

**PROCESSO** - A. I. N° 123624.0009/12-5  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MARSCHALL INDÚSTRIA E COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**RECORRIDOS** - MARSCHALL INDÚSTRIA E COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0316-03/13  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 04/08/2014

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0197-12/14

**EMENTA:** ICMS. ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Considerando a condição do autuado de estabelecimento industrial, não foi efetuada a retenção do imposto pelo remetente da mercadoria, tendo em vista a previsão constante na Cláusula primeira do Protocolo ICMS 17/85, bem como o artigo 355 do RICMS/97. Nesse caso, cabe ao autuado, na condição de contribuinte substituto destinatário, utilizar o crédito fiscal e promover a retenção do imposto quando da saída dos produtos industrializados. Infração insubsistente. **b)** IMPOSTO DESTACADO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. A nota fiscal objeto da autuação indica que a mercadoria foi remetida por empresa do estado de São Paulo, estando comprovada a irregularidade apontada nesta infração. Restou comprovado que o recorrente se creditou indevidamente do imposto, porém sem repercussão no recolhimento do tributo mensal. Reformada a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**, mas, de ofício, foi aplicada a multa de 60% prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 sobre o valor do crédito escriturado a mais. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que concluiu pela Procedência em Parte do presente Auto de Infração, por meio do qual foram atribuídos ao sujeito passivo dois ilícitos tributários, sendo objeto do Recurso Voluntário a imputação 2 e do Recurso de Ofício, a infração 1, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1: utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de março, maio a novembro de 2008. Valor do débito: R\$147.412,20;

INFRAÇÃO 2: utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque a mais nos documentos fiscais. Consta, ainda, que se trata de entradas de mercadorias destinadas à industrialização, procedentes do Estado de São Paulo (nota fiscal nº 3534, de 18/11/09). Valor do débito: R\$4.844,40.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa com base nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

*O presente processo foi encaminhado em diligência para o autuante prestar informações fiscais acerca das atividades do autuado. As informações prestadas pelo autuante não alteraram o conteúdo da acusação fiscal e*

*não foram acostados aos autos quaisquer elementos que não fossem do conhecimento do defendente. Por isso, não houve a necessidade de encaminhar o PAF para intimar o autuado para tomar conhecimento da referida informação fiscal.*

*O primeiro item do presente Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de março, maio e novembro de 2008.*

*De acordo com as notas fiscais objeto da autuação e o demonstrativo elaborado pelo autuante às fls. 06/08 dos autos, trata-se de levantamento efetuado com reatores, tendo sido indicado nas informações complementares dos documentos fiscais o código NCM 8504.10.00.*

*Trata-se de mercadoria incluída no regime de substituição tributária, e de acordo com a Cláusula primeira do Protocolo ICMS 17/85, “nas operações interestaduais com lâmpada elétrica e eletrônica, classificada nas posições 8539 e 8540, reator e “starter”, classificados nas posições 8504.10.00 e 8536.50, respectivamente, todas da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM/SH, realizadas entre contribuintes situados nos Estados signatários deste protocolo, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às saídas subseqüentes, bem como à entrada destinada a uso ou consumo do estabelecimento destinatário”.*

*O autuado informou que desenvolve atividade industrial, comercializando ainda produtos importados, muitos deles sujeitos ao regime de substituição tributária que, ao concluir o processo de importação, além de recolher o ICMS decorrente da operação, também recolhe o mesmo imposto por antecipação tributária.*

*Na informação fiscal, o autuante reconhece que o defendente desenvolve atividade industrial, dizendo que o contribuinte adquire reator semi-industrial, que é utilizado parte no processo de industrialização e parte na comercialização.*

*O § 1º da Cláusula primeira do Protocolo ICMS 17/85 prevê que o regime de que trata este Protocolo não se aplica à transferência de mercadoria entre estabelecimentos da empresa industrial, nem às operações entre contribuintes substitutos industriais, sendo previsto no § 2º que na hipótese do parágrafo anterior, a substituição tributária caberá ao estabelecimento da empresa industrial ou ao contribuinte substituto destinatário que promover a saída da mercadoria para estabelecimento de pessoa diversa.*

*Considerando a condição do autuado de estabelecimento industrial, não foi efetuada a retenção do imposto pelo remetente da mercadoria, tendo em vista a previsão constante na Cláusula primeira do Protocolo ICMS 17/85 e, neste caso, cabe ao defendente, na condição de contribuinte substituto destinatário, utilizar o crédito fiscal e promover a retenção do imposto quando da saída da mercadoria.*

*Dessa forma, entendo que não se deve falar em crédito indevido em relação à operação efetuada com pagamento do imposto por antecipação, haja vista que a antecipação tributária vai acontecer na etapa seguinte, quando o defendente comercializar a mercadoria que tenha sido objeto de industrialização.*

*Em relação às mercadorias da substituição tributária, adquiridas e comercializadas pelo autuado sem qualquer industrialização, deveria ter sido pago o imposto por antecipação tributária. Entretanto, se foi dado tratamento de mercadorias do regime normal de tributação, cabe aplicar o disposto no § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96, exigindo-se a multa prevista no referido dispositivo legal. Neste caso, a exigência fiscal seria outra, podendo ser realizado novo procedimento fiscal para a devida apuração.*

*Considerando que não se aplica as regras da substituição tributária às operações entre contribuintes substitutos industriais, concluo pela insubsistência deste item do presente Auto de Infração, recomendando que seja realizado novo procedimento fiscal no sentido de apurar se nas operações subseqüentes foi efetuado o recolhimento do imposto, conforme alegado pelo defendente.*

*Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque a mais nos documentos fiscais. Entradas de mercadorias destinadas à industrialização, procedentes do Estado de São Paulo, referente à NF 3534, de 18/11/2009 (fl. 39).*

*O defendente reconhece que o crédito foi escriturado a mais no exercício de 2009, mas alegou que não foi utilizado, não causando qualquer repercussão financeira, entendendo que ficou elidida a acusação por não ter se materializado.*

*Conforme estabelece o § 5º do art. 93 do RICMS-BA/97, vigente à época, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, mesmo que o imposto tenha sido destacado a mais do que o devido no documento fiscal. Ou seja, mesmo que tendo sido destacado o imposto de forma indevida, o crédito fiscal não pode ser apropriado, haja vista que no caso de erro do emitente do documento fiscal, o destinatário não deve se creditar de valor irregularmente destacado.*

*Não acato a alegação defensiva, haja vista que os valores do imposto deveriam ser escriturados e debitados na época própria. Durante o procedimento fiscal é verificado o cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades lavra-se o Auto de Infração, haja vista que o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar na constituição de crédito tributário. Quando da quitação do débito é que o contribuinte pode requerer a compensação de créditos fiscais acumulados, requerendo, inclusive, a emissão de Certificados de Crédito.*

*Como a nota fiscal objeto da autuação indica que a mercadoria foi remetida por empresa do estado de São Paulo, estando comprovada a irregularidade apontada, sendo apurados valores creditados indevidamente, é correto exigir-se o imposto com a lavratura do Auto de Infração. Mantida a exigência fiscal neste item da autuação.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Em atendimento ao disposto no artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário em relação à infração 2, alegando que a escrituração do crédito fiscal não ocasionou nenhuma repercussão no pagamento do tributo, conforme se pode verificar pela Declaração de Movimento Econômico (DMA) enviada à Secretaria da Fazenda, havendo apenas descumprimento de obrigação acessória. Por fim, pede a improcedência da autuação.

A PGE/PROFIS opinou pelo não provimento do apelo recursal, sob o entendimento de que o contribuinte não trouxe novas provas, nem argumentos jurídicos, capazes de promover a modificação do julgado.

## VOTO

O Recurso de Ofício foi interposto em face do julgamento em primeira instância, pela improcedência da infração 1, na qual se acusa o autuado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de março, maio a novembro de 2008.

A Junta de Julgamento Fiscal entendeu que não cabia a cobrança de imposto por uso indevido de crédito, pois o autuado adquiria uma parcela das mercadorias (reatores) para industrialização e, portanto, estava obrigado a fazer a antecipação do ICMS apenas na saída dos produtos industrializados.

Quanto à parte das mercadorias adquiridas para comercialização, o órgão julgador de primeiro grau decidiu que, como o contribuinte efetuou o recolhimento do imposto estadual nas operações de saídas, deveria ser aplicada tão somente a multa prevista no § 1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, a ser exigida em novo procedimento fiscal.

Observe, do exame dos autos, que se trata de aquisições de reatores de diversos tipos - NCM 8504.10.00 e lâmpadas (fl. 6 a 9 e 31 a 38) -, sendo que o próprio autuante, em sua informação fiscal, reconheceu que o “*contribuinte adquire reatores semi-industrial, que é utilizado parte no processo de industrialização e parte na comercialização*” (sic), não havendo, contudo, como fazer a separação do quantitativo de reatores e lâmpadas destinado à produção ou à revenda por parte da empresa.

Como indicado na Decisão recorrida, as operações interestaduais com reatores (NCM 8504.10.00), oriundos do Estado de São Paulo e destinados à Bahia, estão enquadradas no regime da substituição tributária por força da Cláusula primeira do Protocolo ICMS 17/85, que “*dispõe sobre a substituição tributária nas operações com lâmpada elétrica*”, como a seguir transcrito:

Redação dada pelo Protocolo ICMS 26/01, efeitos de 01/10/01 a 30/04/08:

**Cláusula primeira** Nas operações interestaduais com lâmpada elétrica e eletrônica, classificada nas posições 8539 e 8540, **reator** e “*starter*”, classificados nas **posições 8504.10.00** e 8536.50.90, respectivamente, todos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH -, realizadas entre contribuintes situados nos Estados signatários deste protocolo, fica atribuída ao **estabelecimento industrial ou importador**,

*na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às saídas subseqüentes, bem como à entrada destinada a uso ou consumo do estabelecimento destinatário, exceto em relação às operações que destinem o produto ao Estado de São Paulo. (grifos não originais)*

Redação dada pelo Protocolo ICMS 42/08, efeitos de 01/05/08 a 31/05/09:

***Cláusula primeira** Nas operações interestaduais com lâmpada elétrica e eletrônica, classificada nas posições 8539 e 8540, **reator e "starter"**, classificados nas **posições 8504.10.00 e 8536.50.90**, respectivamente, todos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, realizadas entre contribuintes situados nos Estados signatários deste protocolo, fica atribuída ao **estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição**, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às saídas subseqüentes, bem como à entrada destinada a uso ou consumo do estabelecimento destinatário. (grifos não originais)*

Assim, na parcela de reatores adquiridos para emprego no processo industrial, o autuado é considerado sujeito passivo por substituição, devendo ser aplicada a regra do artigo 355 do RICMS/97, abaixo transcrito, que prevê que não se fará a retenção do ICMS na entrada das mercadorias, e sim, na saída dos produtos industrializados, desde que estejam enquadrados na substituição tributária:

***Art. 355.** Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:*

*(...)*

***II** - a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subseqüentes;*

***III** - a estabelecimento industrial, inclusive microempresa e empresa de pequeno porte que se dediquem à atividade industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;*

Quanto aos reatores adquiridos não destinados ao processo produtivo do recorrente, caso seja possível identificar, sem sombra de dúvidas, no momento da entrada que se destinarão a futura revenda, o ICMS deve ser antecipado pelo estabelecimento. Na hipótese dos autos, entretanto, não foi possível efetuar a separação entre os reatores adquiridos para industrialização ou para revenda e, conseqüentemente, agiu corretamente a Junta de Julgamento Fiscal ao decidir pela improcedência da primeira imputação.

Ressalto, porém, que, como não restou sequer provada pela Fiscalização a ocorrência de revenda de reatores, a não ser pela informação do autuante que foi contraditada pelo recorrente, já que os documentos acostados às fls. 101 a 110 não se prestam a esse desiderato, não é possível concluir pela necessidade de aplicação, ou não, da multa prevista no § 1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Na infração 2, objeto do Recurso Voluntário, o ICMS foi lançado sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque a mais na nota fiscal nº 3534 (18/11/09) relativa a entrada de mercadorias destinadas à industrialização e procedentes do Estado de São Paulo, conforme o documento de fls. 28 e 39 do PAF.

Efetivamente, pela análise da documentação, restou comprovado que o contribuinte lançou, como crédito, o tributo destacado na nota fiscal à alíquota de 18% (R\$7.927,20), quando deveria ter se creditado à alíquota de 7%, uma vez que, como dito acima, as mercadorias são oriundas de estabelecimento localizado no Estado de São Paulo.

Ocorre que, pela informação prestada pelo próprio autuante, de que “a empresa iniciou-se sua atividade em 09/10/1997 e que desde do exercício de 2003 sempre apresentou em sua conta corrente saldo credor de ICMS” (sic), restou demonstrado que, na verdade, a utilização a maior configurou-se como uma “escrituração” a maior do imposto estadual, sem nenhuma repercussão financeira no recolhimento do ICMS. Conseqüentemente, deve ser aplicada a regra do artigo 42,

inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, isto é, a penalidade de 60% sobre o valor do crédito escriturado indevidamente, sem prejuízo da exigência do estorno por meio de intimação expedida pelo Fisco ao contribuinte. Vejam-se os dispositivos legais citados:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

*a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*

Em meu entendimento, é óbvio que a expressão “utilização indevida”, constante na norma legal acima reproduzida, somente pode ser interpretada como sinônimo de mera “escrituração indevida”, pois, do contrário, haveria efetivamente repercussão financeira no valor mensal do ICMS devido pelo contribuinte – exigindo-se, nesse caso, o imposto que deixou de ser pago, acrescido da penalidade de 60% (artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96).

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício, mas, de ofício, aplico a multa de 60% sobre R\$4.844,40, o que perfaz o valor de R\$2.906,64.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e, de ofício, alterar a Decisão recorrida para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **123624.0009/12-5**, lavrado contra **MARSCHALL INDÚSTRIA, COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$2.906,64**, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de julho de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS