

**PROCESSO** - A. I. Nº 089034.0008/13-6  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDA** - IBRAV ACESSÓRIOS INDUSTRIAIS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 5ª JJF nº 0203-05/16  
**ORIGEM** - INFRAZ INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 27/07/2017

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0159-11/17

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. COMPRA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS. MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Restou comprovado que os insumos adquiridos foram utilizados na prestação de serviços não tributados pelo ICMS. Infração improcedente. Mantida a Decisão. 2. CRÉDITO INDEVIDO. OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS. Comprovado que os produtos adquiridos nas infrações 2 e 3, se caracterizam como materiais aplicados na prestação de serviços que não são tributados pelo imposto. Infrações subsistentes. Demonstrado que o montante do crédito fiscal escriturado não implicou em falta de recolhimento de ICMS em todo período fiscalizado, o que deveria ser objeto de exigência da efetivação de estorno do crédito na conta corrente fiscal durante os trabalhos de fiscalização, o que não foi feito. Convertido a exigência do imposto em multa de 60% do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente em parte. 3. LIVRO FISCAL. REGISTRO DE INVENTÁRIO. Falta de apresentação quando regularmente intimado. Infração mantida. Reformada em parte a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVADO. Decisão unânime quanto as infrações 1 e 4 e com voto de qualidade no que se refere às infrações 2 e 3.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício em razão de a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal ter julgado Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 27/12/2013, o qual exige ICMS e multa, no valor principal de R\$116.998,58, contendo as seguintes imputações:

*Infração 01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Conforme DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DEVIDO NAS ENTRADAS/AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, parte integrante do Auto de Infração, cópia em mídia entregue ao contribuinte. Valor exigido: R\$43.740,03. Multa aplicada: 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra "f", da Lei nº 7.014/96;*

*Infração 02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Conforme DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DEVIDO NAS ENTRADAS/AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, parte integrante do Auto de Infração,*

cópia em mídia entregue ao contribuinte. Valor exigido: R\$32.443,50. Multa aplicada: 60%, prevista no art. 42, inc. VII letra “a”, da Lei nº 7.014/96;

**Infração 03** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Conforme livro de Registro de Entradas e livro de Registro de Apuração do ICMS, nas operações realizadas no Estado da Bahia com materiais aplicados na prestação de serviços cujas saídas são alcançadas pela incidência do ICMS. Valor exigido: R\$40.355,05. Multa aplicada: 60%, prevista no art. 42, inc. VII letra “a”, da Lei nº 7.014/96;

**Infração 04** – Deixou de apresentar Livro Fiscal quando regularmente intimado. Não apresentou o livro Registro de Inventário referente aos exercícios de 2008, 2009 e 2010. Multa por descumprimento de obrigação acessória. Valor exigido: R\$460,00, capitulada no art. 42, inc. XX da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/07.

Após a devida instrução processual, a referida junta decidiu pela Procedência Parcial nos seguintes termos:

### VOTO

No processo administrativo em epígrafe, após duas diligências executadas pela ASTEC/CONSEF, que resultaram no Parecer Técnico nº 040/2015 (fls. 217 a 220) e Parecer Técnico nº Parecer nº 45/2016, (fls. 558 a 572), foi informado que as mercadorias relacionadas no demonstrativo de fls. 15 a 31 do Auto de Infração foram aplicadas nas prestações de serviços de recuperação e manutenção de válvulas e conexões de terceiros, conforme consta no documento “Descrição Processo de Recuperação e Manutenção de Válvulas” (Anexo fls. 229 a 230-A).

A partir das Notas Fiscais de saídas emitidas pela empresa e anexadas por amostragem pela revisão às fls. 231 a 239, verifica-se que a empresa presta os serviços relatados pelo diligente fiscal, envolvendo a manutenção e calibração em válvulas de segurança de sistemas industriais de alta pressão, situação que envolve também aplicação de algumas peças, de pequeno valor unitário, a exemplo de molas – necessárias à compreensão das válvulas; parafusos e porcas, rolamentos, juntas e gaxetas, entre outros itens.

Nessa situação, a legislação do tributo previa à época da ocorrência dos fatos geradores (exercícios de 2008, 2009 e 2010) a não incidência do ICMS, conforme disposto no art. 3º, § 1º, inc. I, da Lei nº 7.014/96, com a seguinte redação:

Art. 3º - O imposto não incide sobre:

(...)

§ 1º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:

I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza;

Na situação acima descrita o contribuinte, em relação às prestações de serviços apuradas na revisão não se enquadra na condição sujeito passivo do tributo incidente sobre as operações de circulação de mercadorias (ICMS), seja a título de pagamento de imposto por diferença de alíquotas (DIFAL), ou mesmo está submetido ao pagamento do tributo por creditamento indevido do imposto, visto que em suas atividades não opera com a compra e venda de mercadorias, dentro do sistema de apuração débito e crédito.

Em decorrência, as alegações de nulidade do lançamento (víncio formal) e de decadência, prejudicial de mérito, ficam prejudicadas visto que as cobranças inseridas nos itens 01, 02 e 03 do Auto de Infração são totalmente improcedentes. Da mesma forma a arguição de excessividade da multa pelo descumprimento da obrigação tributária principal, com base no princípio do não confisco.

Por sua vez, os acúmulos de créditos fiscais de natureza escritural, detectados pela revisão da ASTEC, na escrita fiscal do contribuinte, nos livros Registro de Entradas de Mercadorias e Apuração do ICMS deverão ser objeto de estorno por parte do sujeito passivo, sob pena de aplicação de multa por descumprimento de obrigação instrumental que poderá ser lançada em novo procedimento fiscal.

Remanesce, entretanto, nessa autuação, a multa lançada no item 04 do lançamento, relativa à falta de escrituração do livro Registro de Inventário, no importe de R\$460,00, considerando, inclusive, que o contribuinte não fez impugnação específica em relação a essa exigência.

Em razão de a desoneração ter ultrapassado o valor estipulado no art. 169, inciso I, alínea “a” do

RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, a referida JJF recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras deste CONSEF.

## VOTO

Visa o presente Recurso de Ofício a reapreciação do Acórdão JJF Nº 0203-05/16, conforme estabelecido pelo art. 169 I, do RPAF/BA, sendo objeto de análise as infrações 01, 02 e 03.

A Decisão recorrida, ora revisionada por esta Câmara de Julgamento Fiscal, merece ser mantida em sua totalidade, conforme ficará evidenciado nos argumentos e provas trazidos aos autos.

O presente Auto de Infração autuou a empresa Recorrente em basicamente dois tipos de infração:

1. O não recolhimento de ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento;
2. A utilização indevida de crédito de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo de entradas e aquisições de mercadorias (infração 02); e LRE e LRA nas operações realizadas no Estado nos materiais utilizados na prestação de serviços da cujas saídas supostamente eram fatos geradores do ICMS (infração 03).

Assim, em defesa inicial apresentada, eventualmente foi solicitada a realização de diligência para que restasse demonstrada que todas as mercadorias adquiridas são destinadas à atividade fim da empresa, seja como insumo ou matéria-prima, motivo pelo qual faz jus ao aproveitamento do crédito do ICMS.

Apesar de negar os fundamentos da defesa, o Fiscal Autuante corroborou com a necessidade de realização de diligência, o que foi solicitado pelo julgador de primeiro grau junto à ASTEC, para esclarecimentos da questão aventada pela empresa autuada.

Após a execução de duas diligências *in loco*, as quais geraram os Pareceres Técnicos nº 040/2015 (fls. 217 a 220) e nº 45/2016, (fls. 558 a 572), restou-se incontestável que a atividade da empresa Recorrente se restringe à atividade de prestação de serviço relativo à recuperação/manutenção de válvulas e conexões de terceiros em que aplica os itens relacionados no demonstrativo de fls. 15 a 31 deste PAF.

Nesta senda, foram apresentados o contrato social da empresa, bem como grande quantidade de Notas Fiscais de saídas que comprovaram ser a Recorrida, única e exclusivamente, prestadora de serviços, não sendo sua atividade fato gerador de ICMS, mas sim de ISS.

A legislação à época vigente dos fatos geradores disciplinava que:

*Art. 3º - O imposto não incide sobre:*

(...)

*§ 1º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:*

*I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza; (grifo nosso)*

Desta maneira, induvidosa a improcedência das infrações 01, 02 e 03 deste Auto de Infração, o qual imputou a cobrança de imposto (ICMS) não devido pela empresa Recorrente.

Quanto à infração 03, insta ressaltar que a tipificação encontra-se equivocada, vez que o fato de a empresa autuada acumular crédito, o qual por ela não é utilizado, não deve ser equiparado à utilização de crédito indevido. Estamos diante de um registro indevido de crédito nos livros

fiscais.

Nesse mesmo sentido foi o voto divergente proferido pelo i. Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel (CJF N° 0054-11/16), balizado no voto do i. Conselheiro Nelson Dahia que se debruçou sobre a matéria de maneira minudente no Recurso Extraordinário julgado pela Câmara Superior (CS N° 0039-21/09), entendimento este por mim também adotado. Assim, colaciono trecho do voto, o qual se mostra bastante elucidativo:

*“Como dito, a infração tipificada no presente lançamento de ofício foi a “Utilização” indevida de crédito e não o “Registro Indevido” na Escrita Fiscal daquele crédito, esta sim passível de acusação fiscal diante dos fatos vividos nos autos, uma vez que, não houve abatimento dos débitos com os créditos indevidamente escriturados, devendo o tributo ser somente exigido sobre o crédito indevido efetivamente apropriado, seja ele compensado ou fosse ele transferido, para só assim amortizar valores lançados a débito do mesmo ou de outro contribuinte do ICMS, eis que, somente assim há real prejuízo ao Erário público. Nada mais justo e proporcional.”*

**Dentro da lógica ora adotada, não pune o contribuinte que errou quando da sua escrituração fiscal com a mesma severidade daquele que efetivamente abateu o pagamento do imposto devido com crédito indevido. Pelo entendimento adotado no voto condutor, na primeira conduta, o sujeito passivo irá pagar multa de 60%, enquanto que, na segunda hipótese legal, muito mais deletéria, já que houve lesão ao estado, o sujeito passivo será compelido a pagar a mesma multa de 60%, além de restituir o imposto que deixou de pagar!**

Nesta senda, dentro dessa interpretação, a legislação vai se punir a conduta menos gravosa (a mera escrituração), no mesmo grau de intensidade, que a conduta mais gravosa (creditamento indevido), fazendo letra morta a lei que pune a escrituração indevida. Portanto, por esses motivos, deve ser totalmente repelida a tese de que a natureza do crédito fiscal do ICMS tem natureza meramente escritural. Noutro aspecto, devemos apontar que, a despeito do Contribuinte ter escriturado créditos fiscais supostamente indevidos, está demonstrado pelos livros fiscais juntados pela própria fiscalização, que realmente não houve compensação com débitos dos valores indevidamente contabilizados, resultando na falta de pagamento de ICMS, como também não houve qualquer transferência para outros contribuintes do ICMS.

Destarte, nestas circunstâncias, não há que se falar em “Utilização” indevida de crédito, mas tão somente o registro indevido de crédito nos livros fiscais, atitudes totalmente diferentes que merecem tratamentos distintos, como prevê a própria legislação e os princípios gerais do direito. Assim, entendo que merece guarida a tese recursal de que não houve utilização indevida e não houve dano efetivo ao Erário Estadual, incidindo no caso vertente somente multa por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, XVIII, “b”, da Lei n° 7.014/96, que prescreve a penalidade no valor de R\$ 140,00, em razão da escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar Improcedente a infração 1 e passar a cobrar a multa de R\$140,00 prevista no art. 42, XVIII, “b”, da Lei n° 7.014/96.”

Por todo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

#### VOTO VENCEDOR (Quanto às infrações 2 e 3)

Em que pese a boa fundamentação apresentada pelo i. Relatora, divirjo do seu posicionamento quanto a manutenção da Improcedência das infrações 2 e 3, como decidido na primeira instância.

Conforme consta no Relatório e voto da Decisão recorrida, as infrações em comento acusam utilização indevida de crédito fiscal relativo à aquisição de (i) material destinado a uso ou consumo e (ii) prestação de serviços não tributados pelo ICMS.

De acordo com a fundamentação da Decisão referente à infração 1, a empresa se inscreveu no cadastro de contribuintes do ICMS tendo como atividade a exploração no ramo de indústria e

comércio de válvulas e conexões industriais, usinagem de partes e peças, e recuperação de válvulas industriais. Portanto, contribuinte do imposto relativo às atividades de industrialização e comercialização (vide Contrato Social à fl. 223).

Por sua vez, a diligência realizada pela ASTEC (fls. 217 a 220) apurou que o sujeito passivo só exerce atividade de recuperação/manutenção de válvulas e conexões.

Consequentemente, os materiais adquiridos que são empregados na atividade de prestação de serviços de recuperação de válvulas, serviço tributado pelo Imposto de Serviço de Qualquer Natureza (ISS), não gera direito a crédito do ICMS. Portanto os créditos fiscais lançados no livro de Registro de Entrada de Mercadorias (REM) são indevidos.

Neste caso, se o contribuinte escriturasse os créditos fiscais referentes às aquisições de peças, deveria promover o estorno de crédito quando utilizadas na prestação de serviços não tributados pelo ICMS. Como não fez isso, resta caracterizado o cometimento das infrações 2 e 3.

Entretanto, a cópia do livro de Registro de Apuração do ICMS (RAICMS) e DMAs acostadas às fls. 33 a 130 demonstram que em todo o período fiscalizado o sujeito passivo acumulou saldo credor do ICMS.

A questão que se apresenta é se a simples escrituração do crédito fiscal que a empresa não tenha direito, configura utilização indevida, mesmo que possua saldo credor, o que foi apreciada pela Câmara Superior deste CONSEF no Acórdão CS Nº 0039-21/09, decidindo que “*Sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, não havendo que se perquirir em ocorrência ou não de repercussão econômica, tese que não encontra abrigo na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores da presente autuação*”.

Entretanto, ocorreu uma alteração na redação do art. 42, VII da Lei nº 7.014/96, a partir de 28/11/07, na qual estabeleceu multa de:

*VII - 60% 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;
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação.

Nesta situação específica, restando comprovado como acima apreciado, que a empresa apropriou na sua conta corrente fiscal (fl. 241 a 527), créditos de ICMS não permitidos pela legislação do imposto, mas dispunha de saldo credor em valor superior ao que foi exigido, durante todo o período fiscalizado (art. 42, VII da Lei nº 7.014/96).

Entendo que quando da realização dos trabalhos a fiscalização deveria ter intimado o contribuinte para promover o estorno do crédito escriturado indevidamente, concedendo-lhe um prazo para fazê-lo (no período mensal) e caso não atendido, promovesse a exigência do estorno, com a aplicação da multa de 60% pertinente.

Concluo que na situação presente, ficou comprovado que não houve utilização do crédito fiscal no período fiscalizado e que o contribuinte não foi intimado para promover o estorno de crédito fiscal escriturado indevidamente.

Entendo que deve ser afastada a exigência do imposto, ficando mantida apenas a aplicação da multa prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, conforme demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO 2					INFRAÇÃO 3		
Data Ocorr	Data Venceto	VI. Histórico	Multa	Valor	VI. Histórico	Multa	Valor Histórico
31/01/2008	09/02/2008	1932,36	60%	1.159,42	1.833,45	60%	1.100,07
29/02/2008	09/03/2008	1683,11	60%	1.009,87	1.028,21	60%	616,93

ESTADO DA BAHIA  
 SECRETARIA DA FAZENDA  
 CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

31/03/2008	09/04/2008	1995,44	60%	1.197,26		1.174,43	60%	704,66
30/04/2008	09/05/2008	1736,12	60%	1.041,67		2.032,06	60%	1.219,24
31/05/2008	09/06/2008	2579,26	60%	1.547,56		979,85	60%	587,91
30/06/2008	09/07/2008	3511,11	60%	2.106,67		5.517,89	60%	3.310,73
31/07/2008	09/08/2008	320,42	60%	192,25		1.454,61	60%	872,77
31/08/2008	09/09/2008	569,36	60%	341,62		263,16	60%	157,90
30/09/2008	09/10/2008	920,96	60%	552,58		350,17	60%	210,10
31/10/2008	09/11/2008	535,50	60%	321,30		932,50	60%	559,50
30/11/2008	09/12/2008	827,56	60%	496,54		946,80	60%	568,08
31/12/2008	09/01/2009	473,57	60%	284,14		2.080,00	60%	1.248,00
31/01/2009	09/02/2009	752,51	60%	451,51		1.846,40	60%	1.107,84
28/02/2009	09/03/2009	972,44	60%	583,46		1.174,44	60%	704,66
31/03/2009	09/04/2009	934,92	60%	560,95		1.446,80	60%	868,08
30/04/2009	09/05/2009	1.005,84	60%	603,50		1.181,81	60%	709,09
31/05/2009	09/06/2009	448,96	60%	269,38		2.199,37	60%	1.319,62
30/06/2009	09/07/2009	440,03	60%	264,02		696,59	60%	417,95
31/07/2009	09/08/2009	755,18	60%	453,11		1.348,32	60%	808,99
31/08/2009	09/09/2009	1.295,67	60%	777,40		131,13	60%	78,68
30/09/2009	09/10/2009	816,66	60%	490,00		697,31	60%	418,39
31/10/2009	09/11/2009	524,03	60%	314,42		536,54	60%	321,92
30/11/2009	09/12/2009	659,47	60%	395,68		1.153,54	60%	692,12
31/12/2009	09/01/2010	611,19	60%	366,71		584,91	60%	350,95
31/01/2010	09/02/2010	271,35	60%	162,81		1.014,70	60%	608,82
28/02/2010	09/03/2010	892,58	60%	535,55		217,92	60%	130,75
31/03/2010	09/04/2010	460,29	60%	276,17		267,43	60%	160,46
30/04/2010	09/05/2010	765,33	60%	459,20		968,70	60%	581,22
31/05/2010	09/06/2010	1.204,57	60%	722,74		364,87	60%	218,92
30/06/2010	09/07/2010	304,94	60%	182,96		868,93	60%	521,36
31/07/2010	09/08/2010	408,20	60%	244,92		1.267,03	60%	760,22
31/08/2010	09/09/2010	973,09	60%	583,85		854,30	60%	512,58
30/09/2010	09/10/2010	347,51	60%	208,51		196,29	60%	117,77
30/11/2010	09/12/2010	347,75	60%	208,65		974,62	60%	584,77
31/12/2010	09/01/2011	166,22	60%	99,73		1.769,97	60%	1.061,98
<b>TOTAL</b>		<b>32.443,50</b>		<b>19.466,10</b>		<b>40.355,05</b>		<b>24.213,03</b>

Recomenda-se que a autoridade fazendária adote providências no sentido de exigir que a empresa efetive o estorno de crédito fiscal relativo ao montante exigido nesta infração.

Convém ressaltar que este posicionamento já foi adotado na apreciação do Recurso Voluntário da Decisão contida no CJF Nº 0106-11/13, CJF Nº 0206-11/13 e CJF Nº 0326-11/13.

Por tudo que foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, com relação à utilização do crédito fiscal que não ocorreu, que fica convertida em multas nos valores respectivos de R\$19.466,10 (infração 2) e R\$24.213,03 (infração 3).

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **089034.0008/13-6**, lavrado contra **IBRAV ACESSÓRIOS INDUSTRIAIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação de obrigação principal no valor de **R\$43.679,14** e acessória no valor de **R\$460,00**, previstas no art. 42, VII, “a” e XX da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/07, e dos

acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao mérito das infrações 2 e 3) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Reis Lopes e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Quanto ao mérito das infrações 2 e 3) – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Valnei Sousa Freire e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de junho de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR  
(Quanto ao mérito das infrações 2 e 3)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS