

<b>PROCESSO</b>	- A. I. Nº 206851.0001/21-1
<b>RECORRENTE</b>	- FMP ALGODOEIRA DO OESTE LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0188-04/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT SUL / INFRAZ OESTE
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 18/10/2023

## 2ª CÂMATA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0307-12/23-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA. OPERAÇÃO DE BENEFICIAMENTO DE ALGODÃO EM CAPULHO POR ENCOMENDA. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA. Não confirmado que as operações de retorno de beneficiamento de algodão em capulho por encomenda, estão amparadas pelo deferimento do imposto, visto que, o Art. 280, III do RICMS/BA, estabelece a suspensão da incidência do imposto nestas operações. Impossibilidade da utilização de crédito fiscal nas aquisições de energia elétrica empregada na operação do beneficiamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão recorrida relativo ao crédito tributário no montante de R\$ 223.198,67, referente a penalidade aplicada decorrente ao Auto de Infração em tela, cuja expedição ocorreu em 29/09/2021, em face da seguinte acusação, pertinente ao período de julho/2016 a dezembro/2020:

*“Infração 01 – 001.002.089 – Utilização indevida de crédito fiscal que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Apurado conforme anexo único, devido utilizar crédito do ICMS de aquisição de energia elétrica em operações de beneficiamento de algodão em capulho por encomenda do remetente e retorno dos produtos resultantes do beneficiamento, operações essas que são com suspensão de incidência do ICMS, conforme artigos 278, 279 e 280, III do RICMS/BA. A empresa deve estornar imediatamente os referidos créditos”.*

O autuado, por intermédio de seu Representante Legal, ingressou com Impugnação ao lançamento às fls. 13/24. O autuante apresentou a Informação Fiscal de fl. 42. Concluiu mantendo a autuação.

A 4ª JJF dirimiu lide às fls. 51/54, que julgou Procedente o Auto de Infração, conforme abaixo:

### VOTO

*Através do presente Auto de Infração, foi aplicada ao autuado multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, “a” da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$ 223.198,67, tendo em vista a seguinte imputação: Infração 01 – 001.002.089 – “Utilização indevida de crédito fiscal que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Apurado conforme anexo único, devido utilizar crédito do ICMS de aquisição de energia elétrica em operações de beneficiamento de algodão em capulho por encomenda do remetente e retorno dos produtos resultantes do beneficiamento, operações essas que são com suspensão de incidência do ICMS, conforme artigos 278, 279 e 280, III do RICMS/BA. A empresa deve estornar imediatamente os referidos créditos”.*

*Inicialmente observo que o autuado está inscrito sob o Código de Atividade Econômica 1311100 – Preparação e fiação de fibras de algodão, portanto não se trata de um estabelecimento produtor e revendedor. Quanto a isto não existe controvérsia nos autos.*

*Na situação sob análise a imputação se deu em razão do autuado, durante o período abrangido pela fiscalização, ter se apropriado de créditos fiscais nas aquisições de energia elétrica utilizada no beneficiamento de algodão em capulho remetidos por terceiros, cujo retorno do produto ao estabelecimento do remetente, após beneficiamento, foi considerado pelo autuado como operação sujeita ao deferimento do imposto com base no*

art. 286, XX do RICMS/BA, situação esta não aceita pelo autuante, que considera operação com suspensão do imposto nos termos dos arts. 278, 279 e 280, III do mesmo RICMS.

Para efeito de análise nas normas regulamentares acima citadas, faço a respectiva transcrição:

**Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:**

(...)

*XX - nas saídas, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, de mercadorias remetidas para industrialização, beneficiamento, conserto ou processos similares em estabelecimento de terceiro por conta do remetente, relativamente ao valor acrescido, desde que o autor da encomenda e o estabelecimento executor da industrialização ou serviço sejam situados neste Estado e que as mercadorias se destinem a comercialização ou industrialização;*

**Art. 278. Há suspensão da incidência do imposto sempre que a ocorrência do fato gerador fique condicionada a evento futuro e incerto.**

**Art. 279. Constitui condição da suspensão da incidência o retorno da mercadoria ao estabelecimento de origem, em prazo fixado pela legislação, se nesse prazo não for realizada a transmissão de sua propriedade.**

**Parágrafo único.** Caso o retorno da mercadoria ao estabelecimento de origem não ocorra no prazo fixado pela legislação, será exigido o imposto a partir da data da saída efetuada com suspensão, hipótese em que, o recolhimento estará sujeito aos acréscimos moratórios.

**Art. 280. É suspensa a incidência do ICMS:**

*I - nas saídas internas, interestaduais e para o exterior, de mercadorias ou bens destinados a industrialização, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do imposto quanto ao valor adicionado (Conv. AE 15/74);*

*II - nas saídas interestaduais de bens do ativo imobilizado, bem como de materiais para industrialização ou prestação de serviços fora do estabelecimento, ou com destino a outro estabelecimento inscrito como contribuinte, para serem utilizados na elaboração de produtos encomendados pelo remetente;*

*III - nas saídas de produtos agropecuários para estabelecimento beneficiador, neste Estado, por conta e ordem do remetente, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do imposto quanto ao valor adicionado; (grifo acrescido).*

A título exemplificativo o autuado efetuou juntada aos autos de três notas fiscais, fls. 36 a 38, sendo uma de remessa para industrialização por encomenda, do algodão em capulho, com suspensão do imposto com base no art. 280, III, uma de retorno, também com suspensão do imposto, contendo, após o beneficiamento efetuado pelo autuado, o caroço do algodão, a fibrilha de algodão, o algodão em pluma e a impureza do algodão, e a terceira nota a título de industrialização p/outra empresa, com o ICMS diferido com base no art. 286, III do RICMS, acerca do pagamento cobrado pela execução da industrialização.

Desta forma, se pode constatar que a remessa e o retorno ocorrem com suspensão do imposto, porém a nota de industrialização para terceiro, onde é cobrado o valor do serviço de beneficiamento executado, é emitida sem destaque de imposto, por considerá-lo diferido.

Apesar do constante no art. 286, XX utilizado pelo autuado para embasar a operação de retorno com diferimento do ICMS, vejo que o art. 280 acima citado, faz a ressalva da suspensão da incidência nas operações de retorno do estabelecimento beneficiador, portanto, não vejo como dar guarida ao entendimento do autuado que a operação de retorno está sujeita ao diferimento do imposto.

No que diz respeito ao Parecer DITRI mencionado pela defesa, entendo que não se adequa à presente situação pois se trata de consulta formulada por fabricante de produtos em seu estabelecimento próprio, diferentemente do autuado que é apenas um estabelecimento beneficiador, nada produzindo.

Portanto, à luz do quanto se expressa nestes autos, vejo que o procedimento do autuado resulta em acúmulo de créditos fiscais que não são compensados com operações sujeitas à tributação do ICMS realizadas pelo mesmo, créditos esses que, acaso mantidos, certamente poderão eventualmente virem a ser objeto de pedido de transferência para terceiro.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

Inconformado com a decisão recorrida, o advogado Dr. Fabrício Bôer da Veiga (OAB/BA nº 20.715) apresenta razões recursais.

Discorre em relação a tempestividade e relata os fatos do Auto de Infração (transcreve a infração; argumenta no Acordão JJF nº 0188-04/22-VD - que a operação da autuada resulta em “acúmulo de créditos fiscais”, não sendo compensados com operações sujeitas à tributação do ICMS e que os créditos são mantidos, podendo virar objeto de transferência a terceiros).

Fala sobre a atividade exercida da recorrente que consiste na fabricação de fibras de algodão (cardação, penteação), fabricação de fios de algodão, inclusive mesclas, com predominância de algodão, descarocamento do algodão quando associado à preparação da fibra e à fiação, serviços de acabamento em fios de algodão realizados na mesma unidade da atividade de fiação, obtenção de subprodutos, inclusive os desperdícios.

Afirma que não se integra na atividade da recorrente o descarocamento de algodão realizado no estabelecimento agrícola (0112-1/01) ou sob contrato (0163-6/00) e os serviços de acabamento em fios de algodão realizados sob contrato (1340-5/01), (1340-5/02) e (1340-5/99).

Pontua que foram definidas pela classificação nacional de atividade econômica da empresa, em determinadas etapas se caracterizam como estabelecimento produtor e revendedor, haja vista, a operação industrial com a utilização de insumos, havendo também, o deslocamento da mercadoria para o estabelecimento industrial.

Destaca-se que insumos (energia elétrica, arame, etc.) são as mercadorias necessárias ao processo, porém de obrigação do encomendante, sem as quais fica a empresa impedida de realizar sua atividade fim de forma plena, pois a operação não envolve apenas **a remessa (capulho) e retorno (fibra, fibrilha e caroço)** dos produtos resultantes do beneficiamento, tal como alegado pela Fazenda Estadual da Bahia, essas operações notadamente são contempladas com a SUSPENSÃO, porém o “valor acrescido” por ocasião do beneficiamento é tido como DIFERIDO (que seria o valor ora debatido, que teve sua nota fiscal acostada na defesa inicial), nos termos e autorização do art. 286 do RICMS.

Alega suspensão do ICMS referente às operações de remessa e retorno da mercadoria. Disse que o produto agrícola, algodão em capulho, após o processo de industrialização, de fato, realiza a remessa e o retorno ao remetente dos produtos que se ampara no art. 280, III, tendo a operação suspensa, considera que não houve qualquer atividade industrial com utilização de insumos, mas tão somente o deslocamento da mercadoria para o estabelecimento industrial e vice versa.

Explica que, a operação da empresa autuada vai além da remessa e retorno, como demonstrado na Impugnação, onde juntou-se 03 (três) notas fiscais da empresa: 1º nota de remessa, 2º nota de retorno e 3º nota do pagamento da industrialização.

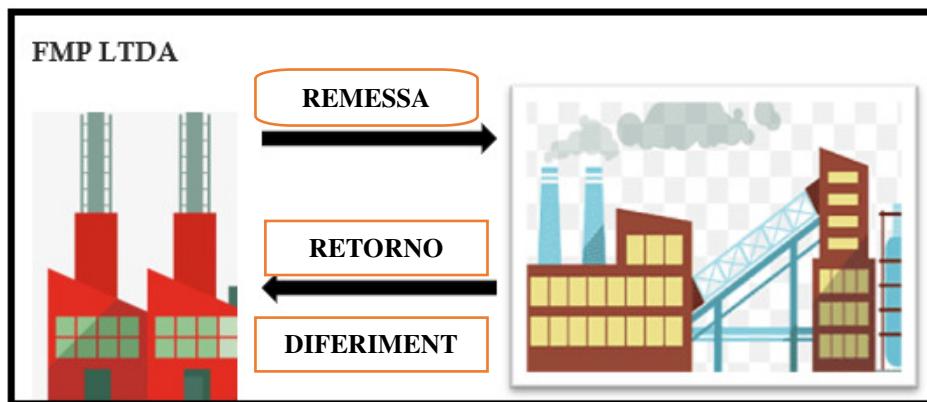
Verifica-se que as atividades exercidas pela empresa vão além do demonstrado na autuação. A remessa e o retorno da mercadoria (nota 01 e 02) tem a suspensão do ICMS de acordo com o artigo 280, III da RICMS apontado pelo auditor no momento da autuação não se discute na presente defesa, indo de encontro com o entendimento do autuante. Contudo, tem-se também, o momento da industrialização operacional para terceiros, em que se tem o objeto contratado e o valor pago e sobre essa contratação (nota 03), é nessa etapa operacional que a autuada se faz pelo creditamento do ICMS.

Salienta que toda a energia elétrica despendida no processo, assim como os insumos são passíveis de creditamento nos casos de diferimento, tal como está previsto na nota fiscal e autorizado pela legislação estadual, de acordo com o Regulamento do ICMS-BA.

Diz que tem direito ao creditamento em diferimento, pois considerando a atividade exercida pela empresa de industrialização para outra empresa. Pondera que a operação que gerou os créditos compensatórios da autuada, foi lastreada pelas notas fiscais emitidas para pagamento do beneficiamento do algodão, ou seja, o pagamento da operação de industrialização sobre a qual foi despendida a energia elétrica no processo contratado por terceiro da qual se creditou a autuada, estando definido no artigo 4º do Decreto nº 7.212/2010, integrando parte da atividade operacional da autuada como industrialização. E que, de acordo com o artigo 286, XX do RICMS, uma vez que será cobrado em momento posterior da cadeia produtiva do algodão, atentando ser esse ICMS incidente DIFERIDO sobre o valor pago ao estabelecimento industrial.

Esclarece que o estabelecimento fornecedor emitirá nota fiscal em nome do estabelecimento adquirente, com destaque do imposto quando devido, que será aproveitado pelo emitente da nota, o prestador de serviços, fato esse, que ocorreu no caso concreto. Assim, a atividade desenvolvida

pela empresa e descrita pelo auditor não são atividades sujeitas a suspensão, mas sim ao DIFERIMENTO, sendo que a norma vigente estadual da Bahia, dá direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS na aquisição de energia elétrica.



Roga para o princípio da não cumulatividade (artigo 155, § 2º, inciso 2º da CRFB/88), onde estabelece que o imposto será não cumulativo, garantindo ao contribuinte o direito de compensar o ICMS devido nas saídas que promove com o crédito referente ao imposto que incidiu sobre os produtos e serviços que adquiriu. Completa com a Lei Complementar nº 87/96, onde também garante a apropriação de crédito de ICMS, conforme o art. 20.

Finaliza requerendo que seja acolhida as razões do presente Recurso Voluntário e que seja concedida a procedência para anular e cancelar o auto de infração, excluindo o crédito tributário gerado ao final, sendo que desde já, deve-se operar a suspensão de sua exigibilidade, a fim de emissão de certidões em nome da autuada.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Drs. Fabrício Boer da Veiga e Karen Tsukamoto, os quais exerceram o direito de sustentação oral.

É o relatório.

## VOTO

O apelo recursal apresentado visa modificar a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos devido à utilização de aquisição de energia elétrica em operações de beneficiamento de algodão em capulho por encomenda do remetente e retorno dos produtos resultantes do beneficiamento, operações essas que são com suspensão de incidência do ICMS, conforme artigos 278, 279 e 280, III do RICMS/BA.

A JJF manteve a autuação onde sustentou que a recorrente não tem direito ao crédito fiscal a suspensão tem ressalvas para a incidência nas operações de retorno do estabelecimento beneficiador, portanto, não dão guarida ao entendimento do autuado que a operação de retorno está sujeita ao diferimento do imposto, pois sustentaram que o autuado não fabrica ou produz o produto é somente um estabelecimento beneficiador, tendo mesmo se creditado em operações não condizentes com a legislação e não pertencente ao mesmo.

Nas razões recursais, volta a alegar as mesmas argumentações já expostas na impugnação, acrescentando tão somente em relação ao princípio da não cumulatividade. Também apresenta as mesmas notas já analisadas pelo colegiado de piso.

Na reanálise dos fatos, das alegações e dos documentos apresentados, como também a autuação, vejo razão ao recorrente, pois o que está aqui se constatando é um crédito acumulado devido à operação respalda no art. 4º do Decreto nº 7.212/2010 que diz que toda industrialização que modifique a natureza, funcionamento, acabamento, apresentação do produto ou a finalidade, ou mesmo aperfeiçoe para o efetivo consumo (beneficiamento) e, consequentemente, tem a especificidade do produto, que conforme o art. 286, XX do RICMS dispondo que a cobrança do imposto só será creditado em momento posterior da cadeia produtiva do algodão, pois esse ICMS

é diferido sobre o valor pago ao estabelecimento industrial.

O esquema apontado pela empresa autuada, em suas razões recursais, demonstra justamente esta questão, pois o que está sendo cobrado na autuação não são operações de atividades sujeitas a suspensão, mas sim ao diferimento da operação.

A documentação apresentada faz prova da situação posta pelo recorrente ao produto diferido, mesmo o citado Parecer da DITRI apresentado na impugnação:

*Parecerista: CRISTIANE DE SENA COVA  
 GECOT/Gerente:22/08/2013 – CRISTIANE DE SENA COVA  
 DITRI/Diretor:23/08/2013 – OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ”*

*“Diante de todo o exposto, a Consulente solicita desta DITRI resposta para o seguinte questionamento: - Quando da realização de operações internas de saídas de produtos produzidos em seu estabelecimento localizado na Bahia (beneficiário do Crédito Presumido do ICMS), destinadas a contribuintes do ICMS devidamente habilitados pela Secretaria da Fazenda ao regime tributário do diferimento do ICMS, a Consulente tem direito à utilização dos créditos fiscais do ICMS relativos às entradas dos insumos vinculados às saídas sem tributação amparadas pelo diferimento do ICMS?*

#### **RESPOSTA**

*O art. 1º do inciso II do Dec. nº 6.734/97, ao disciplinar a concessão do benefício do crédito presumido aos estabelecimentos baianos fabricantes de calçados, seus insumos e componentes, assim determina expressamente: “Art. 1º Fica concedido crédito presumido nas operações de saídas dos seguintes produtos montados ou fabricados neste Estado e nos percentuais a saber:*

.....  
*II - calçados, seus insumos e componentes, bolsas, cintos, bolas esportivas e artigos de malharia e seus insumos: até 99% (noventa e nove por cento) do imposto incidente durante o período de até 20 (vinte) anos de produção, observado o disposto nos §§ 4º e 5º deste artigo pelos contribuintes dispensados de escrituração fiscal;”*

Vê-se, assim, que o benefício em questão - crédito presumido do ICMS - é aplicado em função do imposto incidente sobre as operações de saída efetuadas pelo estabelecimento industrial, ou seja, a aplicabilidade do benefício pressupõe necessariamente a tributação da operação beneficiada.

Seguindo esse raciocínio, temos que as operações de saída efetuadas sem o destaque do imposto, a exemplo das saídas de insumos efetuadas pela Consulente sob o amparo do regime de diferimento do ICMS e destinadas a empresas fabricantes de calçados, não estão alcançadas pelo benefício do crédito presumido previsto no Dec. nº 6.734/97 e, sob esse aspecto, também não estão submetidas à vedação de utilização dos créditos fiscais relativos à aquisição de mercadorias ou serviços nas etapas anteriores (§ 3º do art. 1º do referido diploma legal), visto que tal vedação justifica-se apenas em relação às saídas beneficiadas com o crédito presumido.

*Não há, portanto, qualquer obrigatoriedade de estorno dos créditos fiscais relativos às aquisições de insumos vinculados às saídas subsequentes beneficiadas com o diferimento do imposto, podendo a Consulente apropriá-los em sua escrita fiscal na forma prevista na legislação estadual.*

*Respondido o questionamento apresentado, informamos que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (Dec. nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta à presente consulta deverá a Consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida.*

É o parecer.

Vejo justamente o fato concreto, pois o contribuinte autuado tem habilitação do diferimento, conforme os dados da SEFAZ que junto abaixo:

#### **Histórico de Habilitação de Diferimento**

Inscrição Estadual:	052.100.264
CNPJ/CPF:	03.521.646/0001-02
Razão Social:	FMP ALGODOEIRA DO OESTE LTDA
Período de Análise:	01/01/2016 a 31/12/2020

Op.	Data/Hora	Usuário	Produto Diferimento	Habilitação
I	14/06/2016	DSCAD	IMP. EXT. DE BENS AT. IMOBIL. P/ EST. IND	92500005
<b>DADOS ANTERIORES</b>		<b>DADOS ATUAIS</b>		
Situação		Situação		
Início Habilitação		ATIVO		
Fim Habilitação		Início Habilitação		
		11/03/2015		
		Fim Habilitação		

Portanto, sou pelo entendimento do recorrente, pois como um dos princípios do ramo tributário não podemos violar a relação da não cumulatividade, consequentemente, esta situação se molda conforme o destaque do art. 26, § 4º, III da Lei nº 7.014/96, a saber:

*“Art. 26. Para efeito de aplicação do disposto nos arts. 24 e 25, os débitos e créditos serão apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado, conforme dispuser o Regulamento (LC 87/96 e 102/00).*

*§ 4º Entendem-se como saldos credores acumulados aqueles decorrentes de operações ou prestações subsequentes:*

*I - que destinem ao exterior mercadorias e serviços com não-incidência do imposto;*

*II - realizadas com isenção ou redução da base de cálculo ou não tributada, sempre que houver previsão legal de manutenção do crédito;*

*III - com diferimento do lançamento do imposto;*

*IV - com alíquota inferior à das operações ou prestações anteriores;*

*V - realizadas exclusivamente com mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária.”*

Assim, vejo que a infração está devidamente descaracterizada, pois conforme o art. 4º do Decreto nº 7.212/2010, juntamente com o art. 286, XX do RICMS, adicionando o art. 26, § 4º, III da Lei nº 7.014/96 e o Parecer citado, faz completa razão ao contribuinte. Infração insubstancial.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para tornar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

#### VOTO DISCORDANTE

A acusação versa sobre “utilização indevida” de crédito fiscal, sem que importe descumprimento de obrigação principal, com multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal não estornado (art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96).

Esse uso indevido decorreria do fato de a Autuada (cuja atividade, segundo seus registros empresariais e fiscais, se limita ao **CNAE 1311-1/00 - preparação e fiação de fibras de algodão**), inscrita no CAD-ICMS, apurar, apropriar-se de, escriturar e não estornar crédito fiscal decorrente da aquisição de energia elétrica como insumo industrial.

Deve-se destacar que a Autuada não procede a qualquer abatimento do crédito fiscal apurado contra tributo incidente, para o cálculo de ICMS a recolher, já que não apura ICMS (sua atividade não é própria de quem pratica mercancia com habitualidade, mas de quem presta serviço). Tampouco consta que a Autuada transfira ou realize qualquer outro “uso” desse crédito fiscal de ICMS, limitando-se a manter o registro em sua escrita fiscal.

Explica-se:

- 1) a Autuada, ora Recorrente, recebe algodão em capulho (exemplo à fl. 36), em operação rotulada sob o CFOP 5901 - “remessa para industrialização”;
- 2) a Recorrente realiza industrialização (ou beneficiamento) dessa mercadoria, atividade para a qual consome energia elétrica, que adquire conforme notas fiscais indicadas nos demonstrativos do Auto de Infração de fls. 7 e 8, CFOP 1252 - “compra de energia elétrica por estabelecimento industrial” (vale dizer, insumo industrial tributado, cuja apropriação de crédito fiscal é admissível para atividades industriais - art. 29, inciso III, alínea “a”, número 2 da Lei nº 7.014/96);
- 3) para formalizar sua atividade, a Recorrente emite duas categorias de Notas Fiscais: 3.1) uma de “industrialização para outra empresa” - CFOP 5124, sem destaque de ICMS, IPI ou de ISSQN (exemplo à fl. 38); e 3.2) outra de “retorno de mercadoria utilizada para industrialização” - CFOP 5902, com a indicação das mercadorias objeto da transformação do capulho: caroço, fibrilha, pluma, impureza, também sem destaque de ICMS, IPI ou de ISSQN (exemplo à fl. 37).
- 4) como adquire insumo para a sua atividade industrial (energia elétrica), que se encontra sujeita

à tributação por ICMS na etapa antecedente, a Recorrente realiza lançamentos dessas faturas de energia elétrica em sua EFD, e apura crédito fiscal de ICMS (incidente sobre a venda de energia elétrica, na etapa antecedente), conforme destacado na fatura; contudo, a Recorrente não apura ICMS incidente em suas atividades (pois, a despeito de inscrita como contribuinte no CAD-ICMS, sua atividade é classificada como prestação de serviço - de industrialização para outra empresa). Assim, a Recorrente registra sistematicamente saldos de crédito fiscal mês a mês, transpostos ao período de apuração subsequente, acumulando sistematicamente saldos de crédito fiscal em seu favor.

A lide está em que, **para a Recorrente**, sua operação de “industrialização para outra empresa”, vale dizer, a industrialização que imprime sobre o capulho de algodão, transformando-o em caroço, fibrilha, pluma e impureza, por se encontrar sujeita a **diferimento** (art. 286, XX do RICMS-BA/12 - “É diferido o lançamento do ICMS: [...] nas saídas, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, de mercadorias remetidas para industrialização, beneficiamento, conserto ou processos similares em estabelecimento de terceiro por conta do remetente, relativamente ao valor acrescido, desde que o autor da encomenda e o estabelecimento executor da industrialização ou serviço sejam situados neste Estado e que as mercadorias se destinem à comercialização ou industrialização;”), independentemente do fato de que a operação se desenvolve em um contexto de **suspensão da incidência** (dado que as operações de saída para industrialização, e retorno após industrialização, contêm-se na hipótese do art. 280, II do RICMS-BA/12 - “É suspensa a incidência do ICMS: [...] nas saídas interestaduais de bens do ativo imobilizado, bem como de materiais para industrialização ou prestação de serviços fora do estabelecimento, ou com destino a outro estabelecimento inscrito como contribuinte, para serem utilizados na elaboração de produtos encomendados pelo remetente;”), admite a apropriação e manutenção de crédito do ICMS incidente sobre a energia elétrica que emprega na atividade de industrialização.

**Para o Autuante**, bem assim para o órgão julgador de primeiro grau, a operação inteira se passa em um contexto de suspensão da incidência (isto é, a saída da mercadoria a ser industrializada tem “incidência suspensa”, condicionada ao retorno da mercadoria, leia-se, condicionada ao retorno das mercadorias resultantes da industrialização - inteligência do inciso III, do § 1º do art. 280). Em outras palavras: não há que se falar em ICMS (dada a suspensão), portanto não há que se falar em manutenção de crédito fiscal, ainda que haja previsão de diferimento na saída do estabelecimento industrial. O Autuado obtempera que o **diferimento**, figura a que sua “industrialização para outra empresa” está submetida, distingue-se da **suspensão de incidência**, e que o seu direito à manutenção ao crédito foi reconhecido em outras oportunidades pela SEFAZ/BA quando se manifestou sobre sua viabilidade em casos de crédito presumido (Decreto nº 6.734, de 09/09/1997).

Penso que o princípio constitucional da não-cumulatividade, com os seus corolários da não apropriação do crédito nas etapas subsequentes e dever de anulação em relação às etapas anteriores, em caso de **isenção** e **não-incidência** (art. 155, § 2º, incisos I e II), conduzem a um raciocínio jurídico e econômico de **ilegitimidade na manutenção do referido crédito fiscal**, se a totalidade das atividades em que o insumo é empregado (no caso, energia elétrica) não for sujeita a tributação.

Contudo, ao tratar da saída de mercadoria industrializada (CFOP 5124) o legislador não optou por isenção, ou não incidência, mas pela figura do **diferimento**, em que o imposto incide, mas é transposto para etapa subsequente, situação para a qual a acumulação de saldo credor é expressamente prevista no art. 26, § 4º, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Sigo. Por um raciocínio econômico, o crédito fiscal no caso em apreço não se legitima, pois não há transladação possível para etapas subsequentes. Seria o mesmo que transformar um “benefício” tributário (diferimento) em um benefício creditício extraordinário (apropriação de crédito fiscal sem correspondente tributo em etapa subsequente, ao qual pudesse viabilizar a aplicação da não-cumulatividade).

Noutras palavras, é como se a Recorrente, por ser industrial sujeita a regime de diferimento,

ganhasse um “bônus” de apropriar (e, eventualmente, em operação futura, utilizar) dos créditos decorrentes do ICMS pago pelas concessionárias de energia elétrica, energia elétrica essa adquirida pela Recorrente. Um “crédito presumido”, como defende, malgrado a situação que ostenta não se enquadrar nas hipóteses dos arts. 269 e 270 do RICMS-BA/12, tampouco o direito à manutenção do crédito esteja seja expresso entre as hipóteses do art. 264 do RICMS-BA/12.

Não há, *data venia*, sentido jurídico para o entendimento da Recorrente. Entendo que o crédito não é legítimo. Há de se apurar, inclusive, em outras esferas, se a intenção do agente ao emitir duas notas para uma mesma realidade fática, econômica e jurídica (retorno de mercadoria recebida para industrialização; industrialização para outra empresa) não implicaria ilícito de outra ordem.

Contudo, escarafuncho o texto da legislação e não encontro nem **a)** texto que claramente proíba a apuração, a apropriação, a escrituração ou a manutenção (não estorno) do crédito fiscal em escrita, para a hipótese de um diferimento concomitante com uma hipótese de suspensão de incidência; ou **b)** texto que obrigue explicitamente o industrial, no caso em tela (sujeito ao diferimento do ICMS) a proceder à anulação (ou estorno, ou cancelamento) do crédito fiscal.

Não há na acusação fiscal qualquer demonstração de pagamento de imposto a menos, ou não pagamento. Há, isto sim, acusação e demonstrativos (reforçados em sede de Informação Fiscal), de que o Autuado apurou e apropriou crédito fiscal - mas **não se utilizou do mesmo**.

A rigor, o fulcro da autuação está equivocado. A locução verbal aqui, em vez de “Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica...”, deveria ser “Não estornou crédito fiscal...”, pois foi evidenciado que nem a acusação fiscal traz prova de uso indevido, nem as provas trazidas pelo Autuado conduzem a conclusão diversa. Sua previsão está na alínea “b” (e não na “a”) do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e o dever do estorno decorre do disposto no art. 30, inciso I da mesma lei - que, contudo, entra em conflito aparente com o disposto no art. 26, § 4º, inciso III da mesma lei.

Utilizar indevidamente (ou aproveitar-se indevidamente de) um crédito fiscal é fazer seu uso conforme o que se espera ordinariamente do crédito fiscal: abater do tributo apurado, transferir a estabelecimentos de terceiros etc. Apurar, escriturar e manter em escrita um crédito fiscal são etapas prévias à sua utilização, ao seu aproveitamento. Fere a natureza das coisas (isto é, fere a natureza de um crédito fiscal) dizer-se utilizado (ou usado) pelo simples fato de ser apurado, apropriado, escriturado, mantido em escrita ou não estornado.

Por outros torneios, vale a lição de Marco Aurélio Greco (**Planejamento Tributário**, 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 90 - 92), para quem buscar o conteúdo dos conceitos que a lei utiliza passa pela constatação de três campos: o uso comum, o uso técnico, e o uso legal, sendo que

*um sentido encontrável em outro campo (que não o uso comum) só integra obrigatoriamente o preceito da norma tributária se houver remissão expressa ou conexão material (que poderia denominar-se de pertinência temática); vale dizer, se a própria lei manifestar a encampação de conteúdo que lhe é externo.*

Sem utilização (pois o crédito, seja em sentido comum, seja em sentido técnico, é utilizado quando confrontado com um débito, para anulá-lo ou reduzi-lo), e sem haver dever explícito de estorno (e, com a devida vénia, não vejo de qual dispositivo da legislação tributária decorrer expressamente o dever de estorno do crédito fiscal, que aqui decorre da não-incidência condicionada a evento futuro - “suspensão de incidência” - diante de um caso de diferimento), não há clareza na prática da infração prevista no art. 42, inciso VII, seja em sua alínea “a”, seja em sua alínea “b”.

Considerando, contudo, que tal apuração se afigura ilegítima (sob o aspecto econômico e sob o aspecto principiológico-constitucional), parece-nos que a correta atuação do Fisco e deste órgão revisional deva ser:

**a)** reconhecer como inapropriável o crédito fiscal em tela (de aquisição do insumo industrial energia elétrica, a despeito do diferimento na industrialização a terceiro, considerando o contexto de suspensão da incidência), o que implica incursão na figura do inciso XXII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 (com multa de R\$ 460,00), por descumprimento de obrigação acessória

(deixar de estornar crédito fiscal apropriado em operação que, em seu contexto, implica não-incidência de ICMS) sem penalidade expressamente prevista na lei;

- b)** notificar o Sujeito Passivo a que proceda ao estorno do crédito;
- c)** se, em nova fiscalização, constatada a manutenção do crédito, aí sim aplicar o disposto no art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96 (multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal não estornado).

A solução, de cunho evidentemente pedagógico, evitará arguições de enriquecimento sem causa do Estado e desvirtuamento da multa tributária, enquanto mecanismo sancionador. Afinal, cobrar uma multa de 60% sobre o valor de um crédito apropriado, mas não utilizado, em um contexto de ausência de clareza normativa quanto ao dever de estorno, parece-nos, sim, atitude desproporcional e abusiva.

Em conclusão, com as vêrias do Relator, sou pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, convertendo a multa aplicada para o valor de R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), julgando, portanto, o Auto de Infração PROCEDEnte EM PARTE, notificando-se o Recorrente a que proceda ao estorno da integralidade do crédito.

### VOTO VENCEDOR

Em que pese a boa fundamentação expendida pelo n. Relator, divirjo do seu posicionamento.

O Auto de Infração acusa utilização indevida de crédito fiscal que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, relativo à utilização de aquisição de energia elétrica. Foi contextualizado que a empresa promove beneficiamento de algodão em capulho por encomenda, cujas operações de remessa e retorno são contempladas com suspensão de incidência do ICMS.

No voto proferido pela primeira instância foi apreciado que as operações praticadas pelo estabelecimento autuado de beneficiamento de algodão são contempladas com suspensão da incidência do ICMS, nos termos do art. 280, III do RICMS/BA e vedado a utilização do crédito.

No Recurso Voluntário interposto, em termos gerais o recorrente alegou que a atividade de beneficiamento exercida sobre o produto algodão é contemplada pelo diferimento (art. 286, XX do RICMS/BA), que é tributada em fase posterior e por consequência assegurado o direito do crédito fiscal da aquisição da energia elétrica empregada com base no princípio da não cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º da CF).

Na apreciação dos fatos, constato que de um modo geral o n. Relator apreciou que:

- a)** As operações praticadas configuram industrialização (art. 4º do Decreto nº 7.212/2010);
- b)** O produto industrializado (algodão) é diferido (art. 286, XX do RICMS/BA) e as operações de atividades sujeitas a suspensão, mas sendo diferidas, são tributadas;
- c)** Parecer da DITRI apresentado assegura a manutenção de créditos fiscais de insumos;
- d)** O art. 26, § 4º, III da Lei nº 7.014/96 assegura a compensação de saldos credores decorrentes de operações com diferimento do ICMS.

No tocante ao segundo argumento observo que o instituto do diferimento prevê que é postergado o lançamento do ICMS em diversas situações. No caso do produto algodão é previsto o diferimento nas saídas internas (art. 286, VI do RICMS/BA). Isto significa que se o produtor rural comercializar a produção de algodão, é dispensado o pagamento do ICMS no momento que efetua a venda, que fica postergado para outro momento, que pode ser a da entrada no estabelecimento adquirente ou da saída do produto resultante da industrialização.

Na situação em questão, não houve aquisição do algodão por parte do estabelecimento autuado (habilitado) e consequentemente, a operação de beneficiamento de algodão não contempla postergação de pagamento tendo em vista que não houve transferência de propriedade.

Quanto ao Parecer da DITRI nº 21.323/2013, observo que conforme apreciado na decisão recorrida

não serve de parâmetro para a situação em questão, visto que naquela consulta foi solicitado informar se poderia utilizar os créditos de insumos adquiridos por contribuintes habilitados no regime diferimento do ICMS, vinculados às saídas sem tributação amparadas pelo diferimento do imposto na atividade de fabricantes de calçados, que “... não estão alcançadas pelo benefício do crédito presumido previsto no Decreto nº 6.734/97”, o que não obrigava a “estornar os créditos fiscais relativos às aquisições de insumos vinculados às saídas subsequentes beneficiadas com o diferimento do imposto”.

Portanto, o fabricante de calçados adquiriu o insumo tributado pelo ICMS, relativo à saída do produto que foi industrializado contemplado com o diferimento. Já na situação em questão não ocorreu aquisição de algodão e sim entrada de algodão de terceiro vinculado a contrato de beneficiamento do produto que retornou ao seu proprietário.

Quanto ao argumento de que as operações praticadas configuram industrialização (art. 4º do Decreto nº 7.212/2010), observo que conforme apreciado na decisão recorrida o estabelecimento autuado está inscrito sob o código de atividade econômica 1311-1/00 – Preparação e fiação de fibras de algodão, inexistindo controvérsia.

<b>Seção:</b>	<b><u>C INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO</u></b>
<b>Divisão:</b>	<b><u>13 FABRICAÇÃO DE PRODUTOS TÉXTEIS</u></b>
<b>Grupo:</b>	<b><u>13.1 Preparação e fiação de fibras têxteis</u></b>
<b>Classe:</b>	<b><u>13.11-1 Preparação e fiação de fibras de algodão</u></b>
<b>Subclasse:</b>	<b><u>1311-1/00 Preparação e fiação de fibras de algodão</u></b>

No que tange ao argumento de que o produto industrializado (algodão) é diferido e as operações de atividades sujeitas a suspensão, sendo diferidas, são tributadas, observo que conforme apreciado na decisão recorrida, os artigos 278 e 279 do RICMS/BA, estabelece a suspensão da incidência ICMS, condicionado a evento futuro, que em relação a operação de beneficiamento é de que ocorra o retorno da mercadoria ao estabelecimento de origem.

Por sua vez, com relação os artigos 280, III e 286, XX estabelecem:

*Art. 280. É suspensa a incidência do ICMS:*

...  
*III - nas saídas de produtos agropecuários para estabelecimento beneficiador, neste Estado, por conta e ordem do remetente, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do imposto quanto ao valor adicionado; (grifo acrescido).*

*Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:*

(...)  
*XX - nas saídas, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, de mercadorias remetidas para industrialização, beneficiamento, conserto ou processos similares em estabelecimento de terceiro por conta do remetente, relativamente ao valor acrescido, desde que o autor da encomenda e o estabelecimento executor da industrialização ou serviço sejam situados neste Estado e que as mercadorias se destinem a comercialização ou industrialização;*

Com relação a operação de remessa e retorno de beneficiamento de algodão, a interpretação das normas pode se concluir que:

- i) A operação de saída do algodão remetido para beneficiamento por parte do estabelecimento proprietário do algodão está contemplada pelo diferimento desde que o remetente e o industrializador estejam situados neste Estado (art. 286, XX do RICMS/BA);
- ii) É suspensa a incidência do ICMS na saída do algodão do estabelecimento agropecuário para estabelecimento beneficiador e o respectivo retorno (art. 280, III do RICMS/BA).

Pelo exposto, pode se concluir que o diferimento é previsto para o proprietário do algodão, com relação a operação de remessa para beneficiamento, ficando postergado o lançamento e pagamento do ICMS para o momento que a mercadoria for industrializada ou comercializada. A

Nota Fiscal nº 21.718 acostada à fl. 77 do recurso indica que a operação de remessa para industrialização está contemplada com suspensão da incidência do ICMS nos termos do art. 280, III do RICMS/BA.

E como fundamentado na decisão recorrida, a remessa e retorno do algodão para beneficiamento ocorre com suspensão do ICMS, cujo valor do serviço cobrado não é tributado por força do diferimento da operação feita por parte do remetente (proprietário do algodão).

Por sua vez, a Nota Fiscal-e nº 74 (fl. 78) indica que o retorno da industrialização (caroço de algodão, fibrilha, algodão em pluma e impureza de algodão) também foi contemplado com suspensão de acordo com o disposto no art. 280, III do RICMS/BA.

Já a Nota Fiscal-e nº 75 (fl. 79) relativa à industrialização (algodão em pluma) efetivada pelo estabelecimento autuado, com valor de R\$ 40.000,00 não tem destaque de ICMS e nem de Imposto de Produtos Industrializados (IPI), contemplado com suspensão (art. 280, I do RICMS/BA), cujo lançamento do ICMS está diferido para o momento da saída do estabelecimento do proprietário do algodão, nos termos do art. 286, III do RICMS/BA.

Por tudo que foi exposto, entendo estar correta a decisão proferida pela primeira instância, fundamentando que a situação em questão não tem amparo no Parecer da DITRI nº 21.323/2013, por se tratar de situação diferente dos fatos ocorridos que lastreiam esta autuação, bem como para as operações de beneficiamento de algodão contemplada com suspensão do ICMS, não assegura o direito do crédito relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento em processo de industrialização (art. 309, IV, "b" do RICMS/BA), cuja saída subsequente não for tributada, nos termos do art. 310, I, "a" do RICMS/BA, que se aplica aos fatos geradores que foi objeto da autuação.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206851.0001/21-1, lavrado contra **FMP ALGODEIRA DO OESTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa pecuniária no valor de **R\$ 223.198,57** prevista pelo Art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96 com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Gabriel Henrique Lino Mota, Fernando Antonio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Igor Lucas Gouveia Baptista.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Henrique Silva de Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de setembro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR/VOTO VENCIDO

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DISCORDANTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS