

**A. I. N°** - 089599.0003/09-1  
**AUTUADO** - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S.A.  
**AUTUANTE** - MARIA CONCEIÇÃO AMARAL DOS SANTOS e PEDRO GOMES CARNEIRO  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**INTERNET** - 05.07.2010

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0161-02/10

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) ENERGIA ELÉTRICA. Infração reconhecida. b) ÓLEO DIESEL E GLP. Somente a partir de 01/01/2011, será permitida a utilização de crédito fiscal, relativo às entradas de mercadorias, bens ou serviços, destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento. Infração subsistente. c) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. REGISTRO DE VALORES SUPERIORES AOS DESTACADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Infração reconhecida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Infração reconhecida. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CIMENTO. OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO FILIAL ATACADISTA EQUIPARADO À INDUSTRIAL. a) FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. A lei atribui ao fabricante de cimento a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. b) BASE DE CÁLCULO. ERRO DA SUA DETERMINAÇÃO. Restou comprovado que o contribuinte não incluiu o IPI da base de cálculo do ICMS e realizou venda de cimento como isento. Infrações comprovadas. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Contribuinte não apresentou nenhum elemento de prova para elidir a autuação. Infração caracterizada. Não acolhido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/09/2009, exige ICMS, no valor histórico de R\$829.586,16, decorrente de:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.18 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$1.452,45, relativo a aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias.

INFRAÇÃO 02 – 06.02.01 - Deixou de recolher o ICMS, no valor R\$426,08, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição material para uso e consumo do estabelecimento.

INFRAÇÃO 03 – 01.02.06 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$2.785,69, referente a mercadorias (GLP e Óleo Diesel) adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

INFRAÇÃO 04 – 07.02.03 – Deixou de proceder à retenção de ICMS e o conseqüente recolhimento, no valor R\$85.476,89, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às saídas internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado

INFRAÇÃO 05 – 06.02.01 – Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$ 616.654,13, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

INFRAÇÃO 06 – 02.01.03 – Deixou de recolher ICMS, no valor R\$4.839,16, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, nas vendas de cimento a Comercial Varejista como isento, conforme demonstrativo anexo aos autos.

INFRAÇÃO 07 – 01.02.40 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$117.960,76, em valor superior ao destacado nos documentos fiscais.

O autuado apresentou defesa, fls. 192 a 202, mediante advogado legalmente habilitado nos autos, reconhecendo a procedência integral das infrações 01 e 02.

Quanto a infração 03 aduz que o aproveitamento dos créditos fiscais decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade, previsto no § 2º, inciso I, do Art. 155 da Constituição Federal.

Frisa que o citado princípio assegura ao contribuinte o direito de se creditar do imposto cobrado na operação imediatamente anterior, desde que as operações subseqüentes sejam também tributadas, inclusive em relação às operações que envolvem a sub-contratação dos serviços de transporte.

Lembra que o § 6º, do artigo 17, do Convênio nº 6/89, na redação do Convênio ICMS nº 125/89, Cláusula primeira, determina que entende-se por sub-contratação, para efeito da legislação do ICMS, aquela firmada na origem da prestação do serviço, por opção do transportador em não realizar o serviço em veículo próprio, claramente considerando operação vinculada à contratação e à sub-contratação de um serviço, gerando ao fisco o direito a receber do contratante o “imposto cheio”, mas gerando ao contribuinte direito a compensar o ICMS por ele devido e pago, incidente sobre os serviços sub-contratado, transcrevendo trecho da Consultoria Tributária do Governo do Estado de São Paulo, datada de 04/03/1992 e decisão do STJ, para embasar sua alegação.

Quanto ao óleo diesel utilizado em equipamentos para a movimentação de insumos, destaca que integrando ou não o produto final, é consumido em sua produção, tendo direito ao crédito.

Em relação ao GLP – Gás Liquefeito do Petróleo utilizado na movimentação de carga, frisa que a discussão gira em torno de ser ou não o crédito apropriado de uso e consumo, vez que, assim configurado, não teria direito ao crédito fiscal.

Ressalta que o conceito de bem de uso e consumo, consoante o artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/97, é o seguinte: “assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”.

Informa que o objeto social de seu estabelecimento é “a pesquisa, a lavra e o aproveitamento em geral de jazidas minerais, a produção, o transporte, a distribuição, a importação, a exportação e o comércio em geral de cimento, cal, argamassa, gesso e de respectivas matérias-primas e produtos derivados, afins e correlatos, bem como a prestação de serviços especializados e a intermediação de negócios relacionados com seu objeto social”. Esclarece que o (

centro de distribuição de cimento e outros produtos, que ope

descarga, logo, a utilização do GLP contestada é elemento essencial para o exercício de sua atividade, motivo pelo qual não pode o mesmo ser considerado como de uso e consumo.

Para corroborar sua tese reproduz o voto do Acórdão JF nº 0001/01-03, aduzindo que nele está a idêntica razão, e que por isso, deve ser aplicado o mesmo dispositivo legal, asseverando que este é o princípio da analogia e, no presente caso, como seu estabelecimento tem como objeto social a extração vegetal tem direito a se creditar do ICMS, pois transporta seus produtos, ao mesmo passo, terá direito a distribuidora de se creditar do ICMS sobre o GLP, nos termos da legislação, vez que utilizado no carregamento e descarregamento de produtos, que se configura principal objeto de sua mercancia.

Conclui asseverando que são inviáveis as alegações do autuante.

No tocante a infração 04 salienta que após examinar as notas fiscais utilizadas como base da infração, constatou que são relativas aos produtos: *Cimento Branco CPB, Cimento Branco Irajazinho e Cimento Portland CP II Z 32 - revenda*.

Esclarece que quando se trata de operação interestadual com cimento, há imposição de substituição tributária no momento da venda, restando indevido o pagamento do tributo na operação posterior. Acrescenta que ao adquirir esses produtos o vendedor recolheu o ICMS substituto da operação posterior, ou seja, a revenda que seria por ele, autuado, realizada. Conclui que impor ao autuado a necessidade de novo recolhimento do tributo é reconhecer direito a crédito e impor uma verdadeira bitribuição, o que subverte o próprio sistema de apuração do ICMS.

Relativamente a infração 05 assevera que, de igual modo da infração anterior, após de examinar as notas fiscais utilizadas como base da infração, constatou que são relativas aos produtos: *Cimento Branco CPB, Cimento Branco Irajazinho e Cimento Portland CP II Z 32 - para revenda*.

Esclarece que quando se trata de operação interestadual com cimento, há imposição de substituição tributária no momento da venda, restando indevido o pagamento do tributo na operação posterior. Dentro deste raciocínio, não resta a necessidade de qualquer recolhimento de imposto ou situação de débito/crédito por sua parte, desconfigurando-se, assim, a infração imposta.

Em relação a infração 06 nega a ocorrência e requer perícia para análise do cliente e das notas fiscais para comprovação de inexistência de falta de recolhimento.

No que tange a infração 07 reconhece em parte a sua procedência, impugnando, apenas, o valor de R\$1.704,34, já que foi estornado. Entretanto, às folhas 213 e 214, acostou DAE com o recolhimento integral.

Prosseguindo, nomeou seu assistente e apresentou os quesitos.

Ao final, requer pela improcedência [procedência parcial] do Auto de Infração.

A informação fiscal, fls. 218 a 220, em relação infração 03, ressalta que fica dispensada maiores abordagens se atentar para a situação cadastral do autuado na SEFAZ/BA, no qual está posto o CNAE – FISCAL Nº 46745000 – COMÉRCIO ATACADISTA DE CIMENTO, fl. 13. Portanto, neste ramo de atividade empresarial não lhe assiste o direito de uso do crédito fiscal ora em lide.

Ressalta que, ainda, que o contribuinte tivesse direito ao crédito nas aquisições das mercadorias, óleo diesel e GLP, como alega em sua defesa, era necessário que sua atividade fosse de transportadora ou comprovasse o contrato de locação ou ainda de sublocação com alguma transportadora, para realizar tal atividade. Em sua defesa, sob o pretexto de movimentação interna de insumos o autuado alega que as mercadorias óleo diesel e GLP são consumido na fabricação do cimento, isto é, auto intitulado-se indústria. Não estando enquadrado como matéria prima ou produto intermediário, os quais devem ser consumido no processo de industrialização, Art. 93, inciso I, alínea b d

o autuado atua no Comércio Atacadista de Cimento, que apenas revende a mercadoria adquirida em Sergipe, outra unidade da Federação, fica evidente que a mesma, não tem direito ao referido crédito, posto que as referidas mercadorias são tratadas quando vendidas (CFOP's 5102 e 5403).

No tocante a infração 04 diz que não se pode alegar insubsistência da infração haja vista as formalidades legais que revestem o PAF, embasadas em vastos demonstrativos, fl. 28 multimídia anexa, que apontam as irregularidades apurada de recolhimento de ICMS por substituição na qualidade de sujeito passivo pela obrigação tributária, além de saídas de mercadorias tributadas como isentas, como descrevem os fatos:

- 5.1 – Não recolheu o ICMS Substituição Tributária dos períodos de janeiro a dezembro/2008, relativo ao IPI incidentes nas transferências de Sergipe, não incluído na Base de Cálculo, conforme demonstrativo acostado (CFOP 5102) e
- 7.1 – Não recolheu o ICMS Subst. Tributária no período de outubro a dezembro/2008, relativo a vendas de cimento a Comercial Varejista como isento, demonstrativo acostado à folha 28.

Relativamente a infração 05 argumenta que, assim como nas anteriores, o autuado não fez nenhuma prova que possa elidir o crédito reclamado o que torna insubsistentes os argumentos defensivos.

Destaca que a autuação foi baseada na falta de inclusão do IPI na Base de Cálculo do ICMS, valor este cobrado dos revendedores que o autuado inclui nas notas fiscais de vendas (CFOP's 5102 e 5403), conforme demonstrativo constante em CD, fl. 28, como descrevem os fatos:

- 5.2 – Recolheu a menos ICMS normal no período de janeiro a dezembro/2008, relativo ao IPI incidentes nas transferências de Sergipe, não incluído na Base de Cálculo, conforme demonstrativo acostado (CFOP 5102) e
- 6 - Recolheu a menos ICMS normal no período de janeiro a dezembro/2008, relativo ao IPI incidentes nas transferências de Sergipe, não incluído na Base de Cálculo, conforme demonstrativo acostado (CFOP 5403)

Salienta que o autuado recebe a mercadoria por transferência, cuja nota fiscal, no campo Dados Adicionais é indicado a Base de Cálculo do IPI, e sobre esta base o autuado calcula o imposto que é destacado na nota fiscal de sua venda, por conseguinte cobrando do comprador, independente do valor real de venda da mercadoria que na maioria dos casos é inferior ao custo de produção transferido.

Quanto a infração 06 aduz que tendo em vista que o autuado não fez prova substancial a seu favor, afirma, porém, que tudo está comprovado no próprio arquivo magnético informado pelo autuado à SEFAZ/BA, base de toda autuação.

No que tange a infração 07, aduz que o autuado reconheceu a infração excluindo o valor de R\$1.704,34, entretanto, recolheu o valor total autuado.

Às folhas 221 e 222 o autuado recebeu cópia da informação, sendo intimado do prazo legal para se manifestar, porém, silenciou.

Às folhas 203 a 208, foi acostado pela Coordenação Administrativa do CONSEF relatório do SIGAT- Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária – Detalhamento de Pagamento PAF, constando o pagamento do valor histórico de R\$ 119.839,31, correspondente as infrações 01, 02 e 07.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela para exigir imposto decorrente de 07 (sete) infrações.

Na peça defensiva, o autuado reconheceu a procedência das infrações 01, 02 e 07, acostando cópia de DAE com o pagamento integral dos respectivos valores. Portanto, não existe lide em relação às referidas imputações, estando devidamente caracterizadas.

Assim, a lide no caso presente persiste em relação às infrações 03, 04, 05 e 06, as quais passo a analisar.

As competentes alegações defensivas pertinentes à inconstitucionalidade da vedação do direito aos referidos créditos fiscais não podem ser apreciadas por este colegiado, pois, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99, a apreciação da inconstitucionalidade da legislação tributária estadual não se inclui na competência deste órgão julgador.

Quanto ao pedido de perícia, formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, “a”, do RPAF/99.

Na infração 03 é imputado ao sujeito passivo ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a GLP e Óleo Diesel adquiridos com pagamento de imposto por substituição tributária.

Em sua defesa o autuado alegou que o óleo diesel é consumido no serviço de transporte e no processo produtivo, enquanto o GLP na movimentação de carga, citando consulta de outra unidade da Federação.

Inicialmente, em relação a Consultoria Tributária, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, saliento que a sua aplicação se restringe àquela unidade da Federação, não possuindo a citada consultoria o condão de modificar o previsto na legislação tributária baiana.

As alegações defensivas não são capazes de elidir a autuação, uma vez que o sujeito passivo não opera no serviço de transporte e nem é um estabelecimento industrial.

O estabelecimento autuado exerce a atividade de COMÉRCIO ATACADISTA DE CIMENTO, CNAE – FISCAL Nº 46745000, conforme consta do Sistema INC – Informações do Contribuinte acostado à folha 13.

No estabelecimento autuação não é realizado nenhuma industrialização, como alegou o impugnante, ao afirmar que o óleo diesel é consumido na produção do cimento.

O autuado recebe a mercadoria pronta e acabada, cimento, do Estado de Sergipe para ser vendido na Bahia. No Estado da Bahia não é realizado nenhuma industrialização nas mercadorias adquiridas de outra unidade da Federação.

Às notas fiscais acostadas às folhas 164 a 185, comprovam que o cimento já vem embalados em sacos de 50 kg, ou seja, prontos para revenda.

De igual modo o autuado não apresentou em sua defesa uma comprovação de estaria exercendo a atividade de transportadora.

Portanto, não resta dúvida de que a atividade do autuado é o COMÉRCIO ATACADISTA DE CIMENTO e neste ramo de atividade empresarial não lhe assiste o direito de uso do crédito fiscal relativo ao óleo diesel.

De igual modo, também não lhe assiste o direito de uso do crédito fiscal relativo ao GLP, uma vez que, conforme reconheceu o impugnante, o mesmo é utilizado na movimentação de carga, o que caracteriza a utilização de material de consumo.

Quanto ao Acórdão JF nº 0001/01-03 citado pela defesa, observo que não pode ser aplicado por analogia na situação presente, como entende a defesa, pois a decisão contida no citado acórdão trata de contribuinte que exerce atividade diferente ao autuado, no citado acórdão a atividade daquele autuado é a extração vegetal realizada pela empresa Copel, enquanto que a atividade do contribuinte objeto da presente lide é o COMÉRCIO.



Assim, não se trata de mercadorias adquiridas que foram destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação, conforme estabelecido no art. 93, V, “b” do RICMS/BA, não tem direito ao crédito. De acordo com a Lei Complementar nº 87/96 e alterações posteriores, o crédito do ICMS nessas aquisições está assegurado, porém, somente a partir de 01/01/2011. Portanto, na condição de material adquirido destinado a uso/consumo de estabelecimento comercial, restou caracterizado a utilização indevida do crédito fiscal.

Logo, entendo que a infração 03 restou caracterizada.

As infrações 04 e 05 serão analisadas conjuntamente, vez que os argumentos defensivos são os mesmos. Na infração 04, é imputado ao sujeito passivo deixar proceder à retenção de ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às saídas internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Já na infração 05, é imputado ao sujeito passivo recolher a menos ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Em sua defesa o sujeito passivo aduz que os produtos objetos da autuação é Cimento Branco CPB, Cimento Branco Irajazinho e Cimento Portland CP II Z 32, destinados para revenda, observando que quando se trata de operação interestadual com cimento, há imposição de substituição tributária no momento da venda, restando indevido o pagamento do tributo na operação posterior, pois quanto aos produtos antes citados, houve a aquisição por compra da autuada, obrigando, assim, o vendedor a recolher o ICMS substituto da operação posterior, ou seja, a revenda que a autuada efetuar, entendendo não existir nenhum imposto a ser exigido.

O argumento defensivo não pode ser acolhido, uma vez que as entradas das mercadorias ocorrem sem tributação, conforme demonstram cópias das notas fiscais acostadas às folhas 164 a 185 dos autos, uma vez que decorrem de aquisições de outra unidade da Federação, sendo as mercadorias destinadas a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subseqüentes, não se fazendo a retenção ou antecipação do imposto, conforme previsto no artigo 355, inciso I, do RICMS/97, *in verbis*:

*“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:*

*I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subseqüentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial, observado o disposto no § 2º do artigo seguinte;”*

Por sua vez, o § 2º do artigo 356, do mesmo regulamento, determina que na hipótese do inciso I do art. 355, acima transcrito, e do inciso II do art. 375, caso, eventualmente, o estabelecimento destinatário adquira de terceiro outras mercadorias com o imposto pago por antecipação, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá o contribuinte utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação normal como o imposto retido ou antecipado, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto nas operações internas subseqüentes com aquelas mercadorias, observando-se, quanto à margem de valor adicionado (MVA).

Como bem ressaltou o autuante, quando da informação fiscal, a infração 04 foi embasada no demonstrativo, fl. 28 multimídia anexa aos autos, que apontam as irregularidades apurada de recolhimento de ICMS por substituição na qualidade de sujeito passivo pela obrigação tributária além de saídas de mercadorias tributadas como isentas, como descr

Relativamente a infração 05 a autuação foi baseado na falta de inclusão do IPI na Base de Cálculo do ICMS, valor este cobrado dos revendedores que o autuado inclui nas notas fiscais de vendas (CFOP's 5102 e 5403), conforme demonstrativo constante em CD, fl. 28.

Salienta, ainda o autuando, que o autuado recebe a mercadoria por transferência, cuja nota fiscal, no campo Dados Adicionais é indicado a Base de Cálculo do IPI, e sobre esta base o autuado calcula o imposto que é destacado na nota fiscal de sua venda, por conseguinte cobrando do comprador, independente do valor real de venda da mercadoria que na maioria dos casos é inferior ao custo de produção transferido.

Ressalto que a defesa não questionou a base de cálculo das infrações, não impugnou nenhum valor consignado no levantamento fiscal. Também, não apresentou nenhum demonstrativo para contrapor o levantamento fiscal, mesmo depois de recebeu cópia da informação fiscal e ter sido devidamente intimado, fls. 221 e 222, do prazo legal para se manifestar.

Logo, ante ao acima exposto, entendo que as infrações 04 e 05 restaram caracterizadas.

Na infração 06 é imputado ao autuado ter deixado de recolher ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, nas vendas de cimento a Comercial Varejista como isento, conforme demonstrativo anexo aos autos.

Em sua defesa o autuado simplesmente nega o cometimento da autuação sem apresentar nenhum argumento, muito menos qualquer levantamento ou documentos para tentar elidir a autuação.

Devo ressaltar que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Portanto, entendo que a infração restou caracterizada.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já recolhida.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **089599.0003/09-1**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$829.586,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, “e”, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR