

A. I. Nº - 293872.0004/19-0  
AUTUADA - ARCELORMITTAL SUL FLUMINENSE S/A  
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 29.10.2020

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 00109-05/20-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. USO INDEVIDO DE CRÉDITOS FISCAIS, EM FACE DE OPERAÇÕES ENVOLVENDO MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA INTEGRAREM O ATIVO FIXO. Fundamentos da postulação fiscal em desacordo com o dispositivo de lei, que refere uma outra situação fático-jurídica. Nulidade reconhecida. 2. USO INDEVIDO DE CRÉDITOS FISCAIS, EM FACE DE AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA PARA COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. Constatado nos autos que o contribuinte tem como atividade econômica o comércio atacadista de ferragens e ferramentas, apenas “customizando” os produtos que negocia, cortando-os ou dobrando-os de acordo com as necessidades do cliente. Cobrança subsistente. 3. FALTA DE PAGAMENTO DA DIFAL, EM FACE DE OPERAÇÕES DE ENTRADAS ORIUNDAS DE OUTROS ESTADOS. Valores apurados pela fiscalização não contaram com a impugnação específica do sujeito passivo. Cobrança subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Antes de apresentar o relatório propriamente dito, cumpre de começo, frisar que foram adotadas as premissas estipuladas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos, e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, inclusive com formatação adequada para o julgamento em sessões virtuais.

Em 11.12.2019, três irregularidades foram formalizadas neste PAF, no total histórico de R\$158.462,48, afora acréscimos:

**Infração 01 – 01.02.01** – Utilização indevida de créditos fiscais, em face de operações envolvendo mercadorias adquiridas para integrarem o ativo permanente do autuado.

Cifra de R\$6.672,74 e enquadramento legal pelo art. 30, III da Lei 7.014/96, c/c o art. 310, IX do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13780/2012, mais multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei atrás mencionada. Fatos geradores apontados no corpo do auto de infração.

**Infração 02 – 01.02.18** – Utilização indevida de créditos fiscais, em face de aquisições de energia elétrica para comercialização de mercadorias. O contribuinte tem como atividade econômica o comércio atacadista de ferragens e ferramentas.

Cifra de R\$112.430,33 e enquadramento legal pelo art. 29, § 1º, III, e § 2º, da Lei 7.014/96, c/c o art. 309, IV, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13780/2012, mais multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei atrás mencionada. Fatos geradores apontados no corpo do auto de infração.

**Infração 03 – 06.05.01** – Falta de pagamento da DIFAL, em face de operações de entradas oriundas de outros Estados.

Cifra de R\$39.359,41 e enquadramento legal pelo art. 4º, XV, da Lei 7.014/96, c/c o art. 305, § 4º, III, “a”, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13780/2012, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei atrás mencionada. Fatos geradores apontados no corpo do auto de infração.

Auditor fiscal apensa, dentre outros documentos, termo de início de fiscalização (fl. 06), demonstrativos sintéticos e analíticos dos créditos indevidos para a infração 01 (fls. 08/10), demonstrativos sintéticos e analíticos dos créditos indevidos – energia elétrica para a infração 02 (fls. 12/24), demonstrativos sintéticos e analíticos dos débitos de diferencial de alíquotas para a infração 03 (fls. 26/32), registros fiscais de apuração do ICMS (fls. 34/85) e dados cadastrais do estabelecimento autuado (fls. 87/88 – frente e verso).

Contribuinte apresenta impugnação (fls. 151/175) em 12.3.2020, com registro no sistema de protocolo (fl. 150).

Nela a autuada:

Faz um apanhado dos fatos relacionados com a suposta infração.

Em preliminar, registra ter feito um rigoroso levantamento de dados e diz estar a cobrança pautada em meras presunções sem observância ao princípio da verdade material.

Também preliminarmente vindica a nulidade da autuação, haja vista a incerteza e insegurança da postulação fiscal, considerando que a auditoria não se desincumbiu do ônus de demonstrar e comprovar com documentos as razões que consubstanciaram a lavratura do auto de infração, designadamente porque os materiais cujos créditos foram glosados constituem insumos para a empresa, importando este equívoco em vício de fundamentação.

No tópico que denominou de “Do Direito”, para a infração 01, passou a defender a completa licitude do crédito fiscal usado, considerando que as mercadorias objeto de discussão decorrem da aquisição de bens destinados ao processo produtivo e não para integração ao ativo fixo, trazendo como exemplos de aquisição a NF 10543, que noticia a aplicação do CFOP 6102 no seu corpo, aposto pelo fornecedor, além das NFs 31807, 246815, 260499, 261736, 270291 e 286315, tributadas na origem, mesmo a título de transferências (CFOPs 6151 e 6552), e que portanto ensejam o respectivo creditamento. Destaca em imagem a NF 246815.

Depois, para a infração 02, sustenta igualmente o direito ao crédito, visto que a energia elétrica comprada foi empregada nas atividades de corte e dobra do ferro comercializado. Indica que o laudo técnico aponta 96% da energia elétrica sendo usada no seu processo de industrialização.

Em seguida, para a infração 03, afirma que os valores de DIFAL ora exigidos foram devidamente contabilizados e recolhidos. E traz como exemplo o resumo da apuração de janeiro de 2017.

Secundariamente, invoca o condicionamento das multas propostas aos princípios da vedação do confisco, razoabilidade e proporcionalidade, trazendo a lume decisões judiciais, inclusive do STF.

Solicita, ao final, produção de provas complementares e realização de perícia ou diligência fiscais.

Acostados na peça impugnatória, como Anexo 1, quesitos para realização de diligência e/ou perícia, provas de representação legal e mídia digital contendo arquivos eletrônicos.

Nas suas informações fiscais (fls. 71/72), o autuante:

Refuta haver nulidade pela inexistência de clareza e segurança na autuação, porquanto a cobrança preencheu todas as formalidades legais e atendeu ao devido processo legal e ao exercício do direito de defesa, com apresentação dos cálculos que serviram de lastro para os valores exigidos.

Sobre a infração 01, pondera que o estabelecimento autuado atua no comércio atacadista de ferragens e ferramentas, sendo uma unidade de distribuição da “Votorantin Siderurgia”, de modo que comercializa mercadorias já industrializadas. Assim, os produtos objeto da autuação são revendidos pela defendente. Acrescenta que os fornecedores tributaram corretamente as operações, mas os créditos fiscais respectivos são vedados, conforme art. 310, IX do RICMS-BA.

Sobre a infração 02, pontua que a impugnante não é industrial e sim distribuidora, sendo que as atividades de corte e dobra do ferro traduzem mera customização para atender às solicitações dos

clientes, de sorte que não se pode apropriar créditos fiscais oriundos das aquisições de energia elétrica.

Sobre a infração 03, informa que consta à fl. 26 do processo um resumo dos valores cobrados a pretexto da DIFAL e nele se vê a dedução dos valores lançados pela empresa como “Outros Débitos”, cobrando-se apenas as diferenças daí resultantes.

Sorteado o processo para esta relatoria.

Considero suficientes os elementos probatórios carreados aos autos.

É o relatório.

## **VOTO**

Cabe examinar, de modo prefacial, as questões formais e preliminares do processo.

O Auto de Infração cumpre na forma os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua lavratura, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, e a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo sistema denominado SLCT.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Vamos à análise das questões preliminares.

Em primeiro lugar, levanta a autuada a nulidade do lançamento, porque pautado em meras presunções, visto que a auditoria efetuou as exações sem diligenciar e verificar a efetiva ocorrência dos fatos. Segundo se sustenta, a cobrança deve partir de um trabalho de campo do agente público, além de levantamento dos documentos necessários à instrução do pleito fiscal. A matéria tributável deve estar totalmente delineada, portanto, sempre na persecução da verdade material.

Todavia, não é este cenário que se contempla nos autos. Em verdade, as infrações estão perfeitamente caracterizadas, com identificação de todos os elementos jurídicos imprescindíveis à exigência perpetrada, inclusive com a anexação de documentos e demonstrativos suficientes para a sua configuração.

Compreende-se perfeitamente o que está se cobrando e quais foram os dados extraídos da escrita do contribuinte que deram suporte ao lançamento de ofício. Isto será evidenciado amiúde quando da apreciação de mérito.

Afastada esta primeira preliminar.

Depois, invoca-se por este veio a anulação do auto de infração, porquanto, expresso sem clareza e segurança, em desatenção ao estatuído no art. 39 do RPAF-BA. Logo, a auditoria não se desincumbiu acertadamente do ônus de demonstrar e comprovar documentalmente as razões que consubstanciaram a postulação fiscal, limitando-se em afirmações e presunções, a exemplo de entender que na infração 01, os materiais com créditos glosados não eram insumos usados na produção.

Ademais, ainda sobre esta infração, a impugnante censura o ato fiscal pelo fato da infração descrita atinar a mercadoria destinada ao ativo fixo, e o enquadramento legal – art. 310 do RICMS baiano - apontar para a vedação do crédito, quando o produto adquirido é usado para fim alheio à atividade do estabelecimento.

Em verdade, esta nulidade acaba se confundindo com a primeira, na medida em que também argumenta a questão da exigência estar assentada em presunções, de sorte que a fundamentação expendida anteriormente, também aqui se aplica.

Especificamente para a infração 01, que teve uma abordagem especial, de fato, o enquadramento legal não se coaduna com o fato infracional descrito no lançamento de ofício. Efetivamente, a glosa recaiu sob o signo de mercadorias destinadas ao ativo permanente, mas as normas citadas referenciam aquisições de produtos usados para fins estranhos à atividade do sujeito autuado.

Todavia, esta desconformidade por si só, não justificaria em princípio tornar sem efeito a autuação, na medida em que há dispositivo expresso no RPAF-BA que repulsa esta situação, se dos elementos existentes nos autos se retira a conclusão do fato irregular descrito no auto de infração.

Assim está dito no art. 19, *verbis*:

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

A questão estaria resolvida não fosse um outro problema que eiva de vício a autuação, no que tange à infração 01: é que não só o dispositivo regulamentar, mas também o dispositivo da lei em sentido estrito - art. 30, III, da Lei 7014/96 - está caracterizado desconforme com a postulação fiscal, conforme abaixo transcrito:

*Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*(...)*

*III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;*

Nestas circunstâncias, o descompasso entre os demonstrativos da irregularidade – glosa de créditos em face de mercadorias destinadas ao ativo fixo – e o suporte da norma contida na lei em sentido estrito (e não só no regulamento), evidencia uma anormalidade que vai para além de meras incorreções formais ou omissões que justificassem a aplicação do art. 18, § 1º do RPAF da Bahia.

Os demonstrativos apensados neste particular, apontam para produtos ingressados para comporem o ativo fixo do estabelecimento, **integralmente** utilizados pelo contribuinte, e não à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), conforme determina a lei.

Portanto, a postulação fiscal parte de mercadorias “ativadas”, para usar da expressão de *práxis*, não de mercadorias entradas para serem empregadas em usos alheios à atividade comercial desenvolvida pela defendente.

A esta altura do processo, não há como suprir a inconsistência verificada, até porque não se tem como concluir pela descrição dos itens arrolados à fl. 09, se são bens para o ativo permanente ou materiais empregados para fins estranhos ao cotidiano comercial da empresa.

Da descrição da infração e seus elementos instrutórios, confrontados com a fundamentação legal mencionada no lançamento de ofício, chega-se a uma acusação incerta, insanável neste PAF, de sorte, que somos **pelo acolhimento da nulidade, com escopo no art. 18, IV, “a” do regulamento processual citado, apenas para a infração 01.**

Os cuidados processuais são levantados no intuito de não fazer prosseguir uma cobrança que poderá sofrer revezes na fase judicial, embora fique aberta a possibilidade de ser reinaugurado novo procedimento fiscal, para apuração de eventuais ilícitos tributários.

Ultrapassadas as preliminares, passamos ao exame de mérito.

Antes, porém, indefere-se o pedido de realização de perícia. Não há motivos para se autorizar a produção de prova técnica, pois a questão aqui debatida, já se resolve pelos elementos instrutórios existentes nos autos.

Assim, não se vê a presença dos requisitos previstos no art. 123, § 3º, c/c o art. 145, ambos do RPAF-BA. Inexiste complexidade de matéria que justifique a medida, muito menos evidência de erros que requeiram um exame técnico e aprofundado dos dados.

A autuação é extraída da Escrituração Fiscal Digital (EFD) da empresa, precisamente os dados assinalados nas notas fiscais por ele emitidas e as informações nelas contidas. Uma simples conferência, já elimina eventuais questionamentos.

A infração 02 aborda o uso indevido de créditos fiscais por conta das aquisições de energia elétrica pelo estabelecimento autuado.

O documento trazido às fls. 87 e 88, frente e verso, constitui de crucial relevância para o desate da questão.

Isto porque, o contribuinte sustenta se tratar de estabelecimento industrial e, nesta qualidade, consome a maior parte da energia elétrica adquirida no seu processo produtivo, sobretudo na atividade de corte e dobra do ferro, conforme um suposto laudo técnico que diz existir e se aplicar ao autuado.

Entretanto, incabível aqui a prova pericial, na medida em que o autuado não desempenha atividade industrial, porque se assim o fosse, teria se cadastrado como tal, até para ter o tratamento fazendário adequado por parte das autoridades competentes.

Com efeito, consta no processo, sob o título “Dados Cadastrais”, a informação de que a impugnante exerce a atividade econômica principal codificada sob o nº 4672900 – comércio atacadista de ferragens e ferramentas, que nada tem a ver com indústria, e, secundariamente, presta serviços de confecção de armações metálicas para a construção, ofício que sequer encontra alcance pelo ICMS.

As atividades de corte e dobra reportadas na defesa, não passam de adaptações comerciais feitas pelo estabelecimento autuado para atender as suas demandas de vendas. Feitas as devidas adaptações, tratá-lo como comercial porque “customiza” suas vendas, para usar uma expressão do autuante, realizadas a gosto do freguês, equivaleria a tratar como industrial a loja de tecidos que corta o rolo do produto para adequá-lo à metragem solicitada pelo cliente.

Já há precedentes deste Conselho, no sentido de albergar a postulação fiscal ora sob exame. Conquanto não digam respeito ao autuado, envolvem situações em que o contribuinte possui feições bem parecidas com uma indústria, embora não o seja, de sorte a não poder apropriar-se de créditos fiscais de energia elétrica.

Assim ficou decidido por esta 5ª JJF, no Ac. Nº 0161-05/15, confirmado no segundo grau pelo Ac. CJF Nº 0093-11/18.

Deste último julgado, cabe a transcrição do seguinte trecho:

*O Direito Tributário é regido pelo princípio da legalidade estrita. Não existe na lei do ICMS qualquer dispositivo que permita uma extensão do crédito da indústria a uma filial atacadista. O Regulamento do IPI não pode ser transposto para efeitos do ICMS, visto que o IPI embora semelhante ao ICMS em sua estrutura legislativa, tem características próprias que devem ser levadas em consideração pelo sujeito ativo da relação tributária, de forma a não atrofiar a apuração e pagamento do imposto federal devido, mas não pode ser aplicado no âmbito do ICMS, que tem diversos elementos distintos a serem considerados.*

(...)

*Quanto ao argumento de que a refrigeração é parte integrante do processo de industrialização, até mesmo porque, sem a refrigeração, os produtos do Recorrente jamais seriam aptos para consumo, é certo que a energia elétrica utilizada não mais se reporta ao processo fabril, mas apenas à conservação sendo repelida a ideia de que tal refrigeração para manutenção dos produtos perecíveis ainda se constitua em processo de industrialização, porque tal processo, é certo, encontra-se encerrado.*

Destarte, a vedação do crédito fiscal é norma que se impõe ao caso concreto, por expressa disposição do art. 29, § 1º, III, “b”, da Lei nº 7.014/96, que somente permite o seu aproveitamento por empresas comerciais nos prazos estabelecidos na LC 87/96.

Lançamento procedente quanto a esta parte.

A infração 03 cobre o pagamento a menor da diferença de alíquota, em operações interestaduais, afetando produtos destinados ao ativo fixo ou material de uso e consumo do próprio

estabelecimento.

Consigne-se logo, que esta infração não guarda relação com a infração 01, nulificada anteriormente, posto que aquela se refere ao exercício de 2016, e esta a 2017. Em realidade, aqui se exigem valores extraídos da própria escrita fiscal do sujeito passivo, de certa forma já declarados, mas que acabaram sendo recolhidos parcialmente.

Detalhadamente, a auditoria verificou nos meses de janeiro e fevereiro de 2017, ter a empresa lançado R\$62.090,48 como DIFAL, nos montantes de R\$23.632,28 e R\$38.458,20, respectivamente, apurados a partir dos levantamentos objetivados nas planilhas de fls. 27 a 30.

Dos montantes atrás mencionados, foram abatidos R\$10.510,25, em janeiro de 2017, e R\$12.220,82, no mês seguinte, tirados dos registros fiscais de apuração do ICMS acostados nas fls. 54 a 56, resultando na cobrança de R\$13.122,03 e R\$26.237,38.

Sobre estes valores quantificados, nada foi contestado pela impugnante, limitando-se este a aduzir que, “por um equívoco” (sic; fl. 168), inseriu os valores referentes à DIFAL no campo “outros débitos”.

Contudo, não há enfrentamento do contribuinte no sentido de combater se os itens apontados pela fiscalização justificam ou não o pagamento do diferencial de alíquota.

Nestas condições, há de ser a exigência considerada procedente.

No que toca à alegação de inconstitucionalidade da multa, falece competência a este Colegiado examinar se dispositivo de lei estadual está de acordo ou não com a Constituição Federal em vigor. Há vedação expressa no art. 167, I do RPAF-BA.

Sanção mantida no percentual de 60%, proposto para todas as irregularidades, exceto em face da infração 01, cuja nulidade foi reconhecida.

Destarte, considero o auto de infração **procedente em parte**, equivalente a R\$151.789,74, levando em conta o reconhecimento da nulidade da infração 01, e a total subsistência das demais irregularidades.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à nulidade da infração 1)**

Em que pese a boa fundamentação expendida pelo n. Relator, discordo do seu posicionamento quanto à declaração de nulidade da infração 1.

A empresa exerce atividade de comercialização, no descritivo apresentado detalhou que “*Recebe matérias primas (vergalhão em barra ou rolo), submetendo-os ao processo de endireitamento, corte e dobra de aço gerando estribos e esquadros de diferentes bitolas e formas geométricas*”, que se caracteriza como uma “customização”, para atender às necessidades dos clientes.

Constato que a infração acusa “*Utilização indevida de créditos fiscais, em face de operações envolvendo mercadorias adquiridas para integrarem o ativo permanente do autuado*”, indicando ter infringido o art. 310, IX do RICMS-BA (art. 30, III Lei 7.014/96), que estabelece:

Art. 310. É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

...

IX – quando a mercadoria ou bem vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento.

Parágrafo único. Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento:

...

II - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

Neste contexto, a fiscalização acusou que os bens adquiridos que a empresa classificou como ativo permanente, não “*são destinados à utilização na comercialização*”, e o demonstrativo, (fl.

9), indica: “*Conversor Esp 4F0042 MEP; mordente Esp; rolo, FM 5.5MM; ima Esp; e laço cabo aço 1/2 pol*”.

Assim sendo, entendo inexistir o fundamento avocado de “falta de clareza e segurança”, e de que a autuação está calcada em “afirmações e presunções”, visto que o demonstrativo relaciona as mercadorias adquiridas, e indica que “são alheias a atividade do estabelecimento” (art. 310, IX do RICMS/BA), por não serem utilizadas na atividade de comercialização.

Ressalte-se que na sustentação oral, o patrono do autuado argumentou que o “Mordente” é utilizado para fazer dobra dos vergalhões que são comercializados, e não soube esclarecer quanto à utilização dos demais produtos “*Converso, rolo, FM 5.5MM; ima, e laço cabo aço*”.

Pelo exposto, entendo inexistir “descompasso entre os demonstrativos da irregularidade”, e me manifesto contrário à declaração da nulidade da infração, passando à análise do mérito, que é apreciar se a glosa de créditos das mercadorias adquiridas são ou não “*destinados à utilização na comercialização*”, cuja vedação é prevista no art. 30, III Lei 7.014/96 (art. 310, IX, do RICMS-BA).

Acompanho o Relator quanto às demais infrações, apenas divergindo quanto à nulidade declarada da infração 1, que entendo deve ser superada e analisado o mérito.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **293872.0004/19-0**, lavrado contra **ARCELORMITTAL SUL FLUMINENSE S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$151.789,74**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 03 de setembro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE  
Quanto à nulidade da infração 1