

A. I. N° - 279463.0001/15-8  
AUTUADO - ARCELORMITTAL BRASIL S.A.  
AUTUANTE - WILSON FERREIRA DE OLIVEIRA JÚNIOR  
ORIGEM - DAT SUL/IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 13/04/2023

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0043-01/23-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Autuado realizou operações de saídas de mercadorias sem efetuar a devida tributação. Infração caracterizada. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. ALÍQUOTA. ERRO DE APLICAÇÃO. VENDAS DE MERCADORIAS POR ESTABELECIMENTO ATACADISTA FILIAL DE INDÚSTRIA A CONTRIBUINTES MICROEMPRESAS, EMPRESAS DE PEQUENO PORTE E AMBULANTES. MERCADORIAS PRODUZIDAS POR TERCEIROS. A adoção da alíquota de 7%, por estabelecimento atacadista filial de indústria, nas vendas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, inscritos no cadastro estadual é condicionada a que as mercadorias tenham sido produzidas pela própria empresa. Inaplicável o benefício quando as vendas se referirem a mercadorias produzidas por terceiros, inclusive empresa do mesmo “grupo empresarial”. Infração subsistente. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Autuado não efetuou a retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária. Alegação defensiva de que o imposto fora retido na operação anterior não restou comprovada. Infração subsistente. Não acolhida a nulidade arguida. Indeferido o pedido de realização de perícia com fulcro no art. 147, II, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto n. 7.629/99. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em, 31/03/2015, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 964.384,45, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

**Infração 01 - 02.01.03** - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 530.482,09, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte classificou algumas operações como se já tivessem encerrada a tributação, em mercadorias cuja tributação se daria na saída;

**Infração 02 - 03.02.02** - Recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro

a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 345.731,42, acrescido da multa de 60%. Consta que o estabelecimento auditado, filial atacadista de indústria, praticou operações de venda de mercadorias a microempresas, empresas de pequeno porte e/ou ambulantes adotando a alíquota favorecida de 7%, com relação a mercadorias adquiridas de terceiros, não fabricados pela mesma, em desacordo com o disposto no artigo 51, § 1º, inciso I, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e art. 16, inciso I, alínea “c”, da Lei nº 7.014/96 c/c o § 1º, inciso I, do mesmo artigo;

**Infração 03 - 07.02.03** -. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de junho a outubro de 2012, abril a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 88.170,94, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte, filial atacadista, deixou de reter o ICMS, em algumas operações que classificou como se já houvessem sido tributadas na entrada.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou Defesa (fls. 38 a 49). Discorre sobre as infrações. Sustenta que a autuação não pode prosperar.

Alega que as infrações 1 e 3 não ocorreram, pois houve o recolhimento do ICMS-ST na etapa anterior. Registra que estas infrações estão intrinsicamente relacionadas.

Observa que essas infrações se referem tanto à operação de saída *própria* que realizou, para a generalidade dos produtos (infração 1), quanto às saídas *subsequentes* relativamente aos produtos sobre os quais se aplique a sistemática da substituição tributária, o que, em rigor, envolve todas as mercadorias abarcadas pela autuação.

Reitera que tanto em uma como outra hipótese é indevido o lançamento fiscal, haja vista que aplicável à sistemática do ICMS-ST *inclusive à operação da qual resultou a entrada dos produtos no seu estabelecimento*, ou seja, todo o imposto, seja o incidente na sua operação subsequente própria, seja o incidente nas operações subsequentes, já fora recolhido na operação anterior.

Assinala que no âmbito da legislação interna do Estado da Bahia a substituição tributária se aplica nos termos do artigo 8º, inciso II da Lei nº 7.014/96, relativamente aos produtos elencados no Anexo I desta lei. Por seu turno, o Anexo I do RICMS, Decreto nº 13.780/2012, reproduz estes mesmos produtos, no caso, *arames, telas, fios de ferro ou aço, tachas, pregos, barras para construção*, entre outros.

Salienta que a substituição tributária é ainda aplicada às operações das quais resultou a entrada, no estabelecimento autuado, provenientes de outros Estados - em virtude de protocolos firmados entre eles e o Estado da Bahia; é o caso do Protocolo ICMS nº 26/2010, bem como do Protocolo ICMS nº 104/2009. Acrescenta que este primeiro Protocolo, inclusive, reproduz, via indicação do código NCM, basicamente todos os produtos envolvidos na autuação, conforme tabela que apresenta.

Diz que no caso vertente houve, efetivamente, destaque e recolhimento do ICMS-ST nas operações antecedentes àquelas que são objeto de exigência fiscal, compreendendo, pois, tanto o ICMS da operação *própria* quanto das operações subsequentes, não havendo que se falar, portanto, na falta de pagamento do imposto em qualquer das hipóteses.

Assevera que conforme demonstram as notas fiscais de entrada (doc. 03) dessas mercadorias que, segundo diz, foram selecionadas por amostragem, houve o destaque do ICMS-ST na operação anterior, abarcando os valores devidos em nas operações posteriores. Menciona a título exemplificativo a Nota Fiscal nº 26363, emitida pela empresa Belgo Bekaert Arames Ltda., com estabelecimento neste Estado, representativa da operação de venda de *pregos*, na qual constam os valores recolhidos a título de ICMS-ST. Esclarece que por essa razão é que, na saída subsequente deste mesmo produto, ou seja, venda de produtos adquiridos de terceiros, não destacou quer seja o ICMS próprio quer seja o relativo a posteriores saídas, conforme a NF-e nº 73839.

Salienta que uma vez efetivada a retenção e destaque do ICMS-ST, a responsabilidade passa a ser exclusiva do alienante.

Diz que assim, há na substituição tributária uma dissociação entre o fato gerador praticado e a sujeição passiva, de tal sorte que a responsabilidade pelo tributo é originalmente e de forma exclusiva atribuída a terceiro que não pratica o fato imponível, como ensina Amílcar Falcão cujo lição reproduz. Acrescenta que o E. Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº 240.057-2 (DJ de 26.05.2000), realçou que a sistemática da substituição tributária acarreta a desoneração do contribuinte substituído. Reproduz a ementa da decisão.

Observa que o sobredito precedente faz alusão ao *leading case* sobre o tema (RE nº 213.396-5/SP, DJ de 01.12.2000), no qual o Ministro Relator Ilmar Galvão proferiu voto respaldando a tese da desoneração do substituído tributário, conforme transcrição que apresenta. Acrescenta que ao concluir que o instituto da substituição progressiva não infirma os princípios acima aludidos, especificamente quanto à atribuição de obrigação a terceiro que não realiza o fato gerador, o Relator parte da seguinte premissa:

*“Não há falar-se, portanto, em violação à capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, enquanto o contribuinte de direito seja aquele, por lei, obrigado a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto (...).”*

*“Quanto ao confisco, não é difícil demonstrar a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituto, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído (...).”*

Ressalta que a vinculação econômica entre substituto e substituído, possibilitando que o encargo com o tributo seja atribuído a este último, é, ao mesmo tempo, elemento essencial à instituição da responsabilidade tributária e a razão para o caráter definitivo da obrigação atribuída ao substituto tributário.

Observa que relativamente à imputação de falta de destaque e pagamento do ICMS-ST o artigo 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, é expresso no sentido de que a responsabilidade do contribuinte substituto pelo imposto devido na alienação de determinada mercadoria não prevalece “... na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado”.

Registra que juntou Notas Fiscais de Entrada com destaque do ICMS-ST por amostragem. Acrescenta que todas as demais notas fiscais de entrada envolvendo os produtos cuja saída foi objeto de lançamento fiscal estão à disposição do Fisco para análise, por se tratar de notas fiscais eletrônicas, mediante as quais deve ser realizada perícia contábil, o que requer, com fulcro nos artigos 123, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99 [RPAF/99], com vistas a demonstrar que o ICMS devido nas referidas saídas e nas subsequentes, já fora devidamente retido e recolhido na etapa anterior de circulação, mediante vinculação quer seja física, considerando o volume de entradas e saídas, quer seja financeira, levando-se em conta a base de cálculo adotada em ambos os momentos.

Conclui que demonstrada a ausência de quaisquer irregularidades, deve ser declarada a insubsistência do Auto de Infração.

No que concerne à infração 2, afirma que a Fiscalização desconsiderou a devida interpretação do dispositivo legal suscitado. Reproduz o art. 16, I, “c”, § 1º, I, II, da Lei nº 7.014/96.

Observa que a alíquota minorada se aplica nas operações com mercadorias advindas de estabelecimentos industriais neste Estado, praticadas por pessoas jurídicas submetidas ao regime normal de apuração, para micro, empresas de pequeno porte ou ambulantes, inscritos como tal.

Sustenta que as operações entabuladas por filial atacadista, que comercialize produtos industrializados por outro estabelecimento da pessoa jurídica de que faz parte, também se sujeitam à alíquota reduzida de 7%, justamente em virtude da intenção legal em se privilegiar pessoas jurídicas estabelecidas no Estado, ainda que por empresas comerciais, e os destinatários que se utilizam de regime tributário simplificado (microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes).

Acrescenta que, por esse motivo, inclusive, ao equiparar a filial atacadista a estabelecimento industrial, não há indicação na norma de que somente os produtos industrializados *pelo estabelecimento industrial* do conglomerado daquela teriam redução. Diz que mera interpretação literal do texto se evidencia que a filial atacadista cuja matriz desenvolva atividade industrial é tida como estabelecimento industrial, para fins de aplicação da alíquota prevista no artigo 16, inciso I da Lei nº 7.014/97.

Assevera que inexiste qualquer outra restrição para que a operação se utilize da alíquota de 7%, desde que a filial, dentre a gama de produtos que comercializa, promova saída de bens produzidos por sua unidade industrial, com destino a microempresas, empresas de pequeno porte ou ambulantes.

Assinala que conforme declinado no relatório fiscal, as operações questionadas foram realizadas a partir da sua filial atacadista, vinculada à matriz que realiza atividades industriais, não havendo na norma suscitada discriminação em relação às operações com mercadorias de pessoas jurídicas industriais por interposta pessoa jurídica industrial.

Reitera que a norma é clara ao enquadrar na situação operações com (i) mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado cujo imposto seja calculado pelo regime normal de apuração, (ii) destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, sem restringir que os produtos sejam fabricados pela matriz da filial distribuidora ou por terceiros.

Aduz que o fato de as mercadorias terem sido adquiridas de terceiros não invalida o “benefício”, à medida que as operações de saída se deram por filial atacadista, sujeita ao regime normal de apuração do imposto, de empresa industrial, a esta natureza equiparando-se, portanto, para empresas com regime tributário diferenciado, perfazendo todas as condições previstas na norma.

Consigna que a finalidade da norma, que deve guiar a sua interpretação, não deixa de ser alcançada pelo fato da mercadoria industrializada remetida para empresas diferenciadas ter sido produzida por pessoa jurídica formalmente diversa daquela que diretamente as comercializa. Acrescenta que os beneficiários são os destinatários das mercadorias, exigindo-se que os produtos destinados à microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes tenham seu valor reduzido em correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, com indicação do ‘desconto’ no respectivo documento fiscal, conforme indicado na norma de referência.

Assinala que das operações de saída que realizou com microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, que estes foram os beneficiários efetivos da aplicação da alíquota reduzida, consoante poderá ser verificado através da prova pericial a ser realizada, em relação à totalidade das vendas subsequentes.

Conclui que todos os requisitos exigidos pela norma para a utilização da alíquota de 7% foram cumpridos nas operações objeto da Fiscalização em comento, portanto, não devendo prevalecer a autuação quanto a este item.

Prosseguindo, reitera o pedido de prova pericial que, segundo diz, cuja produção é imprescindível para a elucidação da questão, relativamente às infrações 01 e 03, tendo em vista o extenso período autuado, somado às centenas de operações que foram objeto da autuação, tornando necessário o exame da documentação aplicável por profissional especializado. Neste sentido, apresenta os seguintes quesitos:

*QUESITO N.º 1: Pede-se ao Senhor Perito que, analisando a escrita contábil da empresa, sobretudo as notas fiscais de entrada de mercadorias cujas saídas foram objeto das Infrações n.ºs 1 e 3, esclareça se nas respectivas operações houve o destaque do ICMS-ST, na modalidade de substituição tributária, elaborando demonstrativo que aponte, por cada espécie de produto, o valor total adotado como base de cálculo para destaque do imposto;*

*QUESITO N.º 2: Requer-se ao Senhor Perito que elabore demonstrativo contemplando as operações de saída das mercadorias objeto do Auto de Infração e apontado a base de cálculo adotada para cobrança do ICMS próprio e do ICMS-ST, bem como o valor respectivo;*

*QUESITO N.º 3: Pede-se ao Senhor Perito que realize o cotejo entre os demonstrativos elaborados em resposta aos quesitos anteriores e verifique se os valores de ICMS-ST retidos nas operações de entrada no estabelecimento autuado contemplam as quantias exigidas pelo lançamento fiscal, elaborando novo demonstrativo que evidencie suas conclusões;*

*QUESITO N.º 4: Solicita-se ao Senhor Perito que, analisando a documentação contábil referente às operações nas quais foi aplicada a alíquota de 7%, indique se a Suplicante alienou mercadorias de produção própria para Microempresas, Empresas de Pequeno Porte e Ambulantes;*

*QUESITO N.º 5: Solicita-se ao Senhor Perito que informe se a Autuada repassou o desconto proveniente da alíquota reduzida para os adquirentes das mercadorias.*

Indica como seu assistente técnico o senhor Bruno Magno Carvalho da Silva, contador, portador da Carteira de Identidade MG 15095783, inscrito no CPF sob o n.º 084.478.646-26, com endereço comercial na Avenida Carandaí, n.º 1115, 9º andar, Belo Horizonte, Minas Gerais. Informa para tanto e atendimento às normas de regência do procedimento administrativo o endereço eletrônico: [bruno.magno@arcelormittal.com.br](mailto:bruno.magno@arcelormittal.com.br).

Finaliza a peça defensiva requerendo o cancelamento do Auto de Infração.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.174 a 183). Contesta a argumentação defensiva atinente às infrações 01 e 03.

Afirma que o impugnante deixou de considerar que na qualidade de filial atacadista, deve homogeneizar os procedimentos relativos à substituição tributária, ou seja, como contribuinte substituto que é, deve aproveitar tanto o ICMS normal quanto o ICMS relativo à substituição tributária, e, no final, proceder à retenção na saída desses produtos. Ressalta que o autuado se creditou na entrada das mercadorias, porém, sem se debitar e reter o ICMS substituído nas saídas. Observa que a exigência diz respeito apenas a alguns produtos que o autuado não procedeu como determina a legislação.

Assinala que pode comprovar o crédito citado verificando a escrituração fiscal do autuado. Menciona como exemplo parte da escrituração retirada da EFD apresentada pelo autuado, reproduzindo-a.

No que tange à infração 02, diz que o verdadeiro problema reside na interpretação extensiva que deu o impugnante ao art. 51, I, “c”, § 1º, I, do RICMS/BA.

Observa que se o estabelecimento auditado, filial 117 da indústria Arcelormittal Brasil S/A transacionasse apenas com produtos fabricados pela mesma o presente Auto de Infração não existiria, pois tais operações existem, foram analisadas e consideradas consentâneas com os dispositivos citados e outros afins.

Acrescenta que, no entanto, o impugnante entende que uma vez cumprido o requisito subjetivo de se tratar de filial atacadista de indústria pode praticar a alíquota reduzida para qualquer mercadoria por ele transacionada, inclusive aquelas oriundas de outras empresas, adquiridas para simples revenda.

Salienta que não observa o impugnante a existência de outro requisito de ordem objetiva, no caso, que os produtos ou mercadorias amparados pela redução devem ser aqueles fabricados pela sua indústria, vale dizer, fabricados pela “empresa”.

Assinala que incorreu em equívoco o impugnante, pois deu ao vocábulo técnico “empresa”, nitidamente empregado no texto no sentido de “sociedade empresária”, uma vez que na linguagem do direito empresarial “empresa” é conceituada como uma “atividade”, conforme se depreende do art. 966 do vigente Código Civil, o extensivo sentido de “grupo empresarial”. Acrescenta que desse modo foi aplicada a alíquota favorecida não só sobre as operações com

mercadorias fabricadas pela sociedade empresária Arcelormittal Brasil S/A, mas, também sobre operações com mercadorias fabricadas ou oriundas de outras sociedades empresárias pertencentes, segundo se afirma, ao mesmo “grupo empresarial”.

Frisa que em função de ser norma redutora de carga tributária, a interpretação cabível é a literal por força do disposto no art. 111 do CTN. Neste sentido, invoca e reproduz lições de Hugo de Brito Machado e Mauro Luís Rocha Lopes.

Assevera que inexiste dúvida quanto à natureza jurídica do artigo 51, inciso I, alínea “c” § 1º, inciso I, do RICMS/BA, ou seja, trata-se de norma que veicula uma isenção parcial ao conferir às operações por ela individualizadas uma redução de alíquota de 17%, regra geral, para 7%, regra excepcional.

Assinala que as mercadorias elencadas no Demonstrativo Anexo I ao Auto de Infração não são fabricadas pela Arcelormittal Brasil S/A, conforme se depreende do seu livro Registro de Entradas; notas fiscais eletrônicas de entrada e saída; sendo oriundas de outras sociedades empresárias e, por conseguinte, não são merecedoras da alíquota favorecida de 7%, eis que não satisfazem ao requisito objetivo para tal.

Relaciona as sociedades empresárias de onde são oriundas as mercadorias, conforme fichas de inscrição no CNPJ anexadas:

- BELGO BEKAERT NORDESTE S/A - CNPJ BÁSICO: 14.044.853;
- BELGO BEKAERT ARAMES LTDA. CNPJ BÁSICO: 61.074.506;
- MANCHESTER TUBOS E PERFILADOS S/A - CNPJ BÁSICO: 25.878.901;
- SOLUÇÕES EM AÇO USIMINAS S/A - CNPJ BÁSICO: 42.956.441;

Observa que sociedades empresárias meramente atacadistas, evidentemente não filiais de indústria, ao praticarem operações com microempresas, Empresas de Pequenos Porte e Ambulantes, são obrigadas a praticar a alíquota cheia de 17%, haja vista que tais operações não estão alcançadas pela citada norma redutora de carga tributária. Ressalta que o legislador não incluiu tais operações no benefício.

Manifesta o entendimento de que o legislador baiano não incluiu operações meramente comerciais atacadistas no benefício porque, ao exercer sua competência específica, subordinando-se às finalidades do art. 170, Inciso IX da Carta Magna, também elegeu legitimamente como alvo o seu próprio desenvolvimento econômico industrial. Acrescenta que daí ter excepcionado da alíquota cheia de 17% apenas as operações que tenham por destino àqueles entes empresariais, mas com origem em indústria ou, por extensão, suas filiais atacadistas. Assevera que são evidentes os objetivos extrafiscais visados e conjugados. Diz que esta é a interpretação teleológica reclamada pela norma sob discussão.

Salienta que pretender o impugnante aplicar a alíquota de 7% para operações ditas “meramente atacadistas” é colocar-se em situação de vantagem fiscal indevida face às demais empresas meramente atacadistas, com violação frontal ao disposto no art. 5º caput c/c art. 150, inciso II, da CF, super princípio da isonomia, bem como pretender um tratamento desigual para uma situação igual. Ressalta que se o legislador infraconstitucional não pode fazer isso, imagine o contribuinte.

Finaliza a peça informativa mantendo o Auto de Infração.

O então Relator do presente processo, ilustre Julgador José Bizerra Lima Irmão, levou à discussão em pauta suplementar a necessidade de conversão do feito em diligência, em face de ter entendido que o autuante revelou uma situação nova, dando a entender que os lançamentos dos itens 1º e 3º teriam na verdade como motivo o fato de que o autuado, na qualidade de filial atacadista, deveria uniformizar os procedimentos relativos à substituição tributária, ou seja, como contribuinte substituto, deveria aproveitar tanto o ICMS normal como o relativo à substituição tributária, e, no final, proceder à retenção na saída dos produtos. Os demais julgadores desta Junta de Julgamento Fiscal concordaram com a realização da diligência

proposta.

Na solicitação da diligência (fls. 191/192) foram consignados os seguintes questionamentos para ser respondidos pelo autuante:

- a) *As mercadorias são procedentes de outros estabelecimentos da mesma empresa, ou de estabelecimentos de terceiros?*
- b) *O imposto foi retido pelos remetentes?*
- c) *As mercadorias recebidas em transferência ou adquiridas de terceiros são do mesmo tipo de produtos fabricados pelo estabelecimento autuado, ou se trata de mercadorias que o estabelecimento autuado não fabrica?*
- d) *Noutros termos: o estabelecimento autuado fabrica esses mesmos tipos de mercadorias que ele recebe em transferência ou adquire de terceiros?*
- e) *De que forma são escrituradas as entradas? Ou seja, o autuado trata as mercadorias pela sistemática da substituição tributária, considerando encerrada a fase de tributação, sem créditos e sem débitos?*
- f) *Ou, ao contrário, o autuado se credita do imposto pago nas entradas? Sendo este o caso, ele se credita do imposto dito “normal” da operação anterior, ou do imposto retido, ou de ambos?*

O autuante cumprindo a diligência se pronunciou (fls.195 a 197), conforme abaixo:

*As mercadorias são procedentes de terceiros ou são oriundas de transferências?*

“As mercadorias tanto são advindas de terceiros como são realizadas transferências de outros estabelecimentos da mesma empresa.”

*Houve retenção do imposto por parte dos remetentes?*

“Em determinadas operações, sim, em outras, não. No entanto, independentemente de ter havido ou não a retenção, o contribuinte deveria uniformizar o procedimento de apuração do ICMS, aproveitando os créditos que fossem devidos (normal ou normal e substituído conforme o caso), em obediência ao que preconiza o Art. 356 § 3º RICMS/97 ou Art. 291 do RICMS/12.”

*O estabelecimento autuado fabrica os produtos objeto da autuação ou somente os recebe de terceiros?*

“Como o estabelecimento autuado é uma filial atacadista, recebe transferências de produtos que podem ter sido anteriormente transferidos de outro estabelecimento, dificultando a identificação do estabelecimento fabricante. No entanto, pelo visto na auditoria como um todo, podemos inferir que o autuado participa de um conglomerado empresarial com diversas empresas distintas (com CNPJ distintos) e que existe uma delimitação de fabricação dos produtos em cada uma das empresas, ou seja, produtos diferentes, empresas diferentes.”

*Como são escrituradas as entradas? O contribuinte adota a sistemática de substituição tributária?*

“As entradas foram tratadas pela sistemática de tributação normal, com aproveitamento do crédito do ICMS destacado. Caberia à autuada aproveitar também o ICMS retido anteriormente (quando houvesse).”

O autuado cientificado do resultado da diligência se manifestou (fls.201 a 212).

Observa que apresentada defesa tempestiva foi prestada Informação Fiscal pelo autuante, a qual deu ensejo a Diligência requerida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal para que o autuante esclarecesse as dúvidas que elencou, resultando na intimação que lhe foi direcionada concedendo nova oportunidade para manifestação/defesa, haja vista que, conforme constatado pelos Julgadores, foi revelada pelo Auditor Fiscal *situação nova*, inclusive com franca alteração dos fundamentos e enquadramento suscitados quando da autuação.

Reporta-se sobre a ilegitimidade da exigência seja pela nulidade da autuação seja pela impropriedade das imputações.

Ressalta que o lançamento em tela não há como prevalecer, face à violação aos artigos 146 e 149

do CTN.

Alega que, conquanto o autuante tenha pretendido esclarecer as razões nas quais se baseou para o lançamento originário, tal fato não autoriza a sua readequação para novos critérios jurídicos, diferentes daqueles até então sustentados, ainda que oportunizado o aditamento de defesa ao contribuinte.

Aduz que, neste contexto, porém, é de ser observado o mandamento contido no artigo 146 do CTN, que *limita* a atividade de lançamento em casos tais, conforme transcrição que apresenta. Neste sentido, invoca e reproduz lições de Luciano Amaro e Ricardo Lobo Torres.

Salienta que não se trata de uma regra que *proíbe* pura e simplesmente o exercício do lançamento, em razão da modificação de critério jurídico, mas que assegura a aplicabilidade de novo critério, para este fim, *somente a fatos geradores ocorridos posteriormente a sua introdução*, tenham, ou não, já sido objeto de lançamento.

Observa que relativamente a fatos geradores já lançados, portanto, a norma assegura a *imutabilidade* da interpretação da administração e do próprio lançamento, tal qual efetuado, se ainda subsistir, ainda que a modificação de critérios tenha origem em decisão judicial ou administrativa contrária à exegese original; e, se não, igualmente não poderia fazê-lo antes da introdução do referido critério.

Diz que o CTN pretendeu, com isto, assegurar a estabilidade e segurança da relação fisco-contribuinte, de forma que “... se o Fisco, mesmo sem erro, tiver adotado uma conceituação jurídica e depois pretender substituí-la, não poderá fazê-lo (... )”, pois “se à Fazenda Pública fosse lícito variar de critério jurídico na valorização do fato gerador, por simples oportunidade, estar-se-ia convertendo a atividade do lançamento em discricionária, e não vinculada”.

Aduz ser assente na doutrina e na jurisprudência que o *erro de direito*, ou seja, o equívoco cometido pela administração na aplicação da lei, não pode ensejar a revisão do ato administrativo, mormente o ato de lançamento *concretamente* efetivado contra determinado sujeito passivo, mesmo que mediante critério posteriormente reputado como equivocado, como ocorre no presente caso. Neste sentido, transcreve lições de Gilberto de Ulhoa Canto e Paulo de Barros Carvalho.

Afirma que tanto é assim que o artigo 149 do CTN não contempla em seus incisos qualquer hipótese de *erro de interpretação*, para viabilizar a revisão, de ofício, do lançamento.

Consigna que essa conclusão da impossibilidade da revisão do lançamento já efetivado por erro de direito deriva justamente do fato de que, o citado artigo 146 garante a imutabilidade do *critério jurídico* adotado, em relação a determinado contribuinte de forma concreta, gerando legítima expectativa de que não poderia sofrer novo lançamento por mera conveniência do Fisco, mesmo que superado o critério inicialmente empregado por este. Neste sentido, invoca e reproduz lição de Luciano Amaro.

Registra que a vedação da revisão de ato de lançamento em casos tais vem sendo confirmada pela jurisprudência pátria de forma pacífica. Acrescenta que o tema já foi apreciado pelo C. Superior Tribunal de Justiça em recurso submetido ao rito do artigo 543-C do Código de Processo Civil. Transcreve parte da decisão.

Conclusivamente, diz que não há como prevalecer os créditos tributários relacionados às supostas infrações 01 e 03, relativamente aos fatos geradores de 01.2012 a 12.2013, anteriores à modificação do critério jurídico anteriormente fixado pelo Fisco, conforme já antecipou o próprio Órgão Julgador quando consignou que “a autoridade autuante revelou uma situação nova”, como novo *“motivo”*, se tratando esse de “*aspecto substancial*”, que “*deixou de ser declarado na descrição das infrações*”, sob pena de afronta ao artigo 146 do CTN.

No mérito, diz que a par do argumento supra, apto, por si só, a desconstituir integralmente o

lançamento atrelado às supostas infrações 01 e 03 do Auto de Infração, também não haveria como prevalecer as aludidas imputações.

Assinala que conforme mencionado, as descrições dos fatos declinadas no Auto de Infração, itens 01 e 03, suscitaram como fundamento para as exigências a falta de recolhimento do ICMS próprio devido na saída de mercadorias do seu estabelecimento, bem como a falta de recolhimento do ICMS na condição de substituto tributário nas vendas realizadas.

Alega que apesar de ter havido essa segregação formal, o que se verificou é que em ambas as hipóteses as operações remontam à sistemática do ICMS-ST, eis que aplicável tanto aos produtos relacionados às operações de saída que promoveu quanto às entradas provenientes de outros Estados, de forma que todo o imposto já fora recolhido na operação anterior.

Acrescenta que, além disso, em que pese tenha tido acesso aos seus argumentos, o autuante não contraditou o fato de nessas operações auditadas ter havido destaque e recolhimento do ICMS-ST nas operações antecedentes, compreendendo, pois, tanto o ICMS da operação *própria* quanto das operações subsequentes, inclusive já ratificado pela Autoridade Julgadora quando, no relatório que embasou o pedido de diligência, consignou que o Impugnante “*Juntou prova de que nos documentos de aquisição consta o destaque do ICMS devido por substituição tributária (...)*”, não havendo que se falar, portanto, na falta de pagamento do imposto em qualquer das hipóteses.

Assevera que, ademais, uma vez efetivada a retenção e destaque do ICMS-ST, a responsabilidade passa a ser exclusiva do alienante, haja vista que o substituto quita um débito próprio, derivado de fato de terceiro, substituindo-o como sujeito passivo da relação jurídica.

Alega que sem concreto enfrentamento da circunstância acima evidenciada, o autuante, apesar de confirmar expressamente a retenção do imposto por parte dos remetentes, sem declinar quais operações isso porventura não tenha sido efetivado, passou a vociferar, conforme consta da resposta à diligência proposta pela Autoridade Julgadora, que “*o contribuinte deveria uniformizar o procedimento de apuração do ICMS, aproveitando os créditos que fossem devidos (normal ou normal e substituído conforme o caso), em obediência ao que preconiza o Art. 356, § 3º RICMS/97 ou Art. 291 do RICMS/12.*”

Afirma o autuado que a assim suscitar, entretanto, o autuante não levou em conta que a resposta que ele próprio conferiu ao quesito subsequente dos Julgadores afasta qualquer dúvida quanto ao fato de que não se enquadraria à hipótese prevista no artigo 291 do RICMS/12, antes invocada.

Isso porque, o referido dispositivo prevê de forma clara que a sistemática destinada à *uniformização do tratamento fiscal do estoque* somente seria aplicável quando um dado contribuinte for ao mesmo tempo sujeito passivo por substituição em relação às mercadorias que produz e substituído em relação às mercadorias da mesma espécie adquiridas de terceiros. Transcreve o referido dispositivo regulamentar.

Sustenta o impugnante, no entanto, que claramente essa não é a situação à qual se adequa, já que ao responder às perguntas *c* e *d* propostas pelo CONSEF o próprio autuante deixa claro que o estabelecimento autuado não fabrica os mesmos tipos de mercadorias que ele recebe em transferência ou adquire de terceiros, esclarecendo que “*o estabelecimento autuado é uma filial atacadista*”, exclusivamente.

Ressalta que tanto não fabrica, ou seja, tanto não se configura em sujeito passivo por substituição, que quanto aos produtos que recebe sequer se pode identificar o estabelecimento fabricante.

Salienta que se nota que não fosse a clareza com a qual os próprios Julgadores já delimitaram a hipótese aventada pela Fiscalização para corrigir o indevido lançamento à míngua de correto enquadramento normativo, poderiam aqueles ter sido levados a erro.

Diz que, dessa forma, em não se configurando *fabricante sujeito passivo por substituição* que adquire de terceiros uma mesma espécie de mercadorias, não está subsumido à regra do artigo

291 do RICMS/12, correspondente ao art. 356, § 3º RICMS/97.

Acrescenta que se não bastasse, ainda que essa fosse a situação, *ad argumentandum tantum*, em exercício de cogitação, o enquadramento àquela previsão não daria, nunca, ensejo à exigência do ICMS, tal como levado a efeito no caso em testilha.

Alega que se tratando de procedimento destinado meramente a facilitar o controle fiscal do estoque, facilitador da Fiscalização, inclusive já com previsão de anulação do efeito econômico que cria por ocasião das entradas das mercadorias, o máximo que poderia ensejar seria a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, nunca a imputação de ônus referente a imposto já recolhido, mesmo porque passados 3 a 4 anos das operações, não haveria como se justificar, conforme não o fez a Fiscalização, a necessidade de um controle fiscal uniforme ao estoque.

Continuando, reporta-se sobre a infração 02. Frisa que a diligência fiscal não inovou na imputação já realizada quando da sua descrição na lavratura do Auto de Infração, desconsiderando a devida interpretação do dispositivo legal suscitado e não interpretação extensiva como meramente mencionou o autuante.

Assinala que em conformidade com o artigo 16, da Lei n.º 7.014/97 a alíquota minorada aplica-se nas operações com mercadorias advindas de estabelecimentos industriais neste Estado, praticadas por pessoas jurídicas submetidas ao regime normal de apuração, para micro, empresas de pequeno porte ou ambulantes, inscritos como tal.

Salienta que as operações entabuladas por filial atacadista, que comercialize produtos industrializados por outro estabelecimento da pessoa jurídica de que faz parte, também se sujeitam à alíquota reduzida de 7%, justamente em virtude da intenção legal em se privilegiar pessoas jurídicas estabelecidas no Estado, ainda que por empresas comerciais, e os destinatários que se utilizam de regime tributário simplificado, microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes.

Afirma que por esse motivo, inclusive, ao equiparar a filial atacadista a estabelecimento industrial, não há indicação na norma de que somente os produtos industrializados *pelo estabelecimento industrial* do conglomerado daquela teriam redução. Aduz que de mera interpretação literal do texto evidencia-se que a filial atacadista cuja matriz desenvolva atividade industrial é tida como estabelecimento industrial, para fins de aplicação da alíquota prevista no artigo 16, inciso I da Lei nº 7.014/97.

Assevera que inexiste qualquer outra restrição para que a operação se utilize da alíquota de 7%, desde que a filial, entre a gama de produtos que comercializa, promova saída de bens produzidos por sua unidade industrial, com destino à microempresas, empresas de pequeno porte ou ambulantes.

Diz que conforme declinado no relatório fiscal, as operações questionadas foram realizadas a partir de sua filial atacadista, vinculada à matriz que realiza atividades industriais, não havendo na norma suscitada discriminação em relação às operações com mercadorias de pessoas jurídicas industriais por interposta pessoa jurídica industrial.

Alega que o fato de as mercadorias terem sido adquiridas de terceiros não invalida o “benefício”, à medida que as operações de saída se deram por filial atacadista, sujeita ao regime normal de apuração do imposto, de empresa industrial, a esta natureza equiparando-se, portanto, para empresas com regime tributário diferenciado, perfazendo todas as condições previstas na norma.

Afirma que a finalidade da norma, que deve guiar a sua interpretação, não deixa de ser alcançada pelo fato da mercadoria industrializada remetida para empresas diferenciadas ter sido produzida por pessoa jurídica formalmente diversa daquela que diretamente as comercializa. Acrescenta que o foco da benesse fiscal são os destinatários das mercadorias, exigindo-se que os produtos destinados a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes tenham seu valor reduzido

em correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, com indicação do ‘desconto’ no respectivo documento fiscal, conforme indicado na norma de referência.

Reitera a necessidade da produção da prova pericial requerida na Defesa inicial. Diz que, no caso, visa demonstrar, em síntese que (i) as operações que promoveram as entradas dos produtos no seu estabelecimento se submeteram à sistemática do ICMS-ST, de modo que não haveria mais imposto a recolher, evidenciando a insubsistência das infrações 1 e 3; (ii) e, ainda, que realizou operações de alienação de mercadorias de produção própria para microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, pelo que, aplica-se a alíquota de 7% em tais operações e não 17%.

Ressalta que com relação ao item “i”, caso optem os Julgadores por entrar na própria questão de mérito envolvida a partir das razões originárias que fundamentaram a autuação, a despeito da evidente ilegitimidade das exigências, conforme tratado acima, o exame pericial tem o condão de analisar todo o conjunto das notas fiscais de entrada, no estabelecimento autuado, dos produtos que dele saíram, posteriormente, sem que houvesse o recolhimento do imposto, a fim de confirmar o destaque do ICMS-ST pelo fornecedor e, por conseguinte, verificar se os valores retidos a título do imposto contemplam as quantias exigidas pelo lançamento fiscal, ainda que em parte.

Observa que este fato tem inegáveis reflexos na exigência fiscal relacionada ao ICMS-ST, pois se a tributação, a esse título, ocorreu em etapa anterior, *nada mais é devido*, dado o encerramento da incidência.

Já com relação ao item “ii”, supra, a perícia tem por objetivo, em síntese, comprovar que realizou operações de alienação de mercadorias de produção própria para microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, tendo repassado o desconto proveniente da alíquota reduzida para os adquirentes das mercadorias, de modo que faz jus à alíquota de 7% prevista no artigo 16, I e § 1º, incisos I e II da Lei n.º 7.014/97, incidente sobre as referidas operações.

Finaliza a manifestação requerendo o cancelamento integral do crédito tributário indevidamente lançado.

O autuante se pronunciou (fls. 216 a 218). Contesta a afirmativa de que foi apresentado nova situação ou que houve mudanças nos motivos da autuação.

Registra que desde o início a autuação se baseia no fato de que o contribuinte deixou de recolher o ICMS normal e o ICMS substituído para algumas operações. Ressalta que em algumas operações o contribuinte age corretamente. Diz que na qualidade de filial atacadista, deveria recolher o ICMS nas operações de saídas. Acrescenta que isto fica mais cristalino ainda quando se analisa o regime especial, Processo nº 196214/2013-8 e Parecer DITRI 30865/2013, no qual o próprio contribuinte solicita para que suas operações tivesse o ICMS postergado pelo regime de substituição para o momento das saídas das mercadorias, ficando claro que o procedimento a ser adotado é o de aproveitamento dos dois créditos na entrada, quando pertinente, e saídas tributadas com retenção do ICMS para as operações subsequentes, nos casos de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

Contesta também a afirmativa do autuado de que, a autuação não pode prosperar tendo em vista que as operações em tela remontam à sistemática do ICMS-ST, de forma que todo o imposto já fora recolhido na operação anterior. Afirma que este argumento não pode prosperar porque nem todas as operações tiveram o ICMS antecipado pelos remetentes e, também, porque o contribuinte aproveitou o crédito na entrada das mercadorias.

Quanto ao argumento do autuado de que não estaria enquadrado na hipótese prevista no art. 291, haja vista que seria simplesmente e exclusivamente uma filial atacadista, salienta que a legislação equipara a filial atacadista à indústria no caso em questão, e, se não por isso, estaria obrigado a tal procedimento em face ao regime especial por ele solicitado e já citado anteriormente.

Quanto à infração 02, diz que o autuado não traz argumento novo. Reafirma as informações prestadas anteriormente.

Finaliza mantendo integralmente o Auto de Infração.

A 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, por unanimidade, julgou procedente em parte o Auto de Infração, conforme o Acórdão JJF N°.0196-01/16 (fls.226 a 240 dos autos) e, em face as exclusões efetuadas referentes ao exercício de 2013 em todas as infrações, recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, consoante determina o art. 169, inciso I, alínea “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n° 7.629/99;

A 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal ao apreciar o Recurso Voluntário e o Recurso de Ofício, considerando que é direito do Contribuinte se utilizar do ICMS normal e do ICMS-ST pagos na aquisição de mercadorias cuja saída subsequente venha a ser tributada, conforme previsto no Regulamento do ICMS, deliberou, tendo em vista a busca da verdade material, por baixar o processo em diligência à IFEP SUL (fls.299/300), a fim de que o autuante adotasse as seguintes providências:

- 1) Intimasse o sujeito passivo a apresentar demonstrativo mensal, relacionando todos os documentos fiscais de entrada, relativos às aquisições de “vergalhão” no período autuado, com a identificação das notas fiscais respectivas e o valor do ICMS-ST pago, em relação ao qual não tenha se apropriado do crédito;
- 2) Examinasse o demonstrativo apresentado, validando ou não os dados fornecidos;
- 3) Caso ficasse comprovado o pagamento do ICMS-ST nas aquisições listadas, refizesse o demonstrativo de débito da **INFRAÇÃO 3**, concedendo o crédito do valor total pago, em cada mês, do imposto incidente nas operações subsequentes com o vergalhão.

Após o cumprimento da diligência pelo autuante, manifestações do autuado e contestações do autuante, a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela nulidade da decisão proferida pela 1<sup>a</sup> JJF, nos termos do Acórdão CJF N°. 0014-12/19 (fls.349 a 360), retornando os autos à Primeira Instância para novo julgamento.

No voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal os seguintes trechos constam da fundamentação da decisão: *Examinando os autos, é possível notar que o CD citado, à folha 31, contém três arquivos distintos, denominados “2012”, “EFD\_ItensSaidaIcms” e “Termo de inicio”. O primeiro arquivo (“2012”) contém os demonstrativos de débito relativos ao exercício de 2012, relacionados às três infrações apuradas. Já o segundo demonstrativo (“EFD\_ItensSaidaIcms”) contém os demonstrativos de débito relativos ao exercício de 2013, relacionados, também, às três infrações apuradas. Já o terceiro arquivo (“Termo de inicio”) contém o teor do termo de início da ação fiscal, lavrado pelo Autuante, em 06/02/2015.*

*É possível notar, igualmente, que o arquivo denominado “EFD\_ItensSaidaIcms” (com os demonstrativos de débito relativos ao exercício de 2013) foram devidamente entregues (junto às demais informações) ao Sujeito Passivo, no dia 07/04/2015, conforme atesta o “Recibo de Arquivos Eletrônicos”, acostado à folha 30 do processo.*

*Note-se, ademais, que não houve, por parte do Sujeito Passivo, qualquer alegação no sentido de ausência dos demonstrativos de débito relativos ao exercício de 2013 (motivo que deu fundamento à nulificação parcial do lançamento). Tal fato foi conhecido de ofício pela 1<sup>a</sup> JJF, que realçou tal aspecto para decretar a nulidade.*

Após pautado para julgamento em sessão a ser realizada em 14/06/2019, foi acostada aos autos petição do impugnante (fls.377/378), na qual este requer a juntada de planilhas em mídia eletrônica que, segundo diz, ampliou o período de sua análise anterior, na identificação de entradas dos itens autuados, com o imposto recolhido sob o regime de substituição tributária, a fim de corroborar as suas razões, de que todo o ICMS devido para a cadeia de circulação das mercadorias objeto da autuação fora recolhido na entrada, descabendo se falar em imposto

devido, assim como, petição na qual requer o adiamento do julgamento designado para o dia 14/06/2019, sob a alegação de que apresentará nova documentação para instruir a sua defesa, em homenagem à ampla defesa.

Considerando a decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal e as alegações defensivas, os membros desta Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão na assentada de julgamento, deliberaram pela conversão do feito em diligência à IFEP/SUL (fls.384/385), a fim de que o autuante ou outro Auditor Fiscal designado adotasse as seguintes providências no tocante exclusivamente à **INFRAÇÃO 3**, nos exercícios de **2012 e 2013**:

1. Considerando que é direito do Contribuinte se utilizar do ICMS normal e do ICMS-ST pagos na aquisição de mercadorias cuja saída subsequente venha a ser tributada, INTIMASSE o sujeito passivo a apresentar demonstrativo mensal, relacionando todos os documentos fiscais de entrada, relativos às aquisições de “vergalhão” no período autuado, com a identificação das notas fiscais respectivas e o valor do ICMS-ST pago, em relação ao qual não tenha se apropriado do crédito;
2. Examinasse o demonstrativo apresentado, se fosse o caso, validando ou não os dados fornecidos;
3. Caso ficasse comprovado o pagamento do ICMS-ST nas aquisições listadas, refizesse o demonstrativo de débito da **INFRAÇÃO 3**, nos períodos objetos da autuação - **2012 e 2013** -, concedendo o crédito do valor total pago, em cada mês, do imposto incidente nas operações subsequentes com o vergalhão.

O autuado, intimado para apresentar o demonstrativo, via DT-e, protocolizou requerimentos (fls. 391, 395 e 397, nos quais solicita a dilação dos prazos por mais 30 dias sob a alegação de que o prazo concedido foi insuficiente para atender a solicitação da diligência.

O autuado apresentou petição (fls.402 a 404), na qual consigna, em apertada síntese, que apresentou impugnação ao presente Auto de Infração, sustentando em relação aos itens 01 e 03, que todo o imposto exigido já onerou as operações das quais resultaram as entradas dos produtos em questão no estabelecimento autuado, em conformidade com o regime de substituição aplicável à espécie, razão pela qual não haveria que se falar em nova incidência.

Observa que esta Junta de Julgamento Fiscal julgou parcialmente procedente, em decisão unânime, com o reconhecimento da nulidade do lançamento no tocante ao exercício de 2013, em razão da ausência de elementos que possibilitassem a compreensão dos valores que lhe dizem respeito.

Assinala que levada a matéria à 2ª Câmara de Julgamento, por meio dos Recursos de Ofício e Voluntário, os autos foram baixados em diligência, à ordem daquela Câmara, para que a empresa carreasse aos autos o montante do ICMS-ST de que não se creditara, declinando as notas de entrada que o respaldam, ao fundamento de que “...é direito da Recorrente se utilizar do ICMS normal e do ICMS-ST pagos na aquisição de mercadorias cuja saída subsequente venha a ser tributada (...”).

Frisa que se não fosse o acima elucidado, o lançamento quanto ao ICMS-ST, infração 03, ainda assim seria indevido para parcela das operações que representaram vendas pelos canais 20 (industrialização) e 40 (consumo – com vendas inclusive para pessoas físicas), sendo certo que em ambas situações não há obrigatoriedade da retenção e recolhimento do ICMS-ST, já que a substituição tributária visa à antecipação do imposto que seria devido nas operações internas subsequentes com esses itens e, em tais casos, por óbvio, inexistem essas operações a justificar a sua exigência.

Finaliza ratificando os termos da sua Impugnação, bem como da última Manifestação, requerendo a nulidade da autuação, ou pelo menos, que o valor do imposto previamente recolhido seja revertido como crédito para abatimento do valor lançado. Sucessivamente, requer seja excluída a exigência do ICMS-ST que recaiu sobre vendas a consumidor final e para industrialização.

A 1<sup>a</sup> JJF, considerando que no cumprimento da diligência o autuado fora intimado pelo órgão competente da repartição fazendária, via DTE – Domicílio Tributário Eletrônico (fl. 383), em 26/07/2019, para que apresentasse demonstrativo mensal, relacionando todos os documentos fiscais de entrada, relativos às aquisições de “vergalhão” no período autuado, com a identificação das notas fiscais respectivas e o valor do ICMS-ST pago, em relação ao qual não tivesse se apropriado do crédito.

Considerando que o autuado se manifestou em 05/08/2019 requerendo a esta Junta de Julgamento Fiscal a prorrogação do prazo concedido de 10 (dez) dias para 30 (dias) sob a alegação de que lhe fosse possível apurar as informações necessárias para encaminhamento à IFEP/SUL, visando esclarecimentos dos fatos, conforme fl. 391 dos autos.

Considerando que, posteriormente, em 04/09/2019, o autuado voltou a requerer a esta Junta de Julgamento Fiscal a dilação do prazo por mais 30 (trinta) dias (fl.397).

Considerando que somente em 29/10/2019 o PAF foi encaminhado ao CONSEF pela repartição fazendária de origem, *para ciência e deliberação* sobre a solicitação do autuado.

Considerando que o autuado protocolizou Manifestação em 07/11/2019, acostada às fls. 402 a 404 dos autos, na qual afirma que: [...] *culminando na planilha 1 (doc. 01 – “Relação de Notas Fiscais com Fatura”), que evidencia, por amostragem, - em razão do enorme volume de operações envolvidas –, que o imposto de toda a cadeia de circulação das mercadorias foi recolhido quando de suas entradas, pelo regime de substituição, não havendo que se exigi-lo, novamente, quer seja o ICMS próprio, quer seja o ICMS-ST.*

Esta Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do feito em diligência à IFEP/SUL, a fim de que o Autuante ou outro Auditor Fiscal designado adotasse as providências abaixo:

1. Considerando que é direito do Contribuinte utilizar o crédito fiscal referente ao ICMS normal e o ICMS-ST pagos na aquisição de mercadorias cuja saída subsequente venha a ser tributada, INTIMASSE o sujeito passivo, concedendo o prazo de 30 dias - conforme solicitado - a apresentar demonstrativo mensal, relacionando na sua totalidade (já que alega que a planilha apresentada evidencia, por amostragem) os documentos fiscais de entrada, relativos às aquisições de “vergalhão” no período autuado, com a identificação das notas fiscais respectivas e o valor do ICMS-ST pago, em relação ao qual não tenha se apropriado do crédito;
2. Verificasse e analisasse os elementos apresentados - planilhas/demonstrativos e documentos fiscais de entradas - validando ou não os dados fornecidos pelo autuado;
3. Caso restasse comprovado o pagamento do ICMS-ST nas aquisições listadas, refizesse os demonstrativos atinentes à INFRAÇÃO 3, nos períodos objetos da autuação - 2012 e 2013 -, concedendo o crédito fiscal do valor total pago, em cada mês, do imposto incidente nas operações subsequentes com o “vergalhão”.

O autuado, intimado, via DT-e (fl.434), para atendimento da solicitação contida na diligência, apresentou petição ao Auditor Fiscal autuante com data de 25/11/2020, na qual requer a prorrogação do prazo por mais 30 dias para que seja possível concluir o levantamento das informações solicitadas.

Consta, à fl. 441, despacho de encaminhamento ao CONSEF, após ciência do autuado e transcorrido o prazo sem que este se manifestasse.

A 1<sup>a</sup> JJF, considerando que após a intimação apresentada pelo diligenciador o autuado protocolizou Manifestação, acostada às fls. 402 a 404 dos autos, na qual apresenta anexada uma planilha denominada “Relação de Notas Fiscais com Fatura”, fls. 405 a 428, que, segundo afirma, evidencia que o imposto de toda a cadeia de circulação das mercadorias foi recolhido quando de suas entradas, pelo regime de substituição tributária, não havendo que se exigi-lo, novamente, quer seja o ICMS próprio, quer seja o ICMS-ST, após análise e discussão em pauta suplementar,

deliberou, por unanimidade, pela conversão do feito em diligência à IFEP/SUL, a fim de que o Autuante ou outro Auditor Fiscal designado adotasse as providências abaixo, no tocante à INFRAÇÃO 3, nos exercícios de 2012 e 2013:

1. Considerando que é direito do Contribuinte utilizar o crédito fiscal referente ao ICMS normal e o ICMS-ST pagos nas aquisições de mercadorias, cujas saídas subsequentes sejam tributadas, verifique e analise os elementos relativos às aquisições de “vergalhão” no período autuado, atinente a planilha “Relação de Notas Fiscais com Fatura” apresentada pelo autuado, acostada às fls. 405 a 428, validando ou não os dados fornecidos pelo autuado. Caso necessário intime o autuado a apresentar outros elementos que permitam comprovar as suas alegações referentes a aduzida planilha “Relação de Notas Fiscais com Fatura”, fls. 405 a 428.

2. Caso restasse comprovado o pagamento do ICMS-ST nas aquisições listadas, refizesse os demonstrativos atinentes à INFRAÇÃO 3, nos períodos objetos da autuação - 2012 e 2013 -, concedendo o crédito fiscal do valor total pago, em cada mês, do imposto incidente nas operações subsequentes com o “vergalhão”.

O autuante cumpriu a diligência (fls. 445 a 447). Observa que autuação se deu em razão de o contribuinte promover saídas das mercadorias sem a devida retenção do ICMS, na condição de filial de indústria.

Afirma que o demonstrativo anexado aos autos relaciona e comprova todas as operações.

Observa que o autuado alega que a fase de tributação estaria encerrada, pois o ICMS teria sido pago por antecipação, contudo, conforme se pode constatar na planilha que anexa, todas aquisições da referida mercadoria se deram com aproveitamento do ICMS, inclusive em alguns poucos casos que houve retenção, de acordo com os lançamentos na EFD do período, das quais foram extraídos os dados.

Salienta que considerando as planilhas (físicas, pois o CD não pode ser lido, verificou que os dados não se referem a aquisição de vergalhão, não guardando relação com a infração. Acrescenta que resta comprovado, conforme a planilha anexada, que em todas as aquisições da mercadoria vergalhão, lançadas na EFD, houve aproveitamento do ICMS, sendo a infração comprovada.

Finaliza opinando pela procedência total do Auto de Infração.

O autuado cientificado do resultado da diligência se manifestou (fls. 459 a 464) repetindo os mesmos termos da Manifestação anterior de fls. 402 a 404, e, ao final, requer a nulidade da autuação, ou pelo menos, que o valor do imposto previamente recolhido seja revertido como crédito para abatimento do valor lançado. Sucessivamente, requer seja excluída a exigência do ICMS-ST que recaiu sobre vendas a consumidor final e para industrialização.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do Contribuinte, advogado Lucas Freitas Gonçalves Araújo OAB/MG 185.176.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em reexame sobre o cometimento de três infrações à legislação do ICMS, sendo, todas, objeto de impugnação.

Antes de tudo, cumpre observar que a decisão anterior desta Junta de Julgamento Fiscal em desconsiderar a exigência fiscal atinente ao exercício de 2013 em todas às três infrações, decorreu de um equívoco incorrido por este Colegiado, em face, também, de um equívoco incorrido pela Fiscalização que não identificou corretamente os dados e informações atinentes ao exercício de 2013, fazendo-o apenas no tocante ao exercício de 2012, constando no “Recibo de Arquivos Eletrônicos” (fl.30 dos autos), “2012”. “EFD\_ItensSaidaIcms”, sem qualquer indicação referente ao exercício de 2013.

Entretanto, essa questão da nulidade restou afastada corretamente pela 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal quando o ilustre Conselheiro/Relator consigna corretamente no seu voto que... é possível notar que o CD citado, à folha 31, contém três arquivos distintos, denominados “2012”, “EFD\_ItensSaidaIcms” e “Termo de inicio”. O primeiro arquivo (“2012”) contém os demonstrativos de débito relativos ao exercício de 2012, relacionados às três infrações apuradas. Já o segundo demonstrativo (“EFD\_ItensSaidaIcms”) contém os demonstrativos de débito relativos ao exercício de 2013, relacionados, também, às três infrações apuradas.

Feito o registro acima, passo a apreciar a nulidade arguida pelo impugnante no sentido de que, conquanto o autuante tenha pretendido esclarecer as razões nas quais se baseou para o lançamento originário, tal fato não autoriza a sua readequação para novos critérios jurídicos, diferentes daqueles até então sustentados, ainda que oportunizado o aditamento de defesa ao contribuinte, ocorrendo violação aos artigos 146 e 149 do CTN.

Observo que o autuante contesta a argumentação defensiva afirmando que desde o início a autuação se baseia no fato de que o Contribuinte deixou de recolher o ICMS normal (infração 01) e o ICMS substituído (infração 03) para algumas operações, sendo que em algumas operações o Contribuinte agiu corretamente.

Efetivamente, a análise das peças que compõem o presente processo permite constatar que assiste razão ao autuante quando diz que o lançamento originariamente está fundamentado no fato de que o autuado não recolheu o ICMS “normal” e o ICMS-ST, para algumas operações.

O exame dos elementos constantes dos autos, especialmente a descrição das infrações 01 e 03 e demonstrativos elaborados pelo autuante, bem como da Informação Fiscal e Manifestação do impugnante, permite constatar que não houve a aduzida *situação nova* e muito menos *readequação para novos critérios jurídicos, diferentes daqueles até então sustentados*.

Verifica-se que quando o autuante na Informação Fiscal diz que o autuado deixou de considerar que, na qualidade de filial atacadista, deve homogeneizar os procedimentos relativos à substituição tributária, ou seja, como contribuinte substituto que é, deve aproveitar tanto o ICMS normal quanto o ICMS relativo à substituição tributária, e, no final, proceder a retenção na saída desses produtos, não trouxe uma *situação nova* e muito menos uma *readequação para novos critérios jurídicos, diferentes daqueles até então sustentados*, mas sim uma explicação, uma manifestação de entendimento sobre o procedimento correto que deveria ter sido adotado pelo autuado.

Portanto, no presente caso, não há que se falar em modificação ou alteração do lançamento, haja vista que se assim fosse assistiria razão ao impugnante quanto à violação aos artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional - CTN, por não ser possível alterar-se o lançamento originariamente efetuado.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida.

Quanto à perícia requerida pelo impugnante, considero desnecessária a sua realização, haja vista que os elementos acostados aos autos se apresentam suficientes para convencimento e decisão da lide. Ademais, as provas dos fatos não dependem de conhecimento especial de peritos, sendo de pleno conhecimento dos julgadores que compõem este órgão julgador. Indefiro, portanto, o pedido com fulcro no art. 147, II, “a”, do RPAF/99.

Conforme relatado, esta Junta de Julgamento Fiscal, por unanimidade, julgou procedente em parte o presente Auto de Infração, nos termos do Acórdão JJF N°. 0196-01/16, sendo que, em face as exclusões efetuadas referentes ao exercício de 2013 em todas as três infrações, recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, consoante determina o art. 169, inciso I, alínea “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99;

Ocorreu que a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal ao apreciar o Recurso de Ofício e o Recurso Voluntário interposto pelo autuado, decretou a nulidade da decisão recorrida e devolveu os autos

à Primeira Instância para novo julgamento, conforme o Acórdão CJF N°. 0014-12/19.

Antes, porém, de decretar a nulidade da decisão, nos termos do Acórdão CJF N°. 0014-12/19, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, considerando que é direito do Contribuinte se utilizar do ICMS normal e do ICMS-ST pagos na aquisição de mercadorias cuja saída subsequente venha a ser tributada, conforme previsto no Regulamento do ICMS, deliberou, tendo em vista a busca da verdade material, por baixar o processo em diligência à IFEP SUL, a fim de que o autuante intimasse o autuado a apresentar demonstrativo mensal, relacionando todos os documentos fiscais de entrada, relativos às aquisições de “vergalhão” no período objeto da autuação, com a identificação das notas fiscais respectivas e o valor do ICMS-ST pago, em relação ao qual não tivesse se apropriado do crédito.

No mérito, ultrapassada as questões de nulidade, considerando que o autuado impugnou conjuntamente as infrações 01 e 03 por estarem *intrinsecamente relacionadas*, do mesmo modo passo ao exame de ambas as infrações, nos exercícios de 2012 e 2013.

A infração 01 diz respeito à falta de recolhimento do ICMS em razão de ter o autuado praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas. A acusação fiscal é complementada com o registro de que o contribuinte classificou algumas operações como se já tivessem com a fase de tributação encerrada, referente a mercadorias cuja tributação se daria na saída.

Já a infração 03, trata de falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Consta como complementação da acusação fiscal que o contribuinte, filial atacadista, deixou de reter o ICMS, em algumas operações que classificou como se já houvessem sido tributadas na entrada.

O exame dos demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, constante do CD acostado aos autos, permite constatar que o levantamento fiscal referente à infração 01, no exercício de 2012, abrange exclusivamente duas mercadorias, no caso arame recozido - AR.RECOZIDO 1.24 RL 50KG, código NCM 72171090 - e vergalhão - CA50 8.00 MM RETO 12.0 M FX 2500 KG, código NCM 72142000.

Observo que no período objeto da autuação, ou seja, 2012 e 2013, o arame recozido AR.RECOZIDO 1.24 RL 50KG, código NCM 72171090, sempre teve a tributação normal (crédito/débito), portanto, não constando dos Anexos 1 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12. Na realidade, o arame que consta dos referidos Anexos 1 é: *Arame farpado, de ferro ou aço arames ou tiras, retorcidos, mesmo farpados, de ferro ou aço, dos tipos utilizados em cercas* – 7313.

Quanto ao vergalhão - CA50 8.00 MM RETO 12.0 M FX 2500 KG, código NCM 72142000 – em 2012 já estava enquadrado no regime de substituição tributária, portanto, desde que efetuada a retenção/antecipação na etapa anterior a saída posterior ocorreria com a fase de tributação encerrada.

Entretanto, no presente caso, a resposta dada pelo autuante aos questionamentos apresentados pelo então Relator do presente processo, ilustre Auditor Fiscal José Bizerra Lima, no cumprimento da diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, afasta qualquer dúvida de que o autuado adotou a sistemática de tributação normal na entrada deste produto, conforme se vê da transcrição abaixo das respostas dadas pelo autuante:

*Como são escrituradas as entradas? O contribuinte adota a sistemática de substituição tributária?*

“As entradas foram tratadas pela sistemática de tributação normal, com aproveitamento do crédito do ICMS destacado. Caberia à autuada aproveitar também o ICMS retido anteriormente (quando houvesse).”

Desse modo, no exercício de 2012, a infração é procedente.

Quanto ao exercício de 2013, verifico que as mercadorias arroladas no levantamento foram

diversas, a exemplo de Eletrodo, Prego, Tela, Tubo, etc., sendo que o autuado tratou as entradas pela sistemática de tributação normal, com aproveitamento do crédito fiscal do ICMS destacado no documento fiscal, conforme o resultado da diligência acima reportado, sendo, desse modo, também subsistente a infração no exercício de 2013.

Vale observar que o direito ao crédito fiscal do ICMS “normal” e do ICMS ST, é inquestionável, em face às operações de saídas das mercadorias ocorrerem com tributação, aliás, registre-se, como assim procedeu o autuado no tocante à mercadoria “vergalhão”, quando se creditou do ICMS “normal”, conforme esclarecido pelo autuante na informação fiscal e elementos que trouxe aos autos.

Certamente que o autuado também faz jus ao crédito fiscal do ICMS ST, crédito fiscal este que não foi possível se determinar em decorrência da ausência de elementos comprobatórios de suas alegações.

Relevante observar que ao contestar a alegação defensiva de que, no caso da mercadoria “vergalhão” o imposto foi pago por antecipação, o autuante comprova que as aquisições da referida mercadoria pelo autuado ocorreram com creditamento do ICMS, inclusive nos poucos casos em que houve retenção, de acordo com os lançamentos realizados na sua EFD do período, dos quais extraiu os dados.

Cabível ainda observar que o autuante registrou no seu último pronunciamento que o CD (fl. 429) trazido pelo autuado, não pode ser lido, fato este que sequer foi abordado pelo autuado na sua última Manifestação. De fato, verifiquei que assiste razão ao autuante quando diz que o referido CD não pode ser lido, o que não permitiu, inclusive, que a alegação de que parcela das operações que representaram vendas pelos canais 20 (industrialização) e 40 (consumo, com vendas inclusive para pessoas físicas), situações em que não há obrigatoriedade de retenção e recolhimento do ICMS-ST pudesse ser confirmada.

Diante do exposto, a infração 01 é procedente no valor total de ICMS devido de R\$ 530.482,09.

No que tange à infração 03, no exercício de 2012, apenas a mercadoria vergalhão - CA50 8.00 MM RETO 12.0 M FX 2500 KG, código NCM 72142000 – foi arrolada na autuação, conforme se verifica no demonstrativo elaborado pelo autuante, constante do CD anexado aos autos.

Assim, por se tratar de uma mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, cabe a exigência do ICMS devido pela operação própria, exigido na infração 01, bem como o ICMS referente à substituição tributária, conforme exigido neste item da autuação. Já no exercício de 2013 foram arroladas as mercadorias constantes na infração 01 no exercício de 2013, cabível, desse modo, a exigência fiscal pelos mesmos fundamentos aduzidos na infração 01.

Diante disso, a infração 03 é procedente no valor de ICMS devido de R\$ 88.170,94.

No que tange à infração 02, observo que o autuado já figurou no polo passivo de autuação cuja matéria é a mesma tratada no Auto de Infração em questão. Ou seja, na qualidade de filial atacadista de indústria, o autuado praticou operações de venda de mercadorias a microempresas, empresas de pequeno porte e/ou ambulantes aplicando a alíquota de 7%, com relação a mercadorias adquiridas de terceiros, portanto, não fabricados pelo estabelecimento industrial da empresa, em desacordo com o disposto no artigo 51, § 1º, inciso I, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 - vigente no período de janeiro a março de 2012 - e art. 16, inciso I, alínea “c”, da Lei nº 7.014/96 c/c o § 1º, inciso I, do mesmo artigo.

Precisamente, em decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal proferida nos termos do Acórdão CJF N° 0315-11/15, o entendimento firmado apontou no sentido de que, é inaplicável o benefício quando as vendas se referirem a mercadorias produzidas por terceiros, inclusive empresa do mesmo “grupo empresarial”.

A ementa do referido Acórdão apresenta o seguinte enunciado:

**ACÓRDÃO CJF Nº 0315-11/15**

**EMENTA: ICMS. ALÍQUOTA. ERRO DE APLICAÇÃO. VENDAS DE MERCADORIAS POR ESTABELECIMENTO ATACADISTA FILIAL DE INDÚSTRIA A CONTRIBUINTES MICROEMPRESAS, EMPRESAS DE PEQUENO PORTE E AMBULANTES. MERCADORIAS PRODUZIDAS POR TERCEIROS.** A adoção da alíquota de 7%, por estabelecimento atacadista filial de indústria, nas vendas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, inscritos como tais no cadastro estadual é condicionada a que as mercadorias tenham sido produzidas pela própria empresa. Exegese do artigo 16 da Lei nº 7.014/96. Inaplicável o benefício quando as vendas se referirem a mercadorias produzidas por terceiros, inclusive empresa do mesmo “grupo empresarial”. Não acolhidas as preliminares de nulidade. MULTA. Falta de competência deste Conselho para apreciar a constitucionalidade de Lei. Determinação contida no artigo 167 do RPAF. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

Efetivamente, tratando-se o autuado de filial atacadista de estabelecimento industrial apenas as operações de saídas realizadas com mercadorias industrializadas por estabelecimentos pertencentes à mesma empresa – indústria Arcelormittal Brasil S.A. – destinadas a microempresa, empresa de pequeno porte e/ou ambulantes poderão ocorrer com a aplicação da alíquota de 7%, na forma prevista no art. 51, § 1º, inciso I, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e art. 16, inciso I, alínea “c”, § 1º, inciso I da Lei nº 7.014/96.

Por certo que se tratando de mercadorias oriundas de empresa do mesmo “grupo empresarial”, no caso Belgo Bekaert Nordeste S/A, CNPJ básico 14.044.853, Belgo Bekaert Arames Ltda. CNPJ básico 61.074.506, Manchester Tubos e Perfilados S/A, CNPJ básico 25.878.901, e Soluções em Aço Usiminas S/A, CNPJ básico 42.956.441, conforme consignado pelo autuante, é inaplicável a alíquota de 7%, prevista no art. 51, § 1º, inciso I, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e art. 16, inciso I, alínea “c”, § 1º, inciso I da Lei nº 7.014/96. Tais estabelecimentos não pertencem a mesma empresa do autuado, cujo CNPJ básico é 17.469.701. Ou seja, esses estabelecimentos fabris pertencem ao *mesmo grupo empresarial* – conforme aduzido pelo autuante – entretanto, não pertencem à *mesma empresa*. Vale dizer que, apesar de pertencentes ao *mesmo grupo empresarial*, cada estabelecimento possui um CNPJ básico próprio, portanto, não se confundem com estabelecimentos pertencentes à *mesma empresa* – em que os estabelecimentos possuem o mesmo CNPJ básico.

O art. 51, I, “c”, § 1º, I, do RICMS-BA e art. 16, inciso I, alínea “c”, § 1º, inciso I da Lei nº 7.014/96, estabelecem como condição para que a alíquota de 7% seja aplicada que as saídas das mercadorias ocorram diretamente do estabelecimento fabricante situado neste Estado com destino a empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no cadastro estadual, optantes do Simples Nacional, exceto em se tratando das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Assim sendo, considerando que nas operações arroladas neste item da autuação essa condição indispensável não foi atendida, resta evidente a irregularidade incorrida pelo autuado ao aplicar a alíquota de 7%.

Cumpre observar que apesar de a aplicação da alíquota reduzida ir ao encontro aos ditames constitucionais que favorecem às microempresas, empresa de pequeno porte e ambulantes, esse fato, por si só, não justifica a utilização da alíquota de 7% nos casos em que as mercadorias não tenham sido fabricadas pelo autuado.

Diante disso, a infração 02 é subsistente no valor total de R\$ 345.731,42, conforme apontado no Auto de Infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279463.0001/15-8**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do

imposto no valor de **R\$ 964.384,45**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “e” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de março de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR