

PROCESSO - A. I. Nº 019195.0011/11-8
RECORRENTE - MIRABELA MINERAÇÃO DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0270-05/11
ORIGEM - INFAZ IPIAÚ
INTERNET - 28/08/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0233-11/14

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Revisão fiscal excluiu valores sobre os quais não cabiam a exigência fiscal. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam os autos de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão em referência que julgou pela Procedência do Auto de Infração lavrado em 17/06/2011 para exigir ICMS no valor de R\$494.797,30, sendo objeto do apelo a imputação seguinte:

Infração 02 - Diferença de alíquota relativa as aquisições interestaduais de mercadorias para o ativo imobilizado no valor de R\$ 4.174.295,62, deixando de recolher ICMS no valor de R\$ 417.429,56, com multa de 60%, em conformidade com planilha II.

A 5ª JJF proferiu decisão esteada nestes fundamentos, “*verbis*”:

“O Auto de Infração, ora analisado, foi lavrado para formalizar as exigências de ICMS descritas e relatadas na inicial. Cumpre, antes, perquirir acerca das preliminares arguidas pelo impugnante.

Suscita a nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação dos atos fiscais, de motivação jurídica, sob o argumento de que sanções e gravames patrimoniais aos administrados devem se fazer acompanhar de exaustiva motivação sobre os fatos e fundamentos jurídicos que abonaram a sua edição. Pede o cancelamento ou redução das multas para patamares não-confiscatórios e a produção de prova pericial a fim de apurar a natureza jurídica dos bens adquiridos pela empresa, além do cadastrar o advogado EDUARDO FRAGA, OAB/BA 10.658, com o fito de receber intimações do presente feito, sob pena de nulidade (art. 236, §1º, CPC).

A razão assiste ao sujeito passivo, quanto ao dever da Administração Pública de exteriorizar as justificativas dos atos praticados em nome dos interesses coletivos. Não há falar, contudo, no presente trabalho, em desrespeito ao princípio da motivação, porque é possível inferir dos demonstrativos fiscais e demais documentos acostados aos autos os motivos de fato e de direito, além da fundamentação legal que ensejaram a lavratura do Auto de Infração. A autuação fiscal expressa de modo transparente e congruente as verdadeiras razões de fato e os fundamentos de direito que motivaram o lançamento de ofício.

O pedido de cancelamento da multa ou sua redução serão analisados no mérito. Indefiro o pedido de realização de Perícia Fiscal, ou mesmo a diligência, tendo em vista que esta deve ser realizada para dirimir dúvida entre a acusação e defesa e a primeira, requisitada nas razões, para emissão de parecer por profissional qualificado, o que se mostra desnecessário, na situação presente, nos termos dos art. 147, I, “a”, do RPAF BA, tendo em vista a desnecessidade na determinação da natureza jurídica dos bens adquiridos pela empresa e meu convencimento sobre a presente lide.

Por fim, quanto ao pedido para que as intimações e notificações pertinentes ao presente processo sejam encaminhadas ao endereço do advogado indicado, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda envie as intimações e demais comunicações para o endereço requerido. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e, em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional, art. 127, orientando, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, não elaborado de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.

Superadas as questões subjetivas, adentremos na análise de mérito.

O presente Auto de Infração exige ICMS pela falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas em face da

imputação constantes nas 02 infrações mencionadas e relatadas acima que, após analisar as peças componentes do presente PAF, faço as constatações apenas para a infração 1, vez que a infração 2 foi reconhecida e quitada pelo sujeito passivo, de acordo com documentos do SIGAT de fls. 63/65.

Na primeira infração, portanto, é exigido ICMS diferença de alíquotas, relativo às aquisições interestaduais de materiais para uso e consumo, no valor de R\$ 77.367,74, em conformidade com planilha I.

Em exame nas peças que compõem a lide, verifico que no demonstrativo de fl. 05, o autuante discriminou os documentos fiscais, períodos e valores que deram origem à exigência, além de acostar as suas cópias.

O autuado argüi que no período da autuação encontrava-se em fase pré-operacional, não adquiriu bens destinados ao uso e consumo, segundo a monta fiscal; que a fiscalização não descreveu a aplicabilidade dos materiais glosados no processo produtivo do estabelecimento autuado e que desconhece porque os bens foram classificados como uso e consumo, além da aplicação de 17%.

O ordenamento jurídico assim dispõe sobre a matéria em pauta:

A diferença de alíquotas encontra seu fundamento de validade na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII), e incide nas operações interestaduais como bens de uso, consumo e ativo fixo e nas prestações interestaduais de serviço de transporte e de comunicação para consumidor final que seja contribuinte; o remetente do bem e o prestador do serviço pagarão, respectivamente, no seu Estado o ICMS, considerando a alíquota interestadual, e o destinatário pagará o mesmo tributo ao seu Estado e apurado pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Em que a LC 87/96 não ter feito alusão, o ICMS diferencial de alíquotas tem em mira preservar a arrecadação dos Estados quando em seus territórios estiverem localizados consumidores finais de mercadorias ou serviços tributáveis pelo ICMS e tem previsão no art. 2º, IV, Lei nº 7.014/96, regulamentada pelo Decreto nº 6.284/97 (art. 1º, § 2º, IV). Seu fato gerador, para efeito de pagamento, ocorre no momento da entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento (art. 4º, XV, Lei nº 7.014/96 e art. 5º, I, RICMS BA). A base de cálculo do imposto (art. 17, inciso XI) e, de acordo com o disposto no art. 69, parágrafo único, RICMS /BA, no cálculo do ICMS relativo à diferença de alíquota deve ser aplicado sobre o valor da operação, o percentual correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Dessa forma foi elaborada a exigência em tela. Não houve, como alega o contribuinte, aplicação da alíquota de 17%. No demonstrativo de fl. 05, constata-se sobre o valor de cada operação a incidência do percentual de 10% (correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual).

O fato de estar ou não em fase pré-operacional é irrelevante para efeito do pagamento da diferença de alíquotas que, no caso presente, ocorreu o fato gerador, na entrada de bem destinado a uso e consumo, no estabelecimento do autuado, oriundo de outra unidade da Federação. As notas fiscais anexadas aos autos descrevem a aquisição de diversos materiais, máquinas e bombas elétricas, estas classificadas como ativo imobilizado, na infração 02, cujo ICMS correspondente foi reconhecido pelo autuado; na infração 1, partes e peças, tais como: luvas, anéis, juntas de vedação mecânica, selos mecânicos, gaxeta de teflon, extrator, etc.

Tais peças não foram imobilizadas, pois usadas ou consumidas na manutenção das atividades operacionais do autuado e, portanto, incompreensível à alegação defensiva de não saber porque tais bens foram classificados como uso e consumo.

Havendo, de fato, uma destinação diversa para os bens, objeto da infração em debate, competiria ao próprio autuado fazer provas da existência de incorreção da exigência, apresentando a efetiva destinação de tais bens. Limitou-se a negar o cometimento da infração (art. 143, RPAF BA).

Com relação à multa aplicada, pede o sujeito passivo o cancelamento ou a sua redução. Constato que a aplicação da multa decorre do descumprimento da obrigação principal, inexistindo qualquer ilegalidade na sua exigência, posto que prevista no artigo 42, inciso II, “f” da Lei nº 7.014/96. As alegações de caráter confiscatório não serão apreciadas, em função da já mencionada previsão legal e em face do disposto no artigo 167, I, RPAF BA. Considere-se, todavia, a possibilidade de reduções da multa prevista na própria legislação que a instituiu, no caso de pagamento do imposto exigido, como ocorreu na infração 1.

Diante do exposto, entendo caracterizada a infração 2, no valor de R\$ 77.367,74.”

Com o Recurso Voluntário, o sujeito passivo centra sua resistência, inicialmente, que houve descumprimento do dever de motivação, eis que o Julgado recorrido não exteriorizou os fundamentos para não acolher a nulidade arguida em sede de impugnação, o que resulta, à luz do art. 18, III, do RPAF, em violação do direito ao contraditório (art. 5º, LV, da Constituição de 1988), sem ter sido buscada a verdade material (art. 2º do RPAF) acerca da verdadeira classificação dos bens adquiridos.

Invoca a nulidade ante o indeferimento da prova técnica, visto que ao longo do relato dos

acontecimentos processuais, a matéria versada envolve a aplicação de conhecimentos técnicos especialíssimos, imprescindíveis para uma classificação segura sobre a qualificação dos bens por si adquiridos. Entrementes, a Decisão recorrida indeferiu a produção de prova pericial ou diligência e o fez evasivamente, apenas alegando que é desnecessária, na situação presente, nos termos do art. 147, I, 'a', do RPAF/BA, a realização de diligência ou prova pericial e que os julgadores de piso passaram ao largo do ponto central da matéria discutida, proferindo decisão imotivada.

Destaca que o Fisco exige imposto sob entendimento de que os bens comprados se caracterizam como de *uso e consumo*, discordando que eles tem a natureza de *produtos intermediários*.

Acrescenta que não basta, por outro lado, afirmar que o convencimento do julgador é suficiente para solucionar a controvérsia, na medida em que o livre convencimento apenas tem validade em nossa ordem jurídica se for motivado. E dizer que inclinações internas do julgador se prestam para fundamentar a decisão e para afastar a produção de prova técnica indispensável para a resolução da controvérsia soa nada menos que absurdo, com o devido respeito.

Cita doutrina de Daniel Amorim Assumpção Neves que indica três fundamentos para justificar o princípio da motivação das decisões, que nada mais é que o dever de exteriorização das razões de decidir, com a demonstração concreta do raciocínio fático e jurídico desenvolvido para chegar às conclusões contidas na decisão.

Nesse sentido, pontua que o princípio da motivação do julgado determina que é necessário que a decisão explicite o método para alcançar o seu resultado final, sob pena de ser irrebatível pelo contribuinte, inapreciável pelo órgão de segunda instância administrativa e ilegítima perante a sociedade.

De outra parte, diz que alegar que o ônus da prova atribuído ao contribuinte não exime a fiscalização de justificar seu procedimento, o que é extremamente censurável, equivalendo à concessão de um salvo-conduto para a prevalência do arbítrio em lugar da técnica.

Alega que, se a discussão fosse exclusivamente jurídica, ou mesmo fática – desde que não envolvesse a aplicação de conhecimentos técnicos especializados – realmente faria sentido imputar ao contribuinte a produção da prova. Acontece que a dilação probatória envolve necessariamente conhecimentos técnicos especializados, sendo exatamente esse o motivo por que o contribuinte requereu a produção de prova pericial. E assim, por ter sido denegada a produção da prova técnica, e sem examinar a classificação dos bens adquiridos, é a decisão resultante de um curso processual que padece do incontornável vício de carência de motivação.

E por outro aspecto, repisa que o Auto de Infração não apresenta os critérios utilizados para classificar os bens adquiridos como bens de uso e consumo, e que os demonstrativos fiscais apenas enumeram as notas fiscais assim considerados pelo Fisco como sendo prova das aquisições dos supostos bens de uso e consumo.

Reporta-se ao art. 28, §4º, II, do RPAF, reproduzindo a Decisão deste Conselho de Fazenda em caso similar ao dos autos, oriundo da 2ª CJF no Acórdão CJF Nº 0027-12/03.

Nessa linha, prossegue aclarando que a matéria discutida nos autos cinge-se à divergência sobre a classificação funcional das mercadorias adquiridas em operações documentadas pelas notas fiscais autuadas na infração nº 1. Por esse motivo, a controvérsia é de ordem exclusivamente fática a demandar maior exame que aquele realizado pela fiscalização e pela Decisão recorrida.

Invoca expressa previsão do RICMS/BA (art. 5, I) de que apenas os bens de uso e consumo e os destinados ao ativo permanente do estabelecimento estão sujeitos ao regime do diferencial de alíquotas. As outras categorias de bens, como produtos intermediários e matérias-primas, sujeitam-se a regime normativo diverso, a impor o recolhimento integral do imposto no Estado de origem e que por isto, a solução do caso em pauta exige o cancelamento total do valor remanescente do Auto de Infração – relacionado à infração nº 01, dado que os bens por si adquiridos nesse ponto são classificados como produtos intermediários, a depender

necessariamente de análise técnica, cuja produção foi, sem justificativa, sumariamente negada pela Decisão recorrida.

Prossegue arguindo a nulidade da acusação fiscal também devido à carência na determinação adequada da alíquota aplicável à espécie, elemento sem o qual não se pode apurar o *quantum* efetivamente devido. Ao que parece o Auto de Infração aplica a alíquota de 17% sobre o valor total das operações glosadas, na conformidade da regra geral estabelecida pelo art. 50, I, do RICMS/BA, que transcreveu c/c art. 50, §4º, do RICMS que entende ser é textual ao determinar que prevalece sobre a legislação interna a resolução do Senado Federal que fixar as alíquotas aplicáveis sobre as operações interestaduais.

Cita resolução do Senado que fixou as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais (art. 155, §2º, IV, da CR/88), tendo transcrito o art. 1º da Resolução nº 22/89.

Conclui que nas aquisições de bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste (à exceção do Espírito Santo), a fiscalização deveria exigir a alíquota de 10% (17% - 7%), ao passo que nas compras originadas das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, deveria aplicar a alíquota de 5% (17% - 12%) e que desconhece a razão para o Fisco atribuir às operações interestaduais o percentual de 17%!, sendo o procedimento incompatível com o valor exigido nos demonstrativos fiscais, resultante da aplicação da alíquota de 10%.

Acentua que o erro incorrido pelo auditor fiscal é por si só capaz de demonstrar a lavratura criteriosa do Auto de Infração, assim como de acarretar a sua nulidade, por descumprimento ao art. 39, IV, “c”, do RPAF, que reproduz.

Requer a decretação da nulidade do Auto de Infração por carência de critério na determinação da alíquota aplicável à espécie.

Argui ainda que não foi dado pelo órgão julgador de base vistas ao contribuinte sobre a manifestação fiscal de fls. 58/59, apesar de se tratar de informação às partes exigida pelo princípio do contraditório. Por consequência, também não foi oportunizada ao contribuinte a possibilidade de reação aos argumentos expostos pela fiscalização, a qual traria a reboque a possibilidade de influenciar na convicção do julgador.

Entende que, demonstrada a inexistência nestes autos dos três elementos que modernamente integram o princípio do contraditório (informação, possibilidade de reação e possibilidade de influir na convicção do julgador), claro está, como afirma, que a Decisão recorrida não o observou, motivo pelo qual se impõe a decretação de sua nulidade.

No mérito, diz que se trata de subsidiária brasileira da mineradora australiana *Mirabela Nickel LTD.A*, que dedica-se à lavra e processamento de sulfeto de níquel extraído de mina localizada no Município de Itagibá/BA e que atualmente a mina emprega cerca de 800 trabalhadores da comunidade local de forma direta, sem prejuízo dos empregados indiretos, de modo a fomentar a economia e incrementar o desenvolvimento do interior baiano.

Ressalta que trata-se de empresa cujas atividades, desde a fase de implantação, se desenvolvem com o timbre da sustentabilidade. Seus índices de responsabilidade ambiental, eficácia na prevenção a acidentes de trabalho e de fomento à qualidade de vida da população baiana são modelares, o que revela respeito não apenas ao exuberante meio-ambiente da região, como também ao elemento humano que a integra.

Afirma que, tendo se instalado recentemente no Estado da Bahia, a mineradora precisou adquirir diversos equipamentos, maquinários, estruturas, insumos e todas as categorias de bens necessários para pôr em movimento a atividade de extração e processamento de minério de níquel e que no período autuado, especificamente em relação ao estabelecimento objeto do presente Auto de Infração, que não adquiriu bens destinados ao uso e consumo segundo à monta fiscal!

Assevera que, à época (janeiro a junho de 2009) encontrava-se em fase pré-operacional, momento no qual buscava viabilizar o projeto de beneficiamento de minério de níquel lavrado na região e que naquela oportunidade, não se verificava a necessidade de aquisição de bens de uso e consumo

do estabelecimento.

Ressalva que o Fisco é absolutamente omissivo nesse aspecto, não tendo motivado o lançamento no ponto em que afirma ter havido aquisição de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento mesmo quando este se encontrava em fase pré-operacional. Os bens adquiridos foram para o ativo imobilizado ou para intermediários na fase de teste.

Menciona que a teor da Decisão recorrida, o fiscal autuante se manifestou nas fls. 58/59 dos autos, *“indicando que a alegação defensiva de que estava em fase pré-operacional e somente começou a operar em novembro de 2009, não se sustenta porque a empresa possui duas inscrições: fábrica de extração de minérios (76.298.354) e o estabelecimento autuado (73.009.860), cujo ICMS incide, independentemente da sua fase operacional”*.

Porém, que na verdade, no ponto paira um equívoco sobre a tese fiscal, que poderia ter sido corrigido caso o contribuinte houvesse sido intimado para sobre ela manifestar-se. Isto porque, de fato, possui dois estabelecimentos, um destinado à lavra e processamento de minério de níquel e o estabelecimento autuado, sendo que o último antes do início da fase operacional adquiria diversos bens que seriam destinados ao estabelecimento produtor, à ocasião ainda inoperante e que essa é a razão pela qual o seu estabelecimento adquiria produtos intermediários: estes, após ingressarem no seu estabelecimento, eram remetidos ao estabelecimento produtor, que estava em fase pré-operacional.

Acrescenta que, exatamente pelo fato de o estabelecimento produtor estar em fase pré-operacional, é que não faria sentido adquirir bens de uso e consumo, ou seja, peças para manutenção e reposição, já que se o maquinário fosse novo e nunca tenha sido utilizado, que seria desnecessária a manutenção e reposição de peças.

Requer o reconhecimento de que os produtos adquiridos que se qualificam como produtos intermediários.

No item seguinte, aborda o enquadramento dos bens autuados e o conceito de produtos intermediários. Dentro dessa linha argumentativa, diz que os produtos intermediários são concebidos pelo ordenamento jurídico como aqueles essenciais à realização da atividade fim da empresa e consumidos integral e imediatamente no processo produtivo. E que, por consumo integral, não se deve entender consumo instantâneo.

Faz menção à posição do STJ que já assentou que bens intermediários podem ser inutilizados, consumidos ou desgastados em um lapso de tempo inferior a 12 meses, sendo importante que o consumo ou inutilização não decorra de simples desgaste natural, mas sim que a degradação seja precipitada ou acelerada pela aplicação do produto intermediário na linha principal do estabelecimento, diversamente do que ocorre com os bens do ativo imobilizado, cujo desgaste decorre apenas da fluência do tempo.

Afirma, assim, que o consumo integral é exaurimento ou inutilização do produto em sua finalidade, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total, e que consumo imediato significa utilização direta do produto intermediário no processo produtivo principal.

Assevera que o imediatismo exigido não significa consumo instantâneo, mas sim a aplicação direta do produto intermediário na linha de produção. Imediato é aquilo que não é mediado por algo, isto é, que é aplicado diretamente.

Reporta-se ao CONSEF e sua posição contra a exigência de instantaneidade do consumo ou desgaste para efeito de caracterização do bem adquirido pelo contribuinte como produto intermediário, reproduzindo o julgado proferido pela (4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL – ACÓRDÃO JFJ Nº 1285/99).

Rebate o argumento de que os produtos intermediários necessariamente se integram ao bem resultante do processo produtivo! Se esse entendimento for adotado, estará quebrantada a não-cumulatividade do ICMS, pois apenas a aquisição de matéria-prima poderia ensejar ao contribuinte o direito de crédito.

Atrai em seus argumentos a doutrina que diz traçar o *discrímen* entre produto intermediário e matéria-prima e que se o legislador equiparar o conceito jurídico de produto intermediário com o conceito de matéria-prima, não teria feito referência às duas espécies de bens nos dispositivos legais pertinentes ao direito de creditamento.

Faz citação ao RICMS baiano que considera claro ao determinar que tanto matérias-primas como produtos intermediários ensejam o direito de crédito e conclui o produto intermediário deve se integrar ao bem resultante do processo produtivo significa malferir não apenas o texto constitucional e a Lei Complementar nº 87/1996, como também o próprio Regulamento do ICMS do Estado da Bahia!

Invoca posição do STF e sua orientação no sentido de que a CF garantiu o crédito físico. E dito creditamento pode ser feito sobre aquisições de diferentes espécies de bens, a saber: matérias-primas, que se integram ao novo produto em sua estrutura químico-física; materiais de embalagem, que não integram a composição química ou física do produto, mas lhe servem de invólucro protetor e; produtos intermediários, que apesar de não se integrarem ao produto final, se desgastam no processo produtivo, como elemento essencial a este.

Neste sentido, elucida que as características primordiais dos produtos intermediários são essencialidade, consumo durante o processo produtivo, quando aplicados direta e imediatamente na linha de produção e que reconhecida a fisionomia dos produtos intermediários a partir das características apontadas acima, não é lícito ao Fisco impedir o direito de creditamento do contribuinte dada à essencialidade dos bens autuados pela fiscalização.

Afirma que não há diferencial de alíquotas a recolher quando os produtos adquiridos de estabelecimentos situados em outros Estados da federação se consagram à aplicação direta e integral no processo produtivo do estabelecimento adquirente, isto é, quando são considerados produtos intermediários.

Nesse sentido, elucida que o art. 5º, I do RICMS/BA é extremamente claro, pelo que o mesmo entendimento aqui sustentado é seguido pela jurisprudência do CONSEF e que comprovado que os produtos glosados pelo auditor fiscal são autênticos produtos intermediários, não há outra conclusão a se chegar senão a de que não há diferencial de alíquotas de ICMS devido.

Considera comprovada para a composição da lide uma análise judiciosa da destinação dos bens adquiridos, é absolutamente imprescindível a produção de prova técnica pericial. Formula os quesitos correspondentes, a saber:

1. Favor elencar quais os produtos glosados pela Fiscalização sob o entendimento de que se qualificam como bens de uso e consumo;
2. Favor informar a descrição de cada produto, bem como de que forma se inserem na dinâmica operacional do estabelecimento autuado;
3. Favor informar se ditos produtos são essenciais e utilizados diretamente no processo produtivo;
4. Favor informar o Sr. Perito se no período autuado o estabelecimento se encontrava em fase pré-operacional;

Indica, para auxiliar os trabalhos periciais, o Sr. HELCIO GOUVÊA, contador, CRC nº MG-077041/O-1, presente na Rua Antônio de Albuquerque, nº 166, 13º andar, bairro Funcionários, Belo Horizonte/MG, CEP 30.112-010, como assistente técnico da autuada em face da perícia.

Aduz que o pedido de realização de diligências e prova pericial, fundamenta-se no art. 123, §3º, do RPAF/BA, que deve ser realizado para comprovar que os bens adquiridos não se caracterizam como “*bens de uso e consumo*”, mas sim como *produtos intermediários*.

Pontua, ainda que, mesmo que perseverasse a concepção fiscal de que os produtos incursos no estabelecimento autuado apresentam a natureza de bens de uso e consumo, uma análise detida sobre as notas fiscais relacionadas no Auto de Infração revela que, em boa parte delas, o Fisco

tributa o que já foi tributado (*bis in idem*) ou tributa aquilo que não se inclui entre os fatos geradores de ICMS.

Discorre acerca das Notas Fiscais n^{os} 115087, 115090, 115091, 115092, 115093, 115105, 116251, 1875 classificadas sob o CFOP n^o 6949, sobre o que exigiu-se imposto sobre notas fiscais de simples remessa (que acobertam o trânsito das mercadorias). Isso porque as notas glosadas pela fiscalização reportam-se a nota de faturamento em que o imposto fora efetivamente recolhido (Nota Fiscal n^o 115083).

Defende que todas as referidas notas fazem remissão à Nota Fiscal n^o 115083 documento que faturou operação de trato sucessivo (cumprimento parcial e paulatino das obrigações contratuais).

Devido a esse *bis in idem*, pede o cancelamento integral do imposto exigido sobre as aludidas notas, cujo valor, segundo apuração interna, soma o montante de R\$ 41.033,71 (quarenta e um mil, trinta e três reais e setenta e um centavos).

Por outro lado, como aduz, a fiscalização intenta tributar operações classificadas sob o CFOP n^o 6916, descritivo de operações de retorno de mercadorias enviadas para conserto ou reparo (Notas Fiscais n^{os} 40578 e 449240), conquanto seja sabido que o ICMS não incide sobre o retorno de mercadorias enviadas para conserto, porque nessa operação o remetente não guarda o propósito de fazer circular a mercadoria, antes a enviando pela desvantagem ou impossibilidade de providenciar o reparo no próprio estabelecimento de origem sobre o que RICMS/BA é claro ao assim dispor em seu art. 341 que reproduziu.

Em seguida, considera as penalidades aplicadas, de 60% sobre o valor do imposto supostamente devido (cfr. art. 42, II, “f” da Lei n^o 7.014/96), devem ser afastadas, ainda, em respeito à CF - vedação de confisco, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade -, conforme apontam ampla doutrina e jurisprudência, ambas uníssonas na condenação de multas como a aplicada ao caso em epígrafe. Cita jurisprudência acerca da multa de não ser confiscatória a de 30% sobre o valor do tributo. Requer a redução este patamar.

Invoca, nesse diapasão, que a redução também se impõe em virtude do que comanda o art. 108, IV, do CTN. Conclui postulando destacadamente o seguinte: a nulidade do lançamento fiscal por carência de motivação. Sucessivamente, a nulidade da Decisão recorrida pelo mesmo motivo; a nulidade do Auto de Infração por erro relativo à determinação da alíquota aplicável, nos termos do art. 39, IV, do RPAF/BA; sucessivamente, a nulidade da Decisão recorrida por afronta ao princípio do contraditório; o cancelamento integral da infração n^o 1, considerando que os bens adquiridos pelo estabelecimento autuado se qualificam como “*produtos intermediários*”; sucessivamente, o cancelamento do débito cobrado a título das operações documentas nas Notas Fiscais n^{os} 115087, 115090, 115091, 115092, 115093, 115105, 116251, 1875, 40578 e 44924, a teor do exposto no tópico n^o 9 e o cancelamento das penalidades em virtude da vedação de confisco, ou ao menos a redução para patamares não-confiscatórios e condizentes com a boa-fé da empresa e com o princípio da equidade.

Protesta, por fim, pela produção da prova pericial. Reitera o pedido de cadastramento do nome do advogado ali citado para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade (art. 236, §1^o do CPC).

Instada a PGE/PROFIS, rechaça o requerimento de nulidade por entender que o AI preenche todas as formalidades legais previstas no art. 39, do RPAF-BA.

No mérito, diz que sob o ponto de vista conceitual, o que se compreende como material de uso e consumo são aqueles bens não encartados na categoria de insumos e ativo fixo da empresa, que não se afiguram essências à atividade de industrialização e comercialização, não gerando benefícios econômicos diretos .

Entende que não há prova de que à época dos fatos geradores a empresa, de fato, não exercia nenhuma atividade relativa ao seu objeto social. E como destacou, que constatou que, ao reverso, que o CNPJ do contrato de fls. 44/46 não coincide com o CNPJ da autuada, não sendo, pois, possível

descortinar o seu objeto social;

No que toca à aplicação da alíquota conforme prova o documento de fl. 05 sobre o valor de cada operação foi imposta, com acerto, a incidência de 10% correspondente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais.

Quanto à alegação de confiscatoriedade da multa, afirma estar prevista na legislação estadual vigente.

À fl. 156 consta despacho da Procuradora Assistente anuindo, sem ressalvas, o teor do parecer contrário à pretensão recursal.

Remetidos os autos à 2ª Instância julgadora, a Conselheira Relatora Mônica Maria Roters sugeriu a conversão do feito em diligência à INFAZ Ipiaú para que o autuante esclarecesse os questionamentos ali feitos em prol da verdade material neste sentido: 1. Elaboração de levantamento mensal de todos os produtos autuados e que compõem o levantamento fiscal com o CFOP 61101; descrição da utilização de todos os produtos autuados no processo produtivo do estabelecimento autuado relativamente ao item anterior e elaboração separada de dois demonstrativos de débito, sendo o primeiro com CFOP 6101 e na forma solicitada nos itens 1 e 2, e outro com os CFOPs 6916 e 6949.

Em atendimento, foi elaborada a revisão fiscal de fls. 144/145, instruída com a planilha de fl. 146, na qual consta o valor total das notas fiscais computadas para diferença de alíquota no valor de R\$311.344,40 relativas à aquisição de material de uso e consumo, constando a alíquota original de 7% e a interna de 17%, computados os débitos e créditos respectivos, para conclusão do ICMS a recolher de R\$ 31.134,45. Desse resultado, foi intimado o contribuinte, que não se manifestou, aquiescendo, tacitamente.

VOTO

O Recurso Voluntário dirigido a esta CJF, primeiramente, menciona que, em respeito à boa fé, que foi recolhido pelo contribuinte o imposto relativo à infração 1, e que a insurgência centra-se apenas na infração 2 por não ter havido justiça fiscal.

O sujeito passivo inicia seu apelo invocando preliminares de nulidade face aos vícios que afirma existir desde o nascedouro do PAF quando da lavratura do AI em tela. Neste intuito, defende que a decisão de base é nula por descumprimento do dever motivação, a qual sem fundamentar, indeferiu inclusive a prova pericial por considerar como ato desnecessário ao deslinde da matéria, e de que nos autos presentes estavam elementos suficientes ao convencimento dos julgadores.

Cotejado o PAF detidamente, concluo que, mesmo que a Decisão recorrida não tivesse exposto fundamentação completa nesse sentido, é certo afirmar que o direito de defesa e do contraditório foram preservados com a conversão em diligência fiscal suscitada pela Conselheira Relatora em atenção aos argumentos recursais, inclusive para esclarecimento dos quesitos periciais apresentados pelo recorrente.

Neste diapasão, é de se asseverar com segurança que, o resultado da diligência, como acima relatado, teve o condão de esclarecer os fatos e, portanto, de trazer a lume a verdade material perseguida pelo autuado, tanto que dele intimado, anuiu, tacitamente.

Com esse elemento de prova – revisão fiscal – no qual consta o detalhamento do efetivo saldo devedor, perdeu-se no vazio a alegação de nulidade por cerceio ao direito de defesa e contraditório, posto que sanados os vícios porventura existentes neste sentido. De concluir-se, ainda, que a matéria versada não demandou conhecimentos técnicos especialíssimos para ser adequadamente elucidada, pois o foi com eficiência pela diligência sem demandar perícia, como pretendeu o sujeito passivo, tanto que nada arguiu quando intimado do referido resultado revisional.

Outrossim, quanto à alegação de nulidade do AI devido à aplicação de alíquota diversa daquela

aplicada nos demonstrativos fiscais, considero que o enfrentamento desta preliminar adentra na própria apreciação de mérito, o que passo a fazer.

Como relatado, a controvérsia reside no fato de que a recorrente insiste em alegar que as mercadorias foram adquiridas quando o seu estabelecimento ainda estava em estado pré-operacional e que não há diferencial de alíquotas a recolher, eis que os produtos adquiridos de estabelecimentos situados em outros Estados da federação foram aplicados no processo produtivo do estabelecimento adquirente como produtos intermediários e não como material de uso e consumo.

Para dirimir essa controvérsia devo atentar, também, para os argumentos contidos na informação fiscal que também é elemento que instrui este PAF. Nela o autuante rebateu a alegação do recorrente de que se tratavam de dois estabelecimentos - fábrica de extração de minérios (76.298.354) e o estabelecimento autuado - empresa de pesquisa (73.009.860). E assim o fez aclarando que o ICMS correspondente incide independentemente de sua fase pré-operacional e que o ônus da prova recaía sobre a autuada para comprovar a efetiva destinação dos ditos produtos no processo produtivo. Dessa contraposição feita pelo Fisco, como verifica-se, a JJF manteve na íntegra a infração 1 a teor da informação fiscal de fls. 58/59.

Para formação da minha posição decisória debruço-me sobre o conteúdo da revisão fiscal suscitada em sede de segunda instância, que teve o efeito de complementar a instrução processual, que reside às fls. 144/145.

Nessa revisão última o autuante acolheu parcialmente os argumentos trazidos em sede de recurso, e excluiu as Notas Fiscais seguintes: 11087; 1150090, 1150091, 1150092, 1150093, 115105, 11162251 e 1875 relativas à Nota Fiscal nº 115083 onde o ICMS foi faturado e recolhido quando do pagamento no valor de R\$ 417.429,56, relativo ao fato gerador da infração 2, não objeto do recurso. De igual modo, excluiu das Notas Fiscais nºs 40578 e 44924 constantes da infração 1, por se tratar de retorno de mercadorias enviadas para conserto.

Com efeito, ali contam duas planilhas, sendo a Planilha A, de fl. 146 relativa ao cálculo da diferença de alíquota dos produtos com CFOP nº 6101, com saldo de ICMS a recolher de R\$31.134,45, e a Planilha B relativa aos produtos com CFOP nº 6916 e 6949, com saldo a recolher de ICMS de R\$ 77.367,75.

Entretanto, como cuidou o autuante de explicitar à fl. 145 que, do valor de R\$ 77.367,74, deverá ser deduzida o montante de R\$46.233,31 correspondente, respectivamente, às quantias de R\$ 41.033,31 e R\$ 5.199,60, como consta quantificado nos itens 2 e 3 da planilha B.

Restou também elucidado da instrução processual que, ao reverso do alegado pelo sujeito passivo, o Fisco não atribuiu às operações interestaduais o percentual de 10%, mas de 17%, assertiva esta que se respalda nos demonstrativos constantes das duas planilhas, nas quais especifica todas as notas fiscais, a data de emissão, os CFOPs, com descrição dos produtos, a alíquota de origem, a alíquota interna, o débito, o crédito, do que resulta afirmar que o saldo devedor foi quantificado detalhadamente, sem suscitar mais controvérsia, ante à concordância tácita do recorrente.

Nesta linha argumentativa, destaco em acréscimo que, a diferença de alíquotas encontra seu fundamento de validade na própria Constituição Federal em art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, e incide nas operações interestaduais como bens de uso, consumo e ativo fixo e nas prestações interestaduais de serviço de transporte e de comunicação para consumidor final que seja contribuinte, hipótese legal que faz recair sobre o remetente do bem e o prestador do serviço a obrigação de pagar, respectivamente, ao seu Estado, o ICMS a considerar a alíquota interestadual. Já o destinatário, por sua vez, cumpre pagar o mesmo tributo ao seu Estado conforme valor apurado da diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Cabe pontuar que, a despeito da LC 87/96 não dispor expressamente sobre o diferencial de alíquotas, que destina-se a preservar a arrecadação dos Estados quando em seus territórios estiverem localizados consumidores finais de mercadorias ou serviços tributáveis pelo ICMS, no ordenamento jurídico há a base legal dessa tributação no art. 2º, IV, Lei nº 7.014/96, regulamentada

pelo Decreto nº 6.284/97 (art. 1º, § 2º, IV).

Elucide-se, ademais, que o fato gerador, para efeito de pagamento, é a entrada no estabelecimento do contribuinte de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade federativa destinada a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento (art. 4º, XV, Lei nº 7.014/96 e art. 5º, I, RICMS BA).

Já a base de cálculo do imposto tem lastro no art. 17, inciso XI e consoante a disposição do art. 69, parágrafo único, RICMS /BA, no cálculo do ICMS relativo à diferença de alíquota deve ser aplicado sobre o valor da operação, o percentual correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. E assim, como devo destacar, foi elaborada a exação fiscal em tela.

Do cotejo do PAF à luz dessa legislação, extraio que não foi imposta a alíquota de 17%, como se depreende do demonstrativo de fl. 05, no qual sobre o valor de cada operação incidiu o percentual de 10% (correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual) e não de 17%.

Neste contexto, ressalto mais, que o fato da autuada estar ou não em fase pré-operacional quando da ocorrência do fato gerador – entrada da mercadoria no estabelecimento –, considero como aspecto irrelevante para fins de pagamento dessa diferença de alíquotas. Justifico. É que ocorrido o fato gerador, na entrada de bem destinado a uso e consumo, oriundo de outra unidade da Federação, fato que as notas fiscais colacionadas ao AI evidenciam a aquisição de partes e peças diversas como luvas, anéis, juntas de vedação mecânica, selos mecânicos, gaxeta de teflon, extrator, não foram imobilizadas, mas usadas ou consumidas na manutenção das atividades operacionais, o que leva-me a concluir, por derradeiro, que não se trata de material intermediário, como defende o recorrente.

Mantenho, pois, parcialmente, a infração 1 em estrita conformidade com o resultado da revisão fiscal, já aceito tacitamente pelo contribuinte.

No que toca ao pleito de cancelamento ou a redução da multa, esta imposição decorreu do descumprimento da obrigação principal, do que se conclui inexistir qualquer ilegalidade na sua exigência, por estar abrangida no artigo 42, inciso II, “F” da Lei nº 7.014/96, não tendo este Colegiado, como cabe elucidar, competência material para enfrentar o argumento acerca do alegado caráter confiscatório dessa penalidade, que fica mantida.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para alterar o débito da infração 1 para R\$31.134,45.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **019195.0011/11-8**, lavrado contra **MIRABELA MINERAÇÃO DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$448.564,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “F” e VII, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de julho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS