

A. I. Nº - 276468.0203/15-1  
AUTUADO - LAFARGE BRASIL S.A.  
AUTUANTE - HEITOR PERRELLA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 27.07.2016

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0110-05/16**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA: a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado que todos os produtos arrolados no demonstrativo, elaborado pelo autuante, têm a natureza de bens de consumo, dada as suas destinações, conforme discorrido acima, em consonância com o art. 93, §1º do RICMS/89. Infração procedente; b) DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIOR. Acolhidas as arguições defensivas quanto à parte impugnada da infração, na medida em que o sujeito passivo demonstra que utilizou corretamente os créditos fiscais em razão da origem das mercadorias. Infração parcialmente procedente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. DEIXOU DE RECOLHER ICMS DECORRENTE DA DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS, NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO E DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Confirmada a destinação dos bens para uso e consumo da empresa, na infração anterior, é devido o imposto relativo à diferença de alíquota. Infração procedente. 3. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DILATADO. Infração procedente, reconhecida pelo impugnante. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL. O sujeito passivo não apresentou defesa quanto ao mérito, no que tange às provas de incorreções nos estoques, saídas ou entradas, ou mesmo, no preço médio ou qualquer outro que modifique o levantamento. Infração procedente. 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: a) DEIXOU DE RECOLHER ICMS RETIDO, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. Não há falta de recolhimento do imposto devido, o imposto, apesar de intempestivamente, foi recolhido. Se ficar caracterizada a falta de pagamento de juros ou multa por atraso, deve ser alvo de exigência distinta, que caracterize, especifique e fundamente tal cobrança. Infração improcedente; b) - DEIXOU DE PROCEDER À RETENÇÃO DO ICMS E O CONSEQUENTE RECOLHIMENTO, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. O autuado demonstra e o autuante reconhece que todas as notas fiscais estão com o *status* de “denegação”, pois foram canceladas e a única exceção é da Nota Fiscal nº 18470, que está validada, refere-se à venda de cimento para construtora com o devido ICMS destacado (Doc. 09), diferente do que consta na infração. Infração improcedente. 6. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS NÃO ESCRITURADAS EM

LIVROS PRÓPRIOS. O sujeito passivo não trouxe aos autos as provas da escrituração dos documentos fiscais, constantes do demonstrativo “Notas de saída não escrituradas – Demonstrativo analítico”, entregue ao impugnante. Infração procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 25/06/2015, exige ICMS no valor histórico de R\$1.017.223,19 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 (01.02.02) - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. O contribuinte creditou-se indevidamente de material destinado a uso e consumo, conforme os DEMONSTRATIVOS: Crédito indevido material de uso ou consumo, resumo de débito e o DEMONSTRATIVO: Crédito indevido material de uso ou consumo - Lista de notas fiscais/itens (informa também valor do DIFAL para aquisições em outros estados), ambos em anexo. Multa de 60% - Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$264.304,13;

INFRAÇÃO 2 (06.02.01) - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. O contribuinte deixou de recolher o diferencial de alíquotas conforme os DEMONSTRATIVOS: Débito de Diferencial de Alíquota - Resumo de Débito (DIFAL) e o DEMONSTRATIVO: Crédito indevido material de uso ou consumo - Lista de notas fiscais/itens (informa também valor do DIFAL para aquisições em outros estados), ambos em anexo. Multa de 60% - Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$83.891,35;

INFRAÇÃO 3 (03.08.04) - Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve. Recolheu a menor o ICMS normal em razão de erro no cálculo do benefício. Infração caracterizada por meio do DEMONSTRATIVO DESENVOLVE LAFARGE BRASIL SA, em anexo. Multa de 60% - Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$84.064,51;

INFRAÇÃO 4 (01.02.41) - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is). Infração caracterizada por meio do DEMONSTRATIVO: Crédito Indevido Erro na Aplicação da Alíquota (CFOP vs. UF), Resumo do débito e DEMONSTRATIVO Crédito indevido Erro na aplicação da alíquota (CFOP vs. UF) Lista de notas fiscais, ambos anexos. Multa de 60% - Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$84.968,18;

INFRAÇÃO 5 (04.05.01) - Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Levantamento efetuado com base na EFD. Infração caracterizada por meio dos DEMONSTRATIVOS: Omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Lista de omissões, DEMONSTRATIVO Omissão saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Lista geral de itens analisados, DEMONSTRATIVO Omissão de saída entrada/apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Lista geral de omissões, DEMONSTRATIVO Omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Preços médios das omissões de saída (lista notas de entrada) e DEMONSTRATIVO Omissão saída apurada em levantamento quantitativo de estoques Lista de notas fiscais de entrada, todos esses demonstrativos anexos. Multa de 100% - Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$442.333,09;

INFRAÇÃO 6 (07.02.01) - Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes

localizados neste Estado. Infração caracterizada por meio do DEMONSTRATIVO Substituição tributária escriturada a menor em relação ao destacado na nota fiscal. Demonstrativo analítico, em anexo. Multa de 150% - Art. 42, V, "a", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$31.376,26;

INFRAÇÃO 7 (07.02.03) - Deixou de proceder à 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. Infração caracterizada por meio do DEMONSTRATIVO: Notas fiscais de saída não escrituradas Demonstrativo analítico, em anexo. Multa de 60% - Art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$3.691,39;

INFRAÇÃO 8 (05.05.03) - Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente(s) do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios. Infração evidenciada por meio do DEMONSTRATIVO Notas de saída não escrituradas Demonstrativo analítico, em anexo. Multa de 100% - Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$22.594,28.

O autuado através de seu representante, às fls. 105 a 124 dos autos, apresenta defesa e, inicialmente, relata quanto à tempestividade recursal, transcreve as infrações e reconhece parcialmente o Auto de Infração, sendo que a infração 3 - integralmente e parcial a infração 4.

Preliminarmente, afirma que não merece prosperar o lançamento com os devidos motivos: "(i) o ato administrativo de lançamento encontra-se contaminado por nulidade formal, pois carece de motivação e legalidade e em última análise viola os direitos da Impugnante à ampla defesa e ao devido processo legal; (ii) é improcedente o lançamento, sobretudo em face da observância das regras de apuração do ICMS por parte da Impugnante, e o absoluto descaso do i. Fiscal Autuante quanto aos princípios da legalidade, do inquisitório, da verdade real e fundamentação dos atos administrativos".

Nas infrações 1 e 2, reclama em relação aos insumos utilizados no processo produtivo. Refuta que a fiscalização entendeu que o autuado não poderia ter se creditado do ICMS incidente nas operações listadas nestes itens, pois partiu da premissa de que os bens adquiridos não deteriam natureza de insumos, mas de bens de uso e consumo.

Disse que a fiscalização estornou os créditos de ICMS relativos às aquisições dos insumos ali listados, e na infração 2 o i. Fiscal exigiu o recolhimento do Diferença de Alíquota Interestadual – DIFAL dos insumos adquiridos de outras unidades da Federação.

Destaca que todos os bens adquiridos pela empresa, listados nas infrações ora discutida, são única e exclusivamente aplicados em sua atividade-fim, conforme, inclusive, já demonstrado em resposta ao processo fiscalizatório (Doc. 04). Deste modo, deve ser reconhecido o direito ao crédito de ICMS da forma efetuada pela impugnante, senão vejamos:

Pontua que o artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal estabelece que o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Salienta que o princípio da não-cumulatividade se materializa mediante o confronto dos créditos gerados na aquisição de bens e de serviços com os débitos gerados nas saídas de mercadorias e na prestação de serviços pelo contribuinte em cada período de apuração.

Aborda que ao permitir o creditamento do imposto incidente na operação de entrada da mercadoria, para abatimento do imposto devido na operação de saída, o princípio visa que o contribuinte, industrial ou comerciante, recolha o ICMS apenas sobre o valor agregado àquela mercadoria, sem que isso onere economicamente o produto/serviço, o contribuinte de uma forma geral, ou, especialmente, o consumidor.

Noutras palavras, ressalta que a não-cumulatividade inibe a múltipla tributação da mesma base econômica através da tributação de um produto, ora como insumo, ora como integrante de outro insumo, ora como um produto final, sua inserção no texto constitucional foi, acima de tudo, a

manifestação do legislador para evitar a incidência em cascata do ICMS ao longo do processo produtivo.

Assim como a Constituição Federal, a legislação complementar e as legislações estaduais prevêem a possibilidade de aproveitamento do crédito do imposto em atenção ao princípio da não-cumulatividade, conforme a LC 87/96 - Arts. 19 e 20, Lei do ICMS - arts. 28 e 29.

Reitera que o princípio da não-cumulatividade é diretriz constitucional imperativa e comporta apenas duas exceções: os casos em que há **isenção** ou **não-incidência** – que, nos termos do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, não garantem crédito do imposto para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e, portanto, garante constitucional ao sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS, assegurando direito de crédito relativo a todas as operações em que o tributo seja devido, que, afora os casos de isenção ou não-incidência, **não pode ser restringido pelo legislador infraconstitucional**.

Por esta razão, sustenta que os bens adquiridos pelo contribuinte para aplicação direta ou indireta em sua atividade-fim, seja na integração, produção ou comercialização de mercadorias, geram correspondente direito ao crédito de ICMS.

Salienta que apenas se excluem dessa regra aquelas hipóteses expressamente enumeradas taxativamente na legislação, como é o caso dos bens de uso e consumo, que foi postergada para 1º de janeiro de 2020, nos termos do inciso I do artigo 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Declara que não restam dúvidas que os bens objetos das infrações 1 e 2 são insumos essenciais para o processo produtivo da impugnante, como demonstra: "*(i) matérias-primas, que são todas substâncias com que se fabrica algum produto e que passam a integrar o mesmo, perdendo suas características originais e (ii) produtos intermediários, que são aqueles empregados diretamente no processo produtivo que se integram ao novo produto ou que, embora não o integrem, são consumidos imediatamente e integralmente em seu processo produtivo*".

Afirma que por se tratar de materiais que se integram no processo produtivo, nele se desgastando ou se consumindo, tem-se como plenamente possível a tomada do crédito de ICMS nas aquisições de insumos, conforme garantido pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96. A exceção ao direito de crédito, nesse caso, somente poderia ocorrer na hipótese de se tratar de saída posterior não tributada ou isenta, o que não é o caso.

Aduz que os bens de uso ou consumo, por outro lado, são aqueles utilizados no dia-a-dia da empresa, na manutenção, conservação ou substituição de outros, que não sofrem desgaste em virtude do processo industrial por não participarem diretamente na atividade de industrialização e não se confundem com os bens listados pelo i. Fiscal nas infrações 1 e 2. Cita entendimento do Professor Roque Antonio Carrazza (*In CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. Pág. 327* . Editora Malheiros – 10ª Edição).

Ao contrário da hipótese de insumos, diz que o direito ao aproveitamento de créditos relativos aos materiais de uso e consumo está expressamente vedado até a data de 01.01.2020, conforme disposto na Lei Complementar nº 138/10. Reproduz abordagem do Professor José Eduardo Soares de Melo, ao tratar de bens como combustíveis e lubrificantes no serviço de transporte fluvial (*In Melo, José Eduardo Soares de; ICMS :teoria e prática; página 328* ; Editora Dialética – 12ª Edição).

Em que pese tratar-se de conceitos não precisamente definidos, sustenta ser certo que insumo, produto intermediário, ou qualquer outra denominação que se dê ao bem utilizado na industrialização, tem como característica essencial a sua utilização e consumo diretamente relacionado à produção, sendo imprescindível à exploração da atividade-fim do contribuinte, enquanto bens de uso ou consumo possuem como característica principal o fato de serem utilizados pela empresa, mas não sofrem desgaste em virtude da produção em si.

Passa a análise mais detalhada dos bens entendidos, de forma equivocada, pela Fiscalização como de uso e consumo.

Registra que os bens listados pela Fiscalização são imprescindíveis para a realização do processo produtivo da empresa (cimento, concreto e agregados). Tais produtos são, portanto, integrados e consumidos, direta ou indiretamente, de forma definitiva ao longo do processo de produção do cimento e também de outros minerais e, sem tais mercadorias, o autuado não seria apto a produzir a mercadoria que comercializa.

Junta uma lista com exemplos de insumos utilizados ao longo do processo produtivo do cimento e as respectivas justificativas de sua necessidade para a finalização de tal processo produtivo. A lista completa desses insumos e a sua importância no processo produtivo do cimento segue anexada à presente (vide Doc. 04), fl. 113.

Argui que não restam dúvidas que todos os materiais listados acima e no documento anexo (vide Doc. 04) são essenciais para a produção do cimento produzido pela LAFARGE, se integrando e consumindo direta ou indiretamente no processo produtivo, de forma que não há como considerá-los simples materiais de uso e consumo, tal qual pretendeu a Secretaria do Estado de Fazenda da Bahia.

Assinala que as razões expostas no presente item demonstram a total insubsistência do auto de infração, tanto dos insumos adquiridos dentro do Estado da Bahia, cujo crédito foi estornado integralmente (infração 1), bem como na exigência do Diferencial de Alíquota – DIFAL relativo aos insumos adquiridos de outras unidades da Federação (infração 2).

Cita decisão (Voto Vencedor - CONSEF. 1ª Junta de Julgamento Fiscal. A. I. N° - 206944.0001/01-1. Rel. Monica Maria Roters. J. 10.02.2004) do CONSEF, ao analisar caso bastante similar, que tratava da aquisição de insumos para a utilização no processo produtivo do cimento, acórdão cuja cópia se anexa à presente impugnação (Doc. 05).

Assim, disse que com base no próprio posicionamento do órgão Colegiado dessa Secretaria Estadual de Fazenda, verifica-se que os bens listados nas Infrações 1 e 2 do lançamento ora impugnado representam insumos no processo produtivo do cimento, de forma que tais exigências não merecem prosperar.

Em relação à infração 4 - alíquotas aplicáveis nas operações interestaduais, impugna parcialmente. A fiscalização aponta que neste item teria cometido: "*(i) a apropriação indevida de créditos do imposto, relativos à equivocada aplicação de alíquota interestadual de 12% e não 7%, conforme determina a Resolução nº 22/89 do Senado Federal; e (ii) suposto erro na apropriação de créditos de ICMS em 7% do valor da operação e não em 4%*".

Transcreve o art. 155, VII da CF - o ICMS incidente nas operações interestaduais com mercadorias é repartido entre o Estado de origem da mercadoria e o seu Estado de destino. Disse que o Senado Federal, por sua vez, através da Resolução nº 22/89, determinou que nas remessas interestaduais para os Estados da Região Nordeste, a alíquota interestadual aplicável seria de 7% e não de 12%, como estabelecido pela Lei Complementar nº 87/96. Informa, ainda, que já realizou o recolhimento apontado (vide Doc. 03).

Defende que não merece prosperar a autuação em tela, visto que, naquelas hipóteses, a impugnante realizou a apropriação de créditos sobre a correta alíquota de 7%, nos termos da Resolução do Senado nº 22/89.

Ressalta, ainda, que o cálculo demonstrado pela Fiscalização **não trouxe a fundamentação para a suposta aplicação da alíquota de 4%**, e não de 7% como escriturado e apropriado pela impugnante.

Nesse particular, destaca a absoluta nulidade da exação, tendo em vista a total ausência de dois elementos essenciais do lançamento tributário: "*(i) a descrição circunstaciada dos fatos; e (ii) o correto enquadramento legal do suposto fato gerador; em flagrante violação aos termos dos arts. 142 e 149 do Código Tributário Nacional (“CTN”)*".

No que pertine as infrações 5 e 8, pede nulidade dos itens devido aos atos administrativos e ao

desrespeito ao princípio da verdade material. Aponta que o item 5 foi lançado devido à falta de recolhimento de ICMS relativo à saída de mercadorias, cuja apuração pela Fiscalização teria se dado pelo levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado e o item 8, suposta ausência de escrituração de lançamentos relacionados a operações de saída.

Afirma que o Auto de Infração **não traz nenhum elemento capaz de comprovar a suposta saída de mercadorias sem nota**. Ressalta que não foi anexado inventário dos estoques da impugnante e mais, não foram discriminados os parâmetros para lançamento das supostas saídas omitidas pela impugnante. Disse que nos termos do artigo 142 do CTN, o lançamento tributário é o procedimento administrativo tendente, dentre outras finalidades, a “*verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*”. Cita lição de **Leandro Paulsen**, “*sendo o lançamento o ato através do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos da redação do art. 142 do CTN, certo é que do documento que formaliza o lançamento deve constar referência clara a todos estes elementos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente.*”

Desta forma, pelo lançamento, argui que a autoridade competente busca constatar a ocorrência concreta do evento descrito na lei como necessário e suficiente ao nascimento da obrigação fiscal correspondente, sendo imprescindível a sua exteriorização na discriminação do fato narrado no Auto de Infração. Reproduz os artigos 18 e 19 do Decreto nº 7.629/1999 do Estado da Bahia, o qual regulamenta o processo administrativo no âmbito do Estado.

Discorre que o lançamento do ato administrativo vinculado, a Administração, ao praticá-lo, deve indicar expressamente seus motivos e fundamentos para possibilitar a apreciação, em cada caso concreto, do efetivo cumprimento das normas legais respectivas, porque, como ensina **Hely Lopes Meirelles**: “*... em tais casos, a ação administrativa está bitolada estritamente pela lei ou pelo regulamento, impondo ao administrador a obrigação de demonstrar a conformação de sua atividade com todos os pressupostos de direito e de fato que condicionam a eficácia e validade do ato*”.

Afirma que somente através desta indicação pormenorizada é que se torna possível o efetivo controle da legalidade do ato administrativo (no caso, o lançamento tributário), bem como o exercício pela impugnante, do amplo direito de defesa, que lhe é assegurado constitucionalmente.

Assevera que todo ato administrativo, para ser válido, deve apoiar-se numa dupla demonstração: “*(a) da existência de lei autorizadora da sua emanção; o denominado motivo legal; e (b) da verificação concreta da situação fática para a qual a lei previu o cabimento daquele ato; o denominado motivo de fato*”.

Destaca que faltando qualquer destes elementos, o ato administrativo padece de vício de ilegalidade, ademais, não havendo vinculação entre a legislação aplicável e o motivo de fato – como ocorre na espécie -, o ato terá sido praticado em hipótese que a própria lei não autorizava. Com isto, descumprir-se-á a lei, porque esta só admite a realização de atos nas situações, e apenas naquelas, que ela expressamente autoriza.

No presente caso, diz que tomando como base o registro de estoque, e suposições de que o produto teria saído no decorrer de um período sem a devida escrituração, ou ainda, supostamente sem o recolhimento do imposto, o i. Fiscal autuante lavrou as supracitadas infrações.

Defende que da análise do auto de infração não é possível inferir motivo de fato ou de direito que fundamente a autuação. Isto porque, em sucintos termos, o Ilmo. Fiscal Autuante tão somente fez considerações superficiais e genéricas, através das notas de entrada e de controle de estoque, com levantamento realizado pelo EFD.

Ademais, afirma ser obrigatória a vinculação dos motivos de fato e de direito no ato administrativo, eis que – além da determinação legal nesse sentido – a obscuridade na redação do

ato em última análise prejudica a apresentação adequada da presente impugnação, pois a impugnante se encontra impedida de conhecer os motivos que levaram a autoridade administrativa a decidir, no presente caso, pela autuação.

Sustenta que o presente lançamento é nulo, pois não foi demonstrado o suposto cotejo entre as mercadorias em estoque/entradas/saídas das mercadorias comercializadas pela impugnante, capazes de justificar a lavratura do presente auto de infração. Resta evidente que o i. Fiscal se baseou em ilações ao proceder à lavratura do presente item. Cita caso similar do CONSEF (CONSEF. 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal. A. I. N° - 279459.0010/99-2-1. Rel. Jair da Silva Santos. J. 15.03.2002) que decidiu pela improcedência do Auto de Infração, tendo em vista que, exatamente como no presente caso, o Fiscal Autuante **não confirmou** as diferenças de estoque, se limitando a alegar suposta diferença a fim de tentar justificar a autuação de saída de mercadorias sem nota.

Aduz que o que se verifica, em última análise, é o cerceamento do direito de defesa que não tem condições, pela descrição circunstanciada e elementos objetivos trazidos no auto de infração, de demonstrar o completo equívoco cometido pela Fiscalização.

No que pertine à infração 6, afirma ter recolhido corretamente o imposto e que não houve dano ao erário. Reconhece que o recolhimento do ICMS substituição tributária (“ICMS-ST”) não havia sido efetuado pelo autuado quando da emissão das notas de saída das mercadorias em comento, ou seja, quando da ocorrência dos respectivos fatos geradores. Contudo, constatado o equívoco, realizou a emissão de notas específicas para recolher o ICMS-ST de destaque, conforme podemos observar das anexas 113 notas fiscais – NFs 24204 a 24372 (Doc. 06), emitidas nos dias 18/07/2011 e 19/07/2011 (aproximadamente um mês após a ocorrência dos respectivos fatos geradores). Abaixo reproduzimos, a título exemplificativo, a descrição da nota nº 24204: *“Informações complementares: PEDIDO: 67 SK MOTORISTA: Entrg: 131973 - Prq São Cristovão Rua Oeste s/n LT 16 QD 0161 Salvador BA P SÃO CRISTOVÃO COMPL ICMS REF A NF 21545 EMIT EM 01 06 11. ATRAS O PAGTO: JUROS 10,0000 M S, MULTA PENAL 0 S PRINCIPAL.”*

Destaca que as notas emitidas para complementar o recolhimento do ICMS-ST fazem referência às notas equivocadamente emitidas sem destaque e recolhimento do tributo, de modo a possibilitar o cruzamento das informações e a aferição do correto recolhimento dos valores devidos. Tais valores referentes ao ICMS-ST foram recolhidos, com os devidos acréscimos, conforme comprovam as respectivas guias de recolhimento do imposto (Doc. 07).

Assim sendo, diz que o lançamento não deve prosperar, pois comprovado que não houve falta de recolhimento do ICMS-ST, pois as notas objeto da autuação foram formalizadas com vistas ao recolhimento do ICMS-ST devido e não recolhido em saídas anteriores.

Nos argumentos da infração 7, diz que as operações realizadas neste item foram canceladas. Afirma que o lançamento também não merece prosperar, pois o fiscal não esclareceu as supostas divergências.

Aborda que conforme documentos anexos, (Doc. 08) com exceção de uma das notas apontadas no relatório fiscal, todas as outras estão com o status de “denegação”, conforme é observado em suas consultas individuais. Salienta que a única exceção é da Nota Fiscal nº 18470, que está validada e se refere à venda de cimento para construtora com o devido ICMS destacado (Doc. 09), diferente do que consta na infração. Portanto, seja em razão da não concretização das operações cujo status permanece denegado, seja pelo correto destaque e recolhimento da Nota Fiscal nº 18470, não há que falar em ausência de retenção de ICMS na qualidade de substituto tributário, motivo pelo qual, também neste ponto, é improcedente o lançamento.

Alega, nas infrações 5, 6 e 8, multa confiscatória. Frisa que caso seja mantida a obrigação principal em sua totalidade, o que apenas se admite por dever de ofício, deve ser revisada e reduzida a multa exigida nas infrações 5, 6 e 8, por se tratar, dado o seu vulto, de exigência de caráter nitidamente irrazoável.

Chama atenção para o artigo 113 do CTN, as obrigações tributárias podem ser principais ou

acessórias. Pontua que as obrigações principais surgem com a ocorrência do fato gerador do tributo, enquanto que as obrigações acessórias caracterizam-se por serem prestações positivas ou negativas e servem para fornecer às autoridades fiscais os elementos necessários à exata verificação da ocorrência e cumprimento das obrigações principais.

Assinala que o não cumprimento de quaisquer delas, por evidente, enseja a aplicação de sanções pecuniárias, *i.e.*, multas, cuja aplicação deve observar os princípios do não-confisco e da razoabilidade previstos em nossa Constituição Federal. Transcreve o ensinamento de Zelmo Denari (*In* “Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, d. Afiliada, página 81) que, ao discorrer sobre os limites das sanções.

Diz que, de fato, submeter a LAFARGE ao recolhimento de multa em percentual superior a 100% do ICMS supostamente devido é punição demasiadamente exagerada para o não cumprimento de obrigação principal. Trata-se de penalidade tão excessiva e desproporcional à suposta infração que, nitidamente, caracteriza-se como confisco.

Quanto à natureza confiscatória da multa em questão, cita o artigo 150, IV, inserto na Seção II – “Das limitações do poder de tributar”, da Constituição Federal de 1988.

Junta jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal (ADIN nº 551/RJ, Min. Rel. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno do STF, julgado em 24.10.2002, DJ de 14.02.2003, p. 58; STF. Plenário. ADIN 551/RJ. Min. Rel. Ilmar Galvão. DJ-e 14.02.2003; STF. 2ª turma. RE 748257. Min. Rel. Ricardo Lewandowski. DJe de 19.08.2013) que já se manifestou sobre a matéria, reputando inconstitucional a cominação de multas tributárias em montante superior a 100% do valor do tributo cobrado.

Considerando o exposto, ainda que o presente auto de infração seja mantido em relação ao valor principal frisa, apenas a título de argumentação, não merece prosperar a exigência da multa combatida em percentual igual ou superior a 100% sobre o valor do tributo.

Acrescenta que a apreciação de inconstitucionalidade e ilegalidade de Lei não poderia ser objeto de apreciação na esfera administrativa. Pela leitura do artigo 5º, LV da CF de 1988, o princípio do contraditório e da ampla defesa é perfeitamente aplicável ao processo administrativo.

Infere que o citado dispositivo que é facultado se expor todos os pontos que envolvem a questão a impugnada, dissertando, inclusive, sobre os pontos que versam a respeito de inconstitucionalidades e ilegalidades. Dessa forma, verifica que este órgão administrativo não pode deixar de apreciar questões que analisam a ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência da multa aplicada.

Por fim, requer: *“a) seja reconhecida a extinção de parte do presente auto de infração, pelo pagamento da infração nº 3 e parte da infração nº 4 conforme descrito no tópico “II” da presente defesa; b) sejam julgados improcedentes os lançamentos das infrações nº 1 e 2, tendo em vista que os bens listados se tratam de insumos integrados e consumidos no processo produtivo do cimento; c) caso assim não se entenda, o que se admite unicamente por argumentação, seja determinada a realização de diligência, de modo a confirmar todas as informações prestadas; d) sejam canceladas as infrações referentes aos itens 4 (parte), 5, 6, 7 e 8, diante da patente nulidade do auto de infração na descrição circunstanciada dos fatos e na capitulação legal das supostas infrações, que importaram verdadeiro cerceamento do direito de defesa da Impugnante; e e) ainda em relação aos itens 4 (parte), 5, 6, 7 e 8 do auto de infração, se superada a nulidade formal do lançamento, requer-se seja julgado improcedente o auto de infração, pelas razões de direito acima expostas”.*

Na informação fiscal, fls. 330/333, de início, informa que o contribuinte reconhece e afirma ter efetuado o pagamento da totalidade da infração 3, (03.08.04), conforme o seu DOC.02 e parcela da infração 4 (01.02.41) DOC. 03.

Após o reconhecimento do contribuinte de parte do débito, apresenta descrição do auto de infração e declara haver nulidade no ato de lançamento por falta de motivação e legalidade e por violar preceitos da ampla defesa e ao devido processo legal. Alega ainda ser improcedente o

lançamento por descaso dos princípios da legalidade, do inquisitório, da verdade real e fundamentação dos atos administrativos.

Quanto a essas alegações, informa que agiu estritamente dentro de limites legais, com toda cautela e sempre procurando pela verdade dos fatos, escutando o contribuinte e sempre interpretando da maneira mais favorável ao autuado.

Passando para análise das infrações 1 e 2 - alegação de que “*os bens autuados referem-se a insumos que bens são aplicados à atividade fim da empresa*”. Apresenta para isso uma consulta, Doc 04. Explica que esse documento DOC 4 citado não se trata de manifestação do Fisco, refere-se a planilha e entendimento apresentado pelo próprio defensor quando da fiscalização, no qual não concorda com ela.

Segue apresentando doutrina e jurisprudências pátrias. Apresenta ainda, na fl. 110 deste processo conceito muito importante sobre o que são insumos: “*Insumos são os elementos que compõem o processo de industrialização e se subdividem em (i) matérias-primas, que são todas substâncias com que se fabrica algum produto e que passam a integrar o mesmo, perdendo suas características originais e (ii) produtos intermediários, que são aqueles empregados diretamente no processo produtivo que se integram ao novo produto ou que, embora não o integrem, são consumidos imediatamente e integralmente em seu processo produtivo.*”

Declara que os bens autuados integram-se no processo produtivo nele desgastando ou se consumindo. Segue acrescentando doutrina sobre princípios de Direito.

Afirma que os bens listados “*são imprescindíveis para a realização do processo produtivo da empresa (cimento, concreto e agregados) e que tais produtos são integrados e consumidos, direta e/ou indiretamente, de forma definitiva ao longo do processo de produção do cimento e também de outros minerais e, sem tais mercadorias a impugnante não seria apta a produzir a mercadoria que comercializa.*”

Apresenta na página 113 dos autos lista desses materiais aplicados com a descrição das suas aplicabilidades e ainda o DOC 4, mais adiante.

Para tentar corroborar sua posição, apresenta Acórdão nº 0028/01-04 do CONSEF, julgamento em Primeira Instância.

Sobre essas alegações, informa que conforme ele mesmo reforçou, excerto logo acima, insumos na categoria produtos intermediários são aqueles que “*empregados diretamente no processo produtivo que se integram ao novo produto ou que, embora não o integrem, são consumidos imediatamente e integralmente em seu processo produtivo.*”. Grifo nosso.

Frisa que a própria relação que o contribuinte apresentou, **nenhum** daqueles bens ali relacionados **integrou** o novo produto. Também **nenhum** deles foi **consumido imediatamente e integralmente** em seu processo produtivo. Exemplifica sobre a correia transportadora, pois é utilizada seguidas vezes, sofrendo desgaste muito lentamente, e vez ou outra precisa ser trocada. O mesmo com os “corpos moedores” que são bolas de ferro que ficam no interior de moinhos. Duram muito tempo lá, mas não integram o produto final.

Completa dizendo que diferentemente do alegado pelo contribuinte, não basta que seja consumido integralmente no processo produtivo. É fundamental que integrem o produto.

Assim, como na relação e no Doc. 4 não há nenhuma descrição de bem que faça inferir tratar-se de insumo, mantém integralmente esses dois itens 1 e 2.

Quanto ao item 3, o contribuinte alega ter realizado o pagamento da infração, conforme o Doc 02 apresentado.

Quanto à infração 4, o contribuinte acatou em parte e declara haver feito pagamento parcial conforme Doc 03. Neste item, reconheceu as alegações do contribuinte e foi pela procedência em parte do item.

Quanto às infrações 5 e 8, verifica que o auto de infração não traz nenhum elemento capaz de comprovar a suposta saída de mercadorias sem nota. Complementa afirmado que não foi anexado inventário dos estoques do autuado e que não foram discriminados os parâmetros para o lançamento das supostas saídas da empresa autuada. Segue apresentando doutrina e também legislação sobre nulidade de lançamento de ofício, indicando os artigos 18 e 19 do Decreto nº 7.629/1999.

Alega nulidade do item porque não estaria demonstrado o cotejo entre as mercadorias em estoque/entradas/saídas das mercadorias comercializadas pelo autuado. Apresenta a seguir decisão do CONSEF sobre outro processo.

Sobre as alegações do item 5 informa que toda informação para a elaboração da defesa foi exaustivamente anexada ao auto de infração e dada ciência ao contribuinte. Quanto à declaração de inventário, disse que utilizou o único documento reconhecido como oficial pelos estados que é a **EFD – Escrituração Fiscal Digital**. Explica que esse documento é elaborado e transmitido à Fazenda pelo próprio contribuinte, tornando, por isso, valor de declaração pública, legítima e com presunção de veracidade relativa.

Salienta que nas declarações de estoques constantes na EFD, a única mercadoria que autuou foi o CP II F 32 MONTES CLAROS – CI. Afirma que não existe na declaração de estoque inicial e também não existe na declaração de estoque final da EFD, qualquer menção a essa mercadorias. Enfatiza que o estoque foi efetuado tão somente para verificar.

Pontua que o contribuinte não pode alegar que não conhece sua própria declaração fiscal de estoque que foi feita por meio da EFD, primeiro porque quando a transmite, fica com o original da declaração e segundo, ainda recebe uma chave de autenticação pública. Destaca que EFD é documento legítimo e válido, produzindo todos os efeitos legais.

Acrescido a isso, por nosso zelo, apresentei todas as EFDs utilizadas ao contribuinte por meio de mídia magnética em CD idêntico ao anexado à fl. 90 deste auto, cujo recibo gerado pelo autenticador da SEFAZ foi anexado à fl. 91 deste auto. Recibo firmado do preposto legal do autuado.

Ainda sobre esse item 5. Afirma que anexos à infração e com prova de entrega de via ao contribuinte dos seguintes relatórios que são absolutamente suficientes para uma boa e completa defesa, se houvesse defendido este item. Disse que na fl. 60 encontra-se o demonstrativo “*Omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Lista de Omissões*”. Na fl. 61 encontra-se o relatório “*Omiss. Saída apurada mediante levant. De estoques – Lista geral de itens analisados*”. A seguir, na fl. 62 fora acostado o demonstrativo “*Omissão de saídas / entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Lista geral de omissões*”. Nas fls. 63 a 68 está o demonstrativo “*Omissão de saídas apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Preços médios das omissões de saída (lista de notas de entrada)*”. Nas fls. 69 a 79 está o demonstrativo “*Omissão saída apurada em levantamento quantitativo de estoques – Lista de notas fiscais de entrada*”.

Reforça que todos os demonstrativos têm prova recibo do representante da empresa quando da entrega do auto. E também reforço que aqui o contribuinte não apresentou defesa quanto ao mérito, sendo válidos aqui os efeitos da preclusão. Dessa forma, quanto ao item 5, mantém e pugna pela manutenção.

A respeito do item 8, afirma que não procede a alegação do contribuinte de que não tenha recebido demonstrativos suficientes. Verifica que este item 8 é totalmente diverso do 5, pois tratou de omissão de saída em levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado. Neste item 8 o caso é totalmente diferente.

Acrescenta que este item foi elaborado com base em uma relação de notas fiscais eletrônicas que o contribuinte não lançou no registro de saídas da escrituração fiscal digital. O contribuinte não apresentou defesa de mérito, incidindo preclusão. Para comprovar nosso feito foi apresentado ao

contribuinte o demonstrativo “Notas de saída não escrituradas – Demonstrativo analítico”.

Assim, pugna pela manutenção deste item 8.

Nas contrarrazões do item 6, o contribuinte alega não ter havido dano ao erário por ter emitido um mês depois dos eventos notas fiscais com complemento do imposto, conforme cópias anexadas aos autos no Doc. 06, e que isso não teria causado danos ao erário.

Informa que o procedimento adotado pelo contribuinte causou sério dano ao erário sim, pois o pagamento de imposto recolhido em atraso gera prejuízos, e essa é a razão da cobrança de juros, multas e correção monetária dos valores. O procedimento que o contribuinte deveria ter adotado na época é o de efetuar o recolhimento por meio de DAE específico incluindo o cálculo dos acréscimos legais.

Neste caso, disse que como o contribuinte poderá se ressarcir futuramente dos valores lançados nas notas fiscais retificadoras, pugna pela manutenção do item 6, integralmente.

Quanto à infração 7, disse verificou que estão corretas as alegações da autuada e que concorda com o pedido de improcedência deste item 7.

Afora o expressamente excetuado acima, pugna pela manutenção deste Auto de Infração.

Nas fls. 337/342, constam extratos de pagamento parcial do débito (infração 1 - integral e infração 2 - parcial R\$7.673,60).

## VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla 08 infrações, tanto por descumprimento de obrigação principal como acessória, já devidamente relatadas.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.

Tendo em vista que muitas arguições de nulidade são trazidas pela defesa, entrelaçadas com as arguições de mérito, as mesmas serão enfrentadas quando do exame do mérito.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas, visto inclusive, que foram esclarecidas as aplicações dos produtos nas infrações 01 e 02, bem como as demais informações prestadas pelo sujeito passivo não carecem de diligência ou perícia, visto que os dados existentes nos autos, bem como aqueles trazidos na informação fiscal afastam de forma suficiente as dúvidas e permitem a cognição adequada das questões em lide.

Cabe destacar que o nosso ordenamento jurídico elegeu como pilar o princípio do livre convencimento do julgador, cabendo a este o exame da necessidade da produção de prova técnica, prova do juízo, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa. Nesse sentido o STJ confirmou recentemente (Resp. 865.803) que o sistema brasileiro de avaliação das provas pelo julgador é o do livre convencimento.

Quanto ao mérito, verifico, inicialmente, que o sujeito passivo reconhece a procedência integral da infração 03 e parte da infração 04. Cabe a manutenção das mesmas: integralmente da infração

03 e parcialmente da infração 04, tendo em vista que foram corretamente acolhidas as arguições defensivas quanto à parte impugnada da infração 04, na medida em que o sujeito passivo demonstra que utilizou corretamente os créditos fiscais em razão da origem das mercadorias.

Quanto à infração 01, trata de utilização indevida de crédito fiscal, na aquisição de material para uso e consumo. Verifico que nenhum dos itens relacionados, alvo da exigência, é consumido imediatamente e integralmente em seu processo produtivo do cimento. O autuante exemplifica sobre a correia transportadora, pois é utilizada seguidas vezes, sofrendo desgaste muito lentamente, e vez ou outra precisa ser trocada. O mesmo com os “corpos moedores” que são bolas de ferro que ficam no interior de moinhos, chapas de aço, utilizadas na fabricação de peças, chapa de inox, para serviços de manutenção, grelhas e placas de redução, material utilizado para transporte, P1 Centrais e periféricos, placas que revestem moinho. Assim, não integram o produto final e não consumido imediatamente e integralmente, não cabendo a aplicação do Acórdão nº 0028/01-04 do CONSEF, trazido aos autos pela defesa.

Constatado que todos os produtos arrolados no demonstrativo elaborado pelo autuante, têm a natureza de bens de consumo, dada as suas destinações, conforme discorrido acima, em consonância com o art. 93, §1º do RICMS/89.

No que alude à alegação de mácula ao princípio da não-cumulatividade, requer ponderar que, no presente caso, a exigência tributária não pretende obstar a utilização dos créditos fiscais calculados e aproveitados conforme determina a legislação tributária do ICMS. Os créditos fiscais alvo do presente lançamento, não foram acolhidos pela fiscalização estadual por não estarem em consonância com tal legislação.

A infração 01 é procedente.

A infração 02, por sua vez, deflui da infração 01, na medida em que exige a diferença de alíquota dos mesmos bens constantes da infração 01. Assim, pelas mesmas razões, cabe a manutenção da infração 02.

Em relação à infração 05, foi imputada a infração por omissão de saída identificada através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. O crédito tributário foi lançado atendendo o devido processo legal, motivado pelos resultados apurados nos levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias realizados em estrita obediência às normas que regulam a matéria, em especial a Portaria 445/98, com todos os levantamentos de entradas, saídas e estoques, bem como planilha de apuração, entregues ao sujeito passivo, dados estes extraídos dos próprios arquivos magnéticos (EFD – Escrituração Fiscal Digital) fornecidos pelo sujeito passivo a esta Secretaria de Fazenda da Bahia, não havendo o que se falar em cerceamento de defesa ou mesmo mácula a qualquer princípio que orienta o processo administrativo.

Destaca o autuante que nas declarações de estoques, constantes na EFD, a única mercadoria que autuou foi o CP II F 32 MONTES CLAROS – CI. Afirma que não existe na declaração de estoque inicial e também não existe na declaração de estoque final da EFD, qualquer menção a essas mercadorias. A EFD é documento legítimo e válido, produzido pelo autuado.

O autuante teve o cuidado de apresentar ao contribuinte, para facilitar o trabalho da defesa, todas as EFDs utilizadas no levantamento, por meio de mídia magnética em CD idêntico ao anexado à fl. 90 deste auto, cujo recibo gerado pelo autenticador da SEFAZ foi anexado à fl. 91 deste auto, recibo firmado do preposto legal do autuado.

Consta, à fl. 60, demonstrativo “*Omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Lista de Omissões*”. Na fl. 61 encontra-se o relatório “*Omiss. Saída apurada mediante levant. De estoques – Lista geral de itens analisados*”. A seguir, na fl. 62 fora acostado o demonstrativo “*Omissão de saídas / entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Lista geral de omissões*”. Nas fls. 63 a 68 está o demonstrativo “*Omissão de saídas apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Preços médios das omissões de saída (lista de notas de entrada)*”. Nas fls. 69 a 79 está o demonstrativo “*Omissão saída apurada em*

*levantamento quantitativo de estoques – Lista de notas fiscais de entrada”.*

O sujeito passivo não apresentou defesa quanto ao mérito, no que tange às provas de incorreções nos estoques, saídas ou entradas, ou mesmo, no preço médio ou qualquer outro que modifique o lançamento.

Diante do exposto, considero mantida a infração 05.

No que tange a infração 06, “*Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.*”, o impugnante demonstra, e o próprio autuante reconhece, que emitiu notas fiscais com complemento do imposto ora exigido, conforme cópias anexadas aos autos no Doc. 06.

Apesar de reconhecer que o autuado emitiu as aludidas notas complementares dos valores não recolhidos, o autuante entende que, nesse caso, como o contribuinte poderá se ressarcir futuramente dos valores lançados nas notas fiscais retificadoras, pugna por manter integralmente a infração.

Tendo em vista que a exigência tributária é por falta de retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária e o sujeito passivo demonstra que efetuou intempestivamente, mas antes do início dos procedimentos de fiscalização que ensejou a presente autuação, através de notas fiscais complementares, os valores não recolhidos tempestivamente, considero não haver a materialidade necessária para amparar a presente exigência fiscal. Em outro dizer, não há falta de recolhimento do imposto devido, o imposto, apesar de intempestivamente, foi recolhido. Se ficar caracterizada a falta de pagamento de juros ou multa por atraso, deve ser alvo de exigência distinta, que caracterize, especifique e fundamente tal cobrança.

Diante do exposto entendo improcedente a infração 06.

Quanto à infração 7, “*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*”. Ficou demonstrada a improcedência da infração, com o acolhimento do próprio autuante, que informa estarem corretas as alegações da autuada e que concorda com o pedido de improcedência.

O certo é que o autuado demonstra que todas as notas fiscais estão com o *status* de “denegação”, pois foram canceladas e a única exceção é da Nota Fiscal nº 18470, que está validada, refere-se à venda de cimento para construtora com o devido ICMS destacado (Doc. 09), diferente do que consta na infração.

Diante do exposto, a infração 07 é improcedente.

Quanto à infração 08, “*Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente(s) do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios. Infração evidenciada por meio do demonstrativo notas de saída não escrituradas*”, esclarece, corretamente o autuante, que a infração 08 é totalmente diversa da infração 05, que trata de omissão de saída em levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado. Nesta infração 08 o caso é totalmente diferente, foi elaborado com base em uma relação de notas fiscais eletrônicas que o contribuinte não lançou no registro de saídas da escrituração fiscal digital.

O sujeito passivo não trouxe aos autos as provas da escrituração dos documentos fiscais, constantes do demonstrativo “Notas de saída não escrituradas – Demonstrativo analítico”, entregue ao impugnante.

Assim, considero mantida a infração 08.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar

Baleiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissos que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

Não há, por conseguinte, o que se falar da violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois, além de serem, no presente caso, corolários do princípio do não confisco já analisado, não encontram amparo fático, na medida em que a multa aplicada é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias ora apuradas. Quanto ao pleito da sua redução, não cabe competência a essa unidade fracionária do CONSEF e sim a Câmara Superior na forma do art. 159 e 169 do RPAF/BA.

É importante destacar ainda que as decisões administrativas e judiciais colacionadas pelo contribuinte na peça de defesa, além das menções referentes à legislação de outras unidades da Federação, não podem servir de lastro para alterar o entendimento aqui externado, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente, através de Decisão judicial no caso concreto, em que o autuado seja parte, ou através ação de efeitos “*erga omnes*”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada na presente lide.

Quanto à apreciação de constitucionalidade de dispositivos normativos brasileiros, está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, como segue.

| INF          | RESULTADO           | VLR. HISTÓRICO      | VLR. JULGADO      | MULTA |
|--------------|---------------------|---------------------|-------------------|-------|
| 01           | PROCEDENTE          | 264.304,13          | 264.304,13        | 60%   |
| 02           | PROCEDENTE          | 83.891,35           | 83.891,35         | 60%   |
| 03           | PROCEDENTE          | 84.064,51           | 84.064,51         | 60%   |
| 04           | PROCEDENTE EM PARTE | 84.968,18           | 7.673,60          | 60%   |
| 05           | PROCEDENTE          | 442.333,09          | 442.333,09        | 100%  |
| 06           | IMPROCEDENTE        | 31.376,26           | 0,00              | ----  |
| 07           | IMPROCEDENTE        | 3.691,39            | 0,00              | ----- |
| 08           | PROCEDENTE          | 22.594,28           | 22.594,28         | 100%  |
| <b>TOTAL</b> |                     | <b>1.017.223,19</b> | <b>904.860,96</b> |       |

#### VOTO DIVERGENTE (Parcialmente - quanto às Infrações 1 e 2)

Peço vênia para divergir em parte do Sr. Relator, no tocante a solução adotada para as infrações 1 e 2. Concentra-se a nossa divergência no tocante aos créditos fiscais glosados tão somente em relação às aquisições dos produtos: “Corpo Moedor Bola”; “Escória de Farinha de Cobre”; “Gipsita Britada”; e “Aditivo Moagem Cimento”, que se encontram listados nos Demonstrativos do A.I., apensados às fls. 14 a 36 do PAF.

A maioria do colegiado da Junta de Julgamento, seguindo a orientação traçada no voto elaborado pelo sr. Relator, indeferiu a realização de diligência, procedimento que poderia trazer melhores subsídios para a decisão de mérito quanto à afetação ou participação dos produtos acima enumerados no processo produtivo da empresa.

Diante da impossibilidade de se fazer a revisão da auditoria, na forma como foi requerida pelo contribuinte na peça de defesa, firmamos nosso convencimento pela improcedência da glosa dos créditos de ICMS na experiência fiscal por nós acumulada na fiscalização de estabelecimentos que se dedicam à fabricação de cimentos, especialmente quando estávamos na atividade de auditoria fiscal da substituição tributária.

Buscamos também subsídios em informações existentes na internet, nos sites de fabricantes de cimento, inclusive no endereço virtual da empresa autuada, e em artigos gerados no meio

acadêmico, que explicam de forma detalhada o processo de produção de cimento.

Em relação às bolas de moinho (corpo moedor) nos valemos também da mais recente jurisprudência do CONSEF, que vem admitindo o crédito desse tipo de insumo nas atividades de mineração e nas indústrias que se dedicam à produção de revestimentos e demais artigos cerâmicos.

Retornando ao exame do caso concreto, verifico que a utilização de mercadorias objeto do lançamento na atividade produtiva do contribuinte autuado, que se dedica à fabricação de cimentos e produtos derivados (conforme Estatuto Social – pág. 136), foi descrita em detalhes na peça de defesa, conforme consta à página 113 dos autos. Faz-se necessário então reproduzir o descriptivo apresentado pela impugnante para melhor avaliação:

**CORPO MOEDOR BOLA** - Material (bolas de ferro) utilizado no interior do moinho, responsável por moer os materiais (*clinquer, gipsita, escória, calcário*) até a transformação do produto final. Sofre desgaste pelo contato com as matérias-primas;

**ESCÓRIA FARINHA DE COBRE** – Insumo adicionado ao processo de moagem do clinquer para manter a resistência (é adicionado aos materiais que compõem o cimento, caracterizando-se como insumo);

**ADITIVO MOAGEM CIMENTO REF. TD** – Material utilizado para melhorar a performance do moinho e garantir a qualidade do produto (tem participação direta no processo produtivo e entra em contato com as matérias-primas).

Já em relação ao item **GIPSITA BRITADA (GESSO)** pude constatar que se trata de um produto adicionado ao processo de moagem das matérias-primas que resultarão na produção de cimento. Conforme pode ser verificado na internet (<https://pt.wikipedia.org/wiki/Cimento>), o gesso (ou gipsita) ( $\text{CaSO}_4 \cdot 2 \text{H}_2\text{O}$ ) é adicionado em quantidades geralmente inferiores a 3% da massa de clínquer e tem função de estender o tempo de “pega do cimento” (tempo para início do endurecimento). Sem esta adição, o “tempo de pega” do cimento seria de poucos minutos, inviabilizando o seu uso. Devido a isso, o gesso ou gipsita é uma adição obrigatória na produção de cimento.

Em outra consulta, desta vez realizada no site da empresa autuada, em <http://www.lafarge.com.br>, consta que o cimento é um dos mais antigos materiais de construção. Há neste endereço eletrônico uma descrição resumida do processo de produção dessa mercadoria, compreendendo uma combinação de fórmulas tradicionais e alta tecnologia em equipamentos.

A etapa 1 do processo fabril envolve a extração de matérias-primas. As matérias-primas necessárias para a produção de cimento (*carbonato de cálcio, sílica, alumínio e minério de ferro*) são geralmente retiradas de rocha calcária ou argila. Essas matérias-primas são extraídas das minas por meio de detonações. Em seguida, são trituradas e transportadas para a fábrica onde são armazenadas e homogeneizadas.

A etapa 2 abrange a fabricação do cimento cru. Compreende a moagem das matérias-primas onde se produz um pó fino conhecido como “cru” que é pré-aquecido e em seguida introduzido em um forno rotativo. O material é aquecido a uma temperatura de 1.500 °C (por uma chama de 2.000 °C), antes de ser subitamente resfriado por rajadas de ar. Assim é produzido o clínquer, o material básico necessário para a produção de todos os tipos de cimento.

Em seguida, tem início a etapa 3, que contempla a moagem do clínquer e dos materiais adicionados e, por fim, a expedição do produto fabricado. Uma pequena quantidade de gesso ou gipsita (3 a 5%) é adicionada ao clínquer para regular como o cimento endurecerá (tempo de pega). A mistura é então finalmente moída para se obter o “cimento puro”. Durante esta fase, diferentes materiais minerais, chamados de “adições”, podem ser adicionados além do gesso (gipsita). Usadas em variadas proporções, essas adições, que podem ser recursos naturais ou subprodutos industriais, dão ao cimento propriedades específicas como redução de impermeabilidade, resistência a sulfatos e ambientes agressivos, melhor desempenho e

acabamento. Entre essas adições temos as escórias, obtidas como subproduto em processos metalúrgicos industriais (siderurgias), a exemplo da escória de farinha de cobre ou de outros metais, conforme pode ser verificado no trabalho acadêmico do Curso de Especialização em Engenharia de Recursos Minerais da Universidade de Minas Gerais (UFMG), de autoria de André Barbosa de Lima, postado na internet, no endereço <http://www.ceermin.demin.ufmg.br/monografias/34.PDF>. Neste trabalho é também mencionado que a moagem acontece junto aos aditivos (*calcário, escória, gesso e pozolanas*), e dessa mistura é obtido então o cimento. O processo produtivo do cimento termina e o produto final é armazenado em silos, antes de ser enviado a granel ou em sacos para os pontos de venda.

Pelo exposto é de se concluir que os itens com a denominação “Escória de Farinha de Cobre”; “Gipsita Britada”; e “Aditivo Moagem Cimento”, participam diretamente do processo de produção de cimento, se integrando, inclusive, ao produto final. São típicas matérias-primas ou materiais secundários, circunstância que assegura ao contribuinte o direito de se apropriar dos créditos de ICMS destacados nos documentos fiscais de aquisição.

No que se refere ao produto CORPO MOEDOR BOLA, conforme já descrito linhas acima, trata-se de bolas de ferro que são utilizadas no interior dos moinhos da fábrica de cimento, responsável por moer os materiais (*clinker, gipsita, escória, calcário*) até a transformação do produto final. Sofrem desgaste pelo contato com esses materiais no processo que trituração dos ingredientes formadores dos diversos tipos de cimento.

À luz das disposições do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e que regulavam o direito de aproveitamento dos créditos fiscais, positivadas no art. 93, § 1º, inc. I, letras “a”, “b” e “c” e inc. II, verifica-se que há três condições básicas a serem preenchidas pelos contribuintes que exercem atividade de transformação industrial:

- 1) que as mercadorias adquiridas estejam vinculadas ao processo de industrialização;
- 2) que sejam as mesmas consumidas no citado processo, **ou**;
- 3) que as mercadorias integrem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização.

Há ainda uma quarta condição a ser preenchida: as saídas subsequentes dos produtos resultantes da industrialização devem ser tributadas

Reproduzo abaixo o teor da norma regulamentar citada:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*(...)*

*§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, **produtos intermediários** e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

*a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*

*b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*

*c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e*

*II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.*

Verifico que no tocante às condições 2 e 3, a partícula “**ou**” contida no dispositivo normativo transcrita indica claramente que as mesmas não são cumulativas. O disjuntivo “**ou**”, posto na

norma, gramaticalmente revela que devem estar presentes uma das duas condições, mas não as duas cumulativamente. Se a intenção do legislador fosse essa (condições cumulativas), teria utilizado no texto a partícula “e” (partícula aditiva).

Seguindo essa linha de entendimento, se determinado insumo participa do processo de transformação industrial, interagindo com as matérias-primas, e, neste processo é também consumido, não importando se de forma imediata ou ao longo de diversas etapas, esse produto se enquadra nas condições estabelecidas na norma de regência para que o contribuinte possa se apropriar do crédito fiscal (condição 1 somada à condição 2). Não se faz necessário que o insumo venha a integrar fisicamente o produto final (condição 3).

Da mesma forma, se o insumo participa do processo produtivo e se integra fisicamente ao produto final, se apresenta o atendimento das condições para o aproveitamento do crédito fiscal (condição 1 somada à condição 3).

Verifico que a autuação em lide parte de duas premissas que não tem respaldo na legislação que normatiza o regime de crédito do ICMS, especialmente após a edição da Lei Complementar 87/96. São elas: a) o consumo integral e imediato ou instantâneo dos insumos no processo fabril; b) a indispensável incorporação do insumo ao produto final (regime do crédito físico).

Se as mercadorias adquiridas para uso nas atividades fabris tivessem que obrigatoriamente integrar fisicamente o produto final, para efeitos de concessão do direito ao crédito, as disposições da legislação relativas aos produtos intermediários perderia todo o sentido na norma. Seria uma definição vazia e de total inaplicabilidade. O princípio da não cumulatividade do ICMS poderia ser facilmente burlado, em contrariedade ao regime jurídico estabelecido a partir de 1996, com a edição da Lei Complementar nº 87.

Todavia, o conceito de produto intermediário alberga exatamente aqueles itens que participam do processo fabril, como elementos indispensáveis, mas que não se integram ao produto final, salvo resíduos indesejáveis.

Dentro desse arcabouço, é que entendemos que deva ser enquadrado o produto CORPO MOEDOR BOLA, vez que esse insumo é um típico “produto intermediário” da atividade de fabricação do cimento, pois participa diretamente do processo de produção, na condição de elemento indispensável, realizando a moagem dos materiais (*clinquer, gipsita, escória, calcário*) até a transformação do produto final. Nessa participação, este insumo sofre desgastes, ou seja, é consumido, em decorrência do contato que faz com aquelas matérias-primas.

A recente jurisprudência do CONSEF vem adotando similar interpretação no que se refere aos créditos fiscais vinculados às aquisições de esferas ou bolas de moinho, notadamente nas atividades de fabricação de produtos cerâmicos e na extração mineral. A título de exemplo cito dois Acórdãos, originários de decisões proferidas na 2ª instância de julgamento:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACORDÃO CJF Nº 0227-12/15**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO.** Restou provado nos autos que os produtos considerados pela fiscalização como de uso e consumo, pela natureza da atividade da empresa, são consideradas insumos (produto intermediário), pois indispensável à consecução do seu produto final. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

(...)

“Assim, restou demonstrado como e para que são utilizadas as *esferas de moinho* dentro do fabrico de cerâmicas, tendo sido a conclusão como sendo indispensável à atividade do recorrido que deles se vale como produto intermediário”.

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0211-11/14**

(...)

**2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO NA LEGISLAÇÃO.** Os elementos probantes trazidos na defesa e acatados pelo próprio autuante na informação fiscal

comprovam a improcedência desse item do lançamento. Infração insubsistente. Mantida a Decisão recorrida.

(...)

“Compulsando os autos verifico que, quanto à imputação 1, a insurgência do contribuinte restringiu-se aos itens coletor, **corpos moedores**, emulsão bombeada UBS a exemplo das espoletas Excel SS 6,0 M, agente flotante, reagente depressor Amidex 182, reagente espumante MICBOL e reagente floculante, que aduziu serem não materiais de uso e consumo, e sim insumos de produção. O Fisco, em suma, reconheceu que os itens **corpos moedores (bolas de moinho)** e emulsão bombeada UBS, a exemplo das espoletas Excel SS 6,0 M, são insumos de produção, posto que atuam de forma direta no processo extrativo do minério.

No julgamento de base houve divergência apenas quanto ao direito ao crédito, na condição de insumos do processo de industrialização, dos demais itens objeto de contestação pelo contribuinte.

Com a devida vênia, divirjo do teor do voto vencido da Decisão a quo, e comungo do entendimento do ilustre Autor do Voto Vencedor.

Tal como explicitado no didático voto do digno Relator da Decisão recorrida, o entendimento majoritário neste Conselho é no sentido de que os produtos utilizados diretamente na extração do minério, na condição de elemento essenciais, entrando em contato direto com as matérias-primas, e se desgastando no processo de extração, dão direito ao uso do crédito fiscal, nos termos do artigo 93, I, “e”, do RICMS/BA/97, vigente à época dos fatos geradores da obrigação tributária”.

Frente ao acima exposto afasto também as exigências fiscais contidas nos itens 1 e 2 do A.I. em relação ao insumo CORPO MOEDOR BOLA.

Após as exclusões, os demonstrativos de débito das infrações 1 e 2 passam a ter a seguinte configuração:

Infração 01:

| Infração      | Débito | Ocorrência | Vencimento | VI. Autuado (R\$) | VI. Após julgamento (R\$) | Multa % |
|---------------|--------|------------|------------|-------------------|---------------------------|---------|
| 01.02.02      | 1      | 31/01/2011 | 09/02/2011 | 13.398,55         | 696,64                    | 60,00%  |
| 01.02.02      | 1      | 28/02/2011 | 09/03/2011 | 22.812,09         | 229,75                    | 60,00%  |
| 01.02.02      | 1      | 31/03/2011 | 09/04/2011 | 17.356,51         | 228,94                    | 60,00%  |
| 01.02.02      | 1      | 30/04/2011 | 09/05/2011 | 29.071,33         | 2.180,66                  | 60,00%  |
| 01.02.02      | 1      | 31/05/2011 | 09/06/2011 | 31.711,11         | 1.298,65                  | 60,00%  |
| 01.02.02      | 1      | 30/06/2011 | 09/07/2011 | 16.053,23         | 35,38                     | 60,00%  |
| 01.02.02      | 1      | 31/07/2011 | 09/08/2011 | 19.144,20         | 0,00                      | 60,00%  |
| 01.02.02      | 1      | 31/08/2011 | 09/09/2011 | 41.137,25         | 280,03                    | 60,00%  |
| 01.02.02      | 1      | 30/09/2011 | 09/10/2011 | 21.220,10         | 222,01                    | 60,00%  |
| 01.02.02      | 1      | 31/10/2011 | 09/11/2011 | 30.545,87         | 377,44                    | 60,00%  |
| 01.02.02      | 1      | 30/11/2011 | 09/12/2011 | 6.162,49          | 644,00                    | 60,00%  |
| 01.02.02      | 1      | 31/12/2011 | 09/01/2012 | 15.691,40         | 0,00                      | 60,00%  |
| <b>TOTAIS</b> |        |            |            | <b>264.304,13</b> | <b>6.193,50</b>           |         |

Infração 2:

| Infração | Débito | Ocorrência | Vencimento | VI. Autuado (R\$) | VI. Após julgamento (R\$) | Multa % |
|----------|--------|------------|------------|-------------------|---------------------------|---------|
| 06.02.01 | 2      | 31/01/2011 | 09/02/2011 | 1.582,56          | 995,20                    | 60,00%  |
| 06.02.01 | 2      | 31/12/2011 | 09/01/2012 | 1.014,96          | 328,21                    | 60,00%  |
| 06.02.01 | 2      | 28/02/2011 | 09/03/2011 | 2.720,61          | 327,05                    | 60,00%  |
| 06.02.01 | 2      | 31/03/2011 | 09/04/2011 | 8.236,45          | 3.115,22                  | 60,00%  |
| 06.02.01 | 2      | 30/04/2011 | 09/05/2011 | 36.202,34         | 1.855,20                  | 60,00%  |

|               |   |            |            |                  |                 |        |
|---------------|---|------------|------------|------------------|-----------------|--------|
| 06.02.01      | 2 | 31/05/2011 | 09/06/2011 | 5.138,41         | 68,93           | 60,00% |
| 06.02.01      | 2 | 30/06/2011 | 09/07/2011 | 1.561,43         | 0,00            | 60,00% |
| 06.02.01      | 2 | 31/07/2011 | 09/08/2011 | 4.972,75         | 400,04          | 60,00% |
| 06.02.01      | 2 | 31/08/2011 | 09/09/2011 | 5.772,01         | 0,00            | 60,00% |
| 06.02.01      | 2 | 30/09/2011 | 09/10/2011 | 8.569,70         | 539,20          | 60,00% |
| 06.02.01      | 2 | 31/10/2011 | 09/11/2011 | 5.142,95         | 920,00          | 60,00% |
| 06.02.01      | 2 | 30/11/2011 | 09/12/2011 | 2.977,18         | 0,00            | 60,00% |
| <b>TOTAIS</b> |   |            |            | <b>83.891,35</b> | <b>8.549,05</b> |        |

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **276468.0203/15-1**, lavrado contra **LAFARGE BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 904.860,96**, acrescido das multas 60% sobre R\$439.933,59 e de 100% sobre R\$464.927,37, previstas no art. 42, incisos II, "f", VII, "a" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, "a", do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de junho de 2016.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE (infrações 1 e 2)