

A. I. Nº - 279696.0007/18-0
AUTUADO - BELGO BEKAERT ARAMES LTDA.
AUTUANTE - ANGERSON MENEZES FREIRE
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18.02.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0017-02/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo ao material destinado a lubrificação e manutenção de equipamentos, (uso e consumo). Admissível a utilização de crédito fiscal atinente aos insumos utilizados no processo produtivo da empresa. Autuante em sede de informação fiscal reduz o montante lançado. Infração reconhecida pelo sujeito passivo. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. MERCADORIAS ESCRITURADAS. A aplicação de alíquotas menores e diversas daquelas previstas na legislação implica em recolhimento a menos do imposto. Infração não contestada. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Reduzido o valor do débito em sede de informação fiscal pelo autuante. Infração procedente em parte. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS TRIBUTADAS b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Infrações não contestadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 23 de março de 2018 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 122.693,68, bem como multas de 60%, além de multas por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.02**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 29.848,91, multa de 60%, para fatos arrolados nos meses de janeiro a dezembro de 2016 e janeiro a dezembro de 2017.

Infração 02. **03.02.02**. Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias, devidamente escrituradas, no total de R\$791,42, multa de 60%, para fatos verificados nos meses de março a dezembro de 2016.

Infração 03. **06.02.01**. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, totalizando R\$ 82.303,45, além de multa de 60%, para fatos geradores nos meses de janeiro a dezembro de 2016 e janeiro a dezembro de 2017.

Infração 04. 16.01.01. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma delas, para os meses de janeiro a maio, julho a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017, importando em R\$ 1.426,92.

Infração 05. 16.01.02. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo cominada multa por descumprimento de obrigação acessória, no total de R\$ 8.322,98, tendo os fatos ocorridos em janeiro a dezembro de 2016, e janeiro a dezembro de 2017.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 77 a 90, onde, após resumo dos fatos, informa, inicialmente, que especificamente quanto às infrações 02, 04, e 05, optou, com base em decisão gerencial, por realizar o pagamento das exações com os descontos legais. Contudo, conforme se verá a seguir, a exigência fiscal não merece prosperar quanto à integralidade das infrações 01 e 03, cujas razões passará a expor.

Registra que ao rever os livros e documentos fiscais relacionados ao período autuado, verificou no tocante às infrações 02, 04, e 05 ter havido equívoco na apuração e recolhimento do imposto, gerando um saldo a pagar, ao tempo em que informa que oportunamente estará juntando o Documento de Arrecadação Estadual (DAE) devidamente quitado, devendo constar expressamente nos autos a especificação do pagamento, nos termos do comando normativo descrito no artigo 91, incisos I e II, do RPAF/99.

Portanto, na remota hipótese de o lançamento impugnado subsistir, o que admite apenas por argumentar, fala que o débito deve ser reformulado para que a fiscalização exclua o montante recolhido.

Aventa a existência de duas infrações correlatas (01 e 03), entretanto, diante do fato de em momento anterior ao da autuação, o funcionário fiscal, tendo se convencido da condição de produto intermediário de determinados bens, inicialmente por ele tidos como de uso e consumo, o que o levou a reformular para menor o valor que inicialmente iria lançar a título de glosa de crédito na infração 03.

Entretanto, menciona que o mesmo se olvidou de cancelar tal cobrança, na forma do trecho de e-mail enviado pelo mesmo à empresa, onde constava, inclusive, o montante total para a infração de R\$ 32.547,72, ao invés de R\$ 49.728,73 que foi o valor lançado, motivo que o leva requerer seja decotado do Auto de Infração o total incorreto.

Quanto à infração 01, argumenta que auditoria deixou de verificar detidamente que os materiais em questão, a exemplo do “*Carvão Antracitoso Tipo 656 e Tipo 656-EX3*” e “*Vermiculita Expand*” pallet com 1,0 m³” e pallet com 1,0 m³-EX3”, estão relacionados à consecução das suas atividades sociais, desgastando-se ou tornando-se imprestáveis às finalidades próprias em função de sua aplicação no processo produtivo.

Tais bens estão em perfeita consonância com o efetivo conceito de produto intermediário que se encontra previsto na legislação, sobretudo na Lei Complementar 87/96, não existindo qualquer ilegitimidade nos procedimentos adotados, inclusive, consoante entendimento já pacificado pela jurisprudência pátria.

Passa, a seguir, a definir os contornos legais que definem a sistemática do creditamento de ICMS, especialmente em relação ao direito ao seu crédito, constitucionalmente assegurado (artigo 155, § 2º, II, da Constituição Federal de 88), informando ser assente na jurisprudência o entendimento de que o constituinte adotou o critério do crédito físico, ao revés do puramente financeiro, e, muito embora tenha o Supremo Tribunal Federal (STF) reconhecido que, para fins de apropriação destes créditos, o critério adotado constitucionalmente é a vinculação física entre entradas e saídas, não se pode excluir das hipóteses de creditamento outras situações, em que, mesmo inexistindo incorporação física entre a mercadoria que deu entrada e aquela objeto de saída, evidenciam a

nítida vinculação entre entradas e saídas, sob o ponto de vista da atividade fim do contribuinte e do papel peculiar e específico da mercadoria, no contexto daquela.

Neste sentido, invoca o artigo 20, *caput* e § 1º da Lei Complementar 87/96 que dispõe sobre o tema, na forma de transcrição realizada.

Percebe que a legislação complementar, no estrito limite de sua competência e ditando os contornos sobre a matéria (artigo 155, § 2º, XII, “c”), estabeleceu o regime de compensação do tributo optando por um critério misto, o qual admite tanto o crédito pela aquisição de matérias primas quanto aquele derivado dos chamados produtos intermediários, embora estes não façam parte da composição do produto final.

Anota ter o artigo 20, *caput*, e § 1º, da LC 87/96, acima reproduzido, alterado radicalmente a disciplina da matéria, antes prevista no artigo 31 do Convênio ICMS 66/88, o qual concedia o direito ao crédito apenas nas situações em que houvesse incorporação física de determinado bem à mercadoria objeto de posterior saída e que fossem consumidos no processo industrial.

Portanto, somente houve a vedação do aproveitamento de créditos quando os bens forem destinados a atividades alheias àquelas realizadas pelo estabelecimento, isto é, sem vínculo com o processo industrial, o que não é o caso dos bens sob os quais recaiu a glosa de créditos.

Aponta que estes bens, cujo crédito é admitido a despeito do critério físico, passaram a ser denominados pela Doutrina e pela Jurisprudência produtos intermediários, isto é, bens comprovadamente aplicados na atividade-fim do contribuinte, com indiscutível relevância para a obtenção do produto final, sendo que tal critério consagra e preserva a estrutura básica, ou conteúdo mínimo, do princípio da não-cumulatividade, sem o qual restaria absolutamente esvaziada a finalidade do referido artigo 155, § 2º, I, da CF/88, à vista da consequente oneração dos industriais quanto a insumos que, mais do que acessórios ou alheios ao processo produtivo, são agentes indispensáveis à obtenção do produto final (isto é, não são alheios à atividade-fim).

Argumenta que referido entendimento já foi corroborado pelo STJ ao concluir que a Lei Complementar foi além do crédito estritamente físico (no sentido de incorporação ao produto final) e “*ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º)*”, no julgamento do REsp 1.175.166/MG, no DJe do dia 26/03/2010, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça.

Menciona que aquela Corte, inclusive, tem reiteradamente decidido neste sentido, fazendo distinção entre o tratamento legal conferido pelo Convênio 66/88, o qual restringia o crédito às hipóteses em que o bem adquirido compusesse a mercadoria produzida, e aquele, mais amplo, dispensado pela Lei Complementar 87/96, tal como aquela proferida no AgRg no AREsp. 142.263/MG, cujo teor reproduz.

Igualmente cita o AgRg no AREsp 142.263/MG, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 19/02/2013, DJ-e 26/02/2013, e o REsp. 1.366.437/PR, DJ-e de 10/10/2013, do mesmo Relator, copiados.

De outro norte, e ante a existência de expressa previsão em Lei Complementar autorizando a tomada de crédito do imposto nessa situação, destaca que nenhum ato normativo hierarquicamente inferior pode suprimir ou restringir o alcance da referida lei, na forma da doutrina de Hugo de Brito Machado.

Observa que os produtos e bens sobre os quais recaiu a glosa dos créditos se enquadram exatamente no conceito de bens intermediários, pela sua mera descrição e aplicabilidade, como, aliás, poderá ser corroborado por prova pericial desde já requerida. Ou seja, no caso vertente, insista-se, ao revés do sustentado no relatório fiscal, os materiais em questão são destinados ao desempenho do mister empresarial, como será demonstrado por ocasião da prova pericial, desde já requerida, além dos elementos que serão trazidos aos autos, bem como já anexados à defesa, em atendimento ao princípio da verdade material.

Reforça as características do processo produtivo ocorrido no seu estabelecimento, de modo que reste evidenciada a essencialidade de cada um dos itens sobre o qual recaiu a glosa, ora questionada, para a manutenção das suas atividades.

Informa que pelo próprio código de classificação da atividade econômica desenvolvida pela Impugnante (CNAE), seu estabelecimento dedica-se à fabricação de arames destinados a inúmeras aplicações pelos seus clientes, e o processo de fabricação do arame em questão passa por inúmeras etapas, dentre estas as fases de preparação e tratamento químico do arame, a fim de que o mesmo possa ficar livre das impurezas naturalmente agregadas ao material em sua forma mais bruta (fio máquina), bem como para que o produto se torne mais resistente ao processo de oxidação.

Outra fase imprescindível que se destaca no seu processo produtivo seria a de testes e ensaios no laboratório que se destinam, por exemplo, à verificação da resistência e qualidade dos arames produzidos, de modo que o material em produção possa se adequar ao rigor e especificações exigidas pelo cliente, bem como às próprias características do processo produtivo.

Demonstra que os bens adquiridos e envolvidos na autuação são, sem exceção, essenciais ao regular desempenho das etapas do seu processo produtivo, os quais se desgastam ao longo desta interação com o ciclo produtivo, o que lhes confere a natureza de típicos produtos intermediários, e para melhor exemplificar o acima exposto, serão abordadas as características de alguns itens que representam o universo de produtos cuja aquisição ensejou a apropriação dos créditos glosados.

Contudo, em razão do volume de informações necessárias à análise detalhada de cada um dos bens e da impossibilidade de se expor tais elementos, de uma só vez, quando da apresentação da presente defesa, novamente reforça o seu pleito para que seja deferida a realização de prova pericial, a seguir fundamentado.

Para o “*Carvão Antracitoso Tipo 656 e Tipo 656-EX3*”, argumenta que o direito de crédito decorrente da aplicação de tais itens, foi glosado pelo Fisco sob a premissa de que este item não seria essencial para o processo produtivo.

Contudo, fala ser a conclusão acima equivocada, pois notória a aplicação dos itens nos equipamentos indispensáveis ao seu processo produtivo, os quais funcionam como isolante térmico dos banhos de chumbo durante o processo de galvanização do arame, desgastando-se totalmente durante o banho de chumbo, na forma das notas fiscais listadas. Trata-se de ação indiscutivelmente ligada ao objeto social da autuada.

Já a “*Vermiculita Expand*” pallet com 1,0 m³ e pallet com 1,0 m³-EX3, se apresenta, igualmente, como isolante térmico, dos banhos de zinco necessários para galvanizar o arame.

Diz que neste contexto, a manutenção da glosa de aproveitamento de tais créditos, acaba por negar validade aos próprios créditos do ICMS legitimamente apropriados, com patente negativa, tanto da Constituição Federal, quanto da Lei Complementar 87/96, a ensejar a total insubsistência do lançamento fiscal para todos os materiais supracitados, pois, exsurge o direito ao crédito de ICMS, por se adequarem ao conceito de produto intermediário e também com relação aos demais, conforme poderá ser corroborado/demonstrado mediante a produção de prova pericial técnica, desde já requerida.

Em relação à infração 03, aduz ser o diferencial de alíquota, devido “*nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente*” (artigo 305, § 4º, III, do RICMS) e como, *in casu*, os bens que deram origem ao crédito não são de uso e consumo e/ou do ativo, assim como demonstrado exaustivamente acima, diz não haver que se falar também na cobrança do diferencial de alíquota, sendo, indevida também tal exigência, com base nos termos do artigo 4º, inciso XV da Lei 7.014/96 combinado com o artigo 305, §4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA.

Assim, com base nos mesmos argumentos trazidos ao longo dos tópicos anteriores, o recolhimento do diferencial de alíquota se revela indevido quanto aos bens objeto da presente autuação.

Ad argumentandum tantum, ainda na hipótese de se considerar os bens em tela como destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado, há que se decotar o DIFAL relativo àqueles que ingressaram no estabelecimento autuado em transferência, sobremaneira, de outro estabelecimento da sociedade situado em Minas Gerais (doc. 03).

Com efeito, os sobreditos dispositivos preveem a cobrança do DIFAL no caso de aquisição, e não de mera transferência, quando a aquisição terá ocorrido pelo estabelecimento remetente, não sendo possível, neste caso, exigir o diferencial de alíquotas, sob pena de franca ofensa ao princípio da legalidade, que somente permite a cobrança do imposto nas estritas hipóteses legais.

Menciona entendimento doutrinário de José Afonso da Silva, cujo texto reproduz, para concluir que dessa forma, por qualquer ângulo que se examine a questão, não há como prevalecer a infração 05, devendo, pois, ser extirpado do lançamento o seu respectivo valor.

A seguir reitera, nos termos do artigo 123, § 3º combinado com o artigo 145 do RPAF, o pedido de prova pericial suscitado anteriormente, cuja produção é imprescindível para a elucidação da questão, tendo em vista o extenso período autuado, somado às centenas de operações que foram objeto do lançamento, tornando necessário o exame da documentação aplicável por profissional especializado. Para tanto, apresenta desde já os seus quesitos, nomeando o seu assistente técnico para a perícia contábil, e indica, para tanto e atendimento às normas de regência do procedimento administrativo o seu endereço eletrônico.

Fala acerca da multa de ofício aplicada em razão da suposta infração, no importe de 60%, prevista no artigo 42, incisos VII, alínea “a”, inciso II, alínea “f”, ambos da Lei nº 7.014/96, não merece prevalecer, haja vista o seu caráter confiscatório.

Com efeito, o artigo 5º, XXII, da CF/88, é expresso ao assegurar a todos o direito de propriedade, princípio no qual está fundada a ordem econômica (artigo 170, inciso II, da CR/88). Na seara tributária, a proteção ao Direito de Propriedade, que é cláusula pétrea da Constituição resume-se na proibição de tributar com o fim de destituir o contribuinte de seus bens.

A vedação da exigência tributária confiscatória decorre do princípio segundo o qual o poder de tributar deve ser compatível com a conservação da atividade econômica e não com a sua destruição, frisa.

Sucedo que, no caso vertente, resta evidente o caráter confiscatório da penalidade exigida por intermédio do Auto de Infração vergastado, por representar praticamente um novo pagamento do tributo, o que se revela demasiadamente excessivo, sobretudo ante a ausência de outros elementos, como o evidente intuito de fraude, que justificariam a imposição de tal percentual.

E nem se diga que as multas não devam respeito ao princípio do não confisco, eis que este é genericamente obstado pela Constituição, eis que assim já decidiu o STF no RE 523471, tendo como Relator o Ministro Joaquim Barbosa, in DJe de 23/04/2010.

Conclui, pois, que, quando a multa agride violentamente o patrimônio do contribuinte, consoante se verifica no presente caso, caracteriza-se a exigência como confisco indireto e, por isso, deve ser declarada ilegal.

Requer seja a impugnação recebida e processada, devendo ser extirpado do crédito, de pronto, o valor por ela quitado, mediante anotação nos autos, nos termos do artigo 90, do RPAF, bem como seja decotado do lançamento no que toca à infração 03, o valor histórico de R\$ 32.574,72, que o feito seja convertido em diligência/perícia técnica especializada, nos termos dos artigos 145 e seguintes do RPAF combinado com o artigo 37, II, do Regimento Interno do CONSEF, e no mérito, seja o Auto de Infração julgado improcedente, cancelando-se, portanto, o lançamento em questão.

Alternativamente, solicita que diante da verificação de manifesta desproporcionalidade das multas aplicadas, sejam as mesmas reduzidas a patamares condizentes com o princípio do não confisco, nos termos dos precedentes do STF.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 130 a 133, esclarece que quanto ao alegado erro incontroverso no lançamento ocorrido na infração 03, o mesmo foi identificado por ele próprio logo após o Registro do Auto de Infração e comunicado ao contribuinte e também ao Supervisor, ao Inspetor e à Coordenação da IFEP NORTE, no dia seguinte (04/04/18) ao do Registro do A.I. Conforme explicado no já citado anteriormente e-mail de fls. 136 e 137, ao tempo em que admite a inobservância e os valores dos débitos dos meses de OUT/17 NOV/17 e DEZ/17, da Infração 03 serão revisados (reduzidos) conforme indicará na tabela ao final da Informação Fiscal.

Informa que durante a fiscalização, realizada no primeiro trimestre de 2018, realizou duas visitas às instalações do contribuinte, em 21/02/18 e em 22/03/18, para esclarecimentos e obtenção de informações, a partir do que foi gerado o Relatório de Auditoria constante nas fls. 13 e 14, sendo que nesta última constam as considerações sobre os diversos itens considerados créditos devidos (item 01) e créditos indevidos (item 02).

E antes da conclusão desta informação fiscal, aponta ter feito em 15/08/18 mais uma visita às instalações do contribuinte para consolidação/confirmação de informações.

Para a infração 01, diante da contestação realizada sobre o estorno dos créditos, citando alguns materiais, faz as seguintes considerações:

O “carvão antracitoso” é material granulado utilizado como isolante térmico nos banhos de chumbo, elemento utilizado para limpeza do arame, tendo considerado como devido o crédito para o chumbo, ao passo que para o carvão, considera o crédito indevido, à vista do relatório de fiscalização elaborado.

Já a “vermiculita” se constitui em material granulado utilizado como isolante térmico nos banhos de zinco, tendo considerado o crédito fiscal para este produto (zinco), todavia, para a “perlita”, “multi-perlita” e “vermiculita” também isolantes térmicos, considera o crédito indevido, pois materiais de consumo.

Quanto ao “carvão vegetal misto”, embora não conste na defesa é utilizado para limpeza de das canaletas de banho de zinco, sendo considerado material de uso e consumo, chamando mais uma vez atenção ao documento de fl. 14, no qual já constam considerações sobre o mesmo, tido como material de limpeza.

Em relação à infração 03, aduz que em relação ao erro na quantificação da cobrança já fez as devidas considerações e correções quando tratou sobre a preliminar às fls. 79 e 80, repetindo estar a correção na tabela no final desta informação fiscal.

Fala, ainda, que as infrações 01 e 03 estão relacionadas entre si, sendo a DIFAL cobrada sobre os itens para os quais os créditos são indevidos. Tanto que o demonstrativo é o mesmo para a quantificação das duas infrações – quantificadas nas duas últimas colunas da planilha. Ver fls. 19 a 31.

Menciona ter a defesa feito citação genérica sobre a transferência de materiais, ainda que fossem de “uso e consumo”, do estado de Minas Gerais, mas sem nenhuma argumentação consistente ou específica, e dessa forma o que foi considerado para a infração 01, vale também para a infração 03, quando cabível (materiais de outra UF).

Refuta a necessidade de realização de prova pericial, entendendo estarem as infrações identificadas, e as informações prestadas serem suficientes para a formação de juízo pelos julgadores, enfatizando a solicitação de que sejam especialmente considerados o Relatório de Auditoria de fls. 13 e 14 e o Parecer da DITRI – fls. 15 e 16.

Aduz que o crédito fiscal para material de uso e consumo só poderá ser utilizado a partir de 2020, nos termos da Lei Complementar 138/2013 reproduzida, estando as multas e também acréscimos conforme a legislação, especialmente a Lei 7014/1996 e Decreto 13.780/2012.

Informa que além do que já considerou e revisou, discorda do que está requerido em contestação relativamente à infração 01 e infração 03.

Apresenta a seguinte tabela com a correção dos valores relativos à infração 03:

VALORES HISTÓRICOS CONSIDERANDO ESTA INFORMAÇÃO FISCAL			
INFRAÇÃO	Valor original A.I. (R\$)	Valor revisado nesta Informação Fiscal (R\$)	OBSERVAÇÃO
Infração 01	29.848,91	29.848,91	Valor mantido
Infração 02	791,42	791,42	Valor mantido
Infração 03 (jan/2016 a set/2017)	42.121,45	42.121,45	Valor mantido
Infração 03 (out/2017)	15.785,62	3.570,10	Valor revisado
Infração 03 (nov/2017)	12.137,47	1.957,87	Valor revisado
Infração 03 (dez/2017)	12.258,91	2.079,31	Valor revisado
Total Infração 03	82.303,45	49.728,73	Valor revisado
Infração 04	1.426,92	1.426,92	Valor mantido
Infração 05	8.322,98	8.322,98	Valor mantido
T O T A I S	122.693,68	90.118,96	Valor revisado

Dessa forma solicita que, consideradas as alegações do contribuinte já acatadas e as revisões efetuadas, este Auto de Infração seja julgado procedente com o valor histórico reclamado revisado no valor de R\$ 90.118,96, conforme demonstrativo de débito apresentado acima.

Cientificado da informação fiscal e seu resultado, com elaboração de novo demonstrativo, o sujeito passivo retorna ao feito (fls. 156 a 162), reitera se tratar de impugnação parcial do lançamento, se manifestando no sentido de que em relação aos itens expurgados do lançamento, espera que seja referendada a revisão do lançamento, certa do acatamento dos mesmos, por se tratar de ato privativo da autoridade autuante, consoante artigo 142 do CTN.

Quanto aos demais, registra que é possível extrair, com clareza, as premissas que dirigiram o laboro fiscal, a partir da leitura do Relatório de Auditoria e do Parecer GECOT/DITRI 22.885/2013, por ele suscitado, o que não significa que não tenha cometido alguma incoerência, *concessa vertia*, ao aplicá-las *in concreto*, como se verá.

Segundo se afere do entendimento fiscal, para gerarem crédito haveriam de ser materiais que compusessem o produto final, ou se desgastassem no processo de sua produção, pelo contato físico com o produto em elaboração, na linha principal de produção, confira-se: *“materiais que se modificam, integram ou se desintegram diretamente para a obtenção do produto final, de que não fariam parte: “as materiais utilizados na manutenção, os sobressalentes de equipamentos (ativos permanentes), materiais utilizados em laboratórios, e mesmo alguns utilizados no processo produtivo mas sem a essencialidade (...)”* (Relatório).

Sem adentrar no mérito das premissas acima, verifica que outros itens, cujas aquisições originaram créditos do imposto e não motivaram o recolhimento do DIFAL na sua apuração da, amoldar-se-iam, perfeitamente, no critério fiscal acima aludido, para serem classificados como produtos intermediários, conforme planilha em anexo (mídia eletrônica), elaborada pela área técnica da empresa, corroborando a sua escrituração, porém, ainda assim, foram tidos como bens de uso e consumo.

Pelo menos, parte dessa incoerência pode ser justificada, principalmente, por um juízo pré-concebido (“preconceito”) com relação aos itens que movimentam o arame dentro do processo produtivo do estabelecimento autuado. Nesses casos, foram tratados como se as suas respectivas

funções se resumissem ao mero transporte do fio de arame, o que os reduz, em muito, dentro da complexidade do processo, apresentando os seguintes exemplos:

Rememora que em outro lançamento, o autuante acolheu como lícito o crédito fiscal do produto “fuso”, tendo realizado a revisão do mesmo, todavia, negou crédito quanto aos produtos “segmento NPM 600.158 e NPM 600.161”, que garante possuírem a função de dar forma ao arame, em linhas de produção diferentes.

Da mesma maneira, entende que o “rolete guia 90G NIEHOFF” desempenha o arame que sai da bobina, deve ter o crédito considerado como correto.

Por outro lado, com relação a outros itens que, a princípio, não atenderiam todo o rigor da classificação fiscal para serem considerados produtos intermediários, reforça que a legislação federal, especificamente o artigo 20, *caput*, e § 1º, da LC 87/96, apenas vedou o aproveitamento de créditos quando os bens forem destinados a atividades alheias àquela realizada pelo do estabelecimento, isto é, sem vínculo com o processo industrial, ou seja, de uso e consumo do local que dá suporte à atividade fim, o que não é o caso dos bens sob os quais recaiu a glosa de créditos.

Mais uma vez se socorre de decisões judiciais, ao rememorar que o referido entendimento já foi corroborado pelo STJ no julgamento do REsp. 1.366.437/PR, DJe do dia 10/10/2013, Relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves, ao concluir que “o direito de creditamento referente ao produto intermediário não está mais vinculado às condições estabelecidas pelo Convênio ICMS 66/68, mas, apenas, à demonstração de que é pertinente à atividade produtiva do contribuinte”, esclarecendo, ainda, que “...não podem ser confundidas as entradas destinadas diretamente ao desempenho do mister empresarial com aquelas voltadas à satisfação as necessidades relacionadas ao espaço físico que lhe dá suporte” que são, verdadeiramente, as relativas a bens de uso e consumo, concluindo, ao final que “...a regra prevista no art. 33, I, dessa mesma lei complementar deve ser interpretada restritivamente, sob pena de, mediante eventual e indevido entendimento mais ampliativo, tornar sem efeito as importantes modificações normativas pela Lei Kandir. Assim, conforme a literalidade desse dispositivo legal, apenas as entradas referentes ao uso e consumo do estabelecimento, ou seja, do local que dá suporte à atividade fim da empresa, têm direito do respectivo creditamento protraído.

Nesse sentido, sendo o lançamento atividade plenamente vinculado, fala que o critério acima é que deveria ter orientado o laboro fiscal, não havendo margem para a criação de outros, quanto menos quando a legislação baiana não previu nenhum outro, certamente porque lhe faltaria competência, tendo em vista que sabidamente nenhum ato normativo hierarquicamente inferior pode suprimir ou restringir o alcance da lei.

Dessa forma, alega que exigir requisitos que não estão na lei, tais como “contato físico”, “participação na linha principal de produção”, “ser consumido no processo” como o autuante, não tem qualquer respaldo legal e adentraria ao campo da arbitrariedade, sobremaneira quando não se admite qualquer discricionariedade.

Cita, à guisa de exemplo, o caso do “carvão antracitoso”, “multiperlita”, “carvão vegetal misto”, e “vermiculita”, explicitando as funções dos mesmos como isolantes químicos, conforme já feito na defesa anteriormente apresentada.

Relata que a fiscalização acabou acatando o creditamento em relação ao fuso, porém, deixou de fora o item em comento. A toda evidência, trata-se de item utilizado na atividade fim e por isso a respectiva aquisição deve gerar crédito do imposto. Ressalta que sem o mesmo não é sequer possível fabricar o produto final.

Reitera, na oportunidade, o pleito de produção de prova pericial, cujos quesitos já foram apresentados anteriormente, visando corroborar, através de um expert, as características dos itens autuados, subsidiando a decisão a ser tomada.

Por fim, com relação à exigência de DIFAL, colhe-se da manifestação fiscal que o auditor se restringiu a alegar ser a mesma “...cobrada sobre os itens para os quais os créditos são indevidos. Tanto que o demonstrativo é o mesmo para a quantificação das duas infrações (...)”, colhendo que passou ao largo o argumento sucessivo suscitado na defesa apresentada, no sentido de que, na remota hipótese de se considerar os bens em tela como destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado, há que se decotar o DIFAL relativo àqueles que ingressaram no estabelecimento autuado em *transferência*, conforme demonstrado, haja vista que a legislação prevê esta exigência apenas no caso de aquisição de mercadoria, nos termos do artigo 305, § 4º do RPAF/99 copiado

Dessa forma, na ausência de impugnação, até mesmo porque a legislação é bem clara nesse sentido, entende deverá ser excluída do lançamento, na situação acima aventada, pelo menos a infração 05, sob pena de franca ofensa ao princípio da legalidade.

Ratifica os termos da inicial, requerendo seja julgado improcedente o lançamento, pelo fato dos itens autuados consistirem em produtos intermediários, cujas aquisições legitimam o creditamento do imposto e não estão sujeitas ao DIFAL, e que, ainda, na hipótese de indeferimento da prova pericial requerida, que seja intimada para esclarecer eventual dúvida que remanesça com relação a algum dos itens autuados, sob pena de cerceamento de defesa.

Requer, por fim, que as intimações postais do presente processo sejam encaminhadas ao setor Jurídico da Empresa, no endereço indicado, caso contrário implicará em nulidade.

Retornando ao feito para se manifestar em relação às considerações tecidas pela empresa autuada, o autuante (fl. 166), explicita que relativamente às considerações sobre a manifestação fiscal, feitas pelo contribuinte e encaminhadas ao colendo Conselho, para julgamento da impugnação, nada tem efetivamente a informar.

Apenas reitera que as informações já constam na Informação Fiscal apresentada anteriormente apresentada, e que devem ser consideradas juntamente com o Relatório de Auditoria de fls. 13 e 14 e o Parecer da DITRI às fls. 15 e 16.

Solicita que este Auto de Infração seja julgado procedente com o valor histórico reclamado revisado no valor de R\$ 90.118,96 conforme anteriormente indicado na informação fiscal referida.

Constam às fls. 168 a 174, extratos de pagamento de parte do débito, realizados pelo sujeito passivo, e extraídos do sistema de arrecadação da SEFAZ.

Em 22/01/2019 requerimento protocolado pelos advogados da empresa autuada solicita o encaminhamento dos atos processuais para o seu escritório profissional, no endereço indicado, sob pena de nulidade do ato administrativo (fl. 181).

Nova petição protocolada em 22/01/2019 informa ter a empresa optado pela quitação do crédito tributário no valor remanescente, aproveitando os benefícios da Lei 14.016/2018.

VOTO

O lançamento constitui-se em cinco infrações arroladas pela fiscalização, sendo objeto de impugnação por parte da empresa autuada as de número 01 e 03.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Inexistindo matéria preliminar a ser analisada, adentro no mérito da autuação, observando, em primeiro lugar, que as infrações, 02, 04, e 05 não foram objeto de impugnação, e por esta razão se encontram fora da lide, tidas como procedentes.

Quanto às infrações 01 e 03 se apresentam como correlatas: a primeira diz respeito a glosa de créditos fiscais tidos como indevidos pelo Fisco, vez que referentes a produtos tidos pela autuante como de uso e consumo, e a segunda, pela exigência do diferencial de alíquotas sobre tais operações quando interestaduais.

Assim, a discussão nos autos se manteve restrita ao aspecto eminentemente jurídico, especialmente em relação à possibilidade ou não de utilização dos créditos fiscais destacados em documentos fiscais, em operações de aquisições de bens tidos como de uso e consumo pelo fisco, e como insumos ou produtos intermediários pela empresa e o consequente recolhimento de diferencial de alíquota para tais itens quando das aquisições interestaduais. Ou seja: a autuada entende que todos os itens objeto da autuação são matérias primas ou produtos intermediários o que possibilitaria a apropriação do crédito fiscal e a desobrigaria do recolhimento do diferencial de alíquotas lançado.

Todavia, ante o reconhecimento da infração 01 e o seu pagamento, consoante firmado em petição acostada aos autos em 28 de janeiro de 2019, a mesma, diante da extinção do crédito tributário deixou de integrar a lide, sendo considerada procedente.

Assim, fica prejudicado o pedido para a realização de diligência/perícia, sendo apreciada apenas e tão somente a infração 03, única remanescente no lançamento, passível de contestação.

Nesta, diante da alegação defensiva de que o valor apresentado antes da autuação se apresentava em valores menores do que aqueles inseridos no Auto de Infração, e tendo o autuante conformado o erro cometido ao sujeito passivo, quanto a isso, e à vista dos documentos acostados aos fólios comprovando tal fato, a mesma foi retificada para os corretos valores, em atenção, não somente ao pedido da defesa, mas à verdade dos fatos, motivo pelo qual concordo com o autuante na retificação de valores realizada, ajustando àqueles tidos como corretos.

Descabe a alegação defensiva de existirem operações de transferências interestaduais de bens destinados a uso e consumo, diante do comando presente no artigo 12, inciso I: “considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, ou seja, incide sobre as operações de transferência.

Logo, tendo em vista a constatação de que os produtos que remanesceram na autuação não se incluem na condição daqueles que a legislação acima mencionada permite o uso do crédito fiscal, e muitos deles foram adquiridos em operações interestaduais, e, portanto, sujeitos ao recolhimento do diferencial de alíquota, julgo a infração 01 procedente e a infração 03 parcialmente procedente, em R\$ 49.728,73.

Quanto ao argumento da confiscatoriedade das multas aplicadas (60%), as quais deveriam ser reduzidas pelo julgador, em primeiro lugar, esclareço que as multas por descumprimento de obrigação principal não podem ser reduzidas por esta instância administrativa, a qual somente possui competência para a redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória, na forma do § 7º do artigo 42, da Lei 7.014/96, o que me impede de acolher tal pedido.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante” da multa sugerida (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem

que seja por lei". Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *"O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei"*.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

"TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral".

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

"A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais".

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, conforme visto anteriormente, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, descabe não somente aplicação de multa de natureza de descumprimento de obrigação acessória, ou a sua redução ou afastamento, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96 que diz respeito apenas a multa por obrigação acessória, reitero, sendo irrelevante para a aplicação da multa o fato em si, e não a presença ou não de dolo.

Em relação aos argumentos que eventualmente envolvam questões relativas à constitucionalidade, nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, este Órgão não possui a devida competência para tal análise.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. 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 nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

Em relação aos Acórdãos trazidos aos autos pelo sujeito passivo, não o auxiliam, frente ao fato de que o entendimento neste órgão sobre a matéria já se encontrar pacificado, além do que, a decisão do estado de Minas Gerais serve apenas de referencial ou informação, diante do fato de não produzir qualquer efeito neste estado, diante da autonomia de cada ente federativo, não podendo ser aproveitado. Igualmente, aqueles outros citados e aqui decididos, não vinculam o julgador, preso ao princípio do seu livre convencimento motivado.

Por tais motivos, bem como em função do próprio reconhecimento da autuada, ao realizar o recolhimento da parcela remanescente do lançamento, incluindo a totalidade da infração 01, em relação à qual, num primeiro momento se insurgiu com mais vigor, julgo o lançamento procedente em parte, no total de R\$ 90.118,96, diante da procedência total das infrações 01, 02, 04 e 05, e procedência parcial da infração 03 reduzida para R\$ 49.728,73 em sede de informação fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279696. 0007/18-0**, lavrado contra **BELGO BEKAERT ARAMES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para recolher o montante de **R\$80.369,06**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alíneas “a”, “b”, “f”, VII, alínea “a” Lei nº 7.014/96, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$9.749,90**, prevista no art. 42, incisos IX e XI do mesmo diploma legal e dos

acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Sala de Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2019.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR