

A. I. N° - 278868.3001/14-0  
AUTUADO - MIRABELA MINERAÇÃO DO BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ MARCELO PONTES  
ORIGEM - IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO- INTERNET 06.07.2019

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0141-02/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. **a)** BENS ADQUIRIDOS PARA USO E CONSUMO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS IMPORTADOS. A infração se refere exclusivamente a pneus fora de estrada, e o entendimento vigente neste órgão julgador a respeito de tais itens, é de que o crédito pode ser admitido em se tratando de estabelecimento minerador. Infração insubstancial. **b)**. BENS ADQUIRIDOS PARA USO E CONSUMO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Foram excluídos os produtos entendidos como materiais intermediários, mantidos de acordo com o entendimento vigente neste órgão julgador a respeito de diversos itens utilizados pela indústria de mineração, o que torna a infração parcialmente subsistente. **c)** BENS ADQUIRIDOS PARA USO E CONSUMO. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL DO IMPOSTO RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO. O sujeito passivo não conseguiu elidir a autuação. Infração mantida. **d)** BENS ADQUIRIDOS PARA O ATIVO IMOBILIZADO. Diante do fato de os bens arrolados na autuação se caracterizarem como de ativo imobilizado (caçambas para caminhões, baterias, computadores, etc.), ficam mantidos no levantamento. Autuante realizou ajustes, acolhendo pleito da defesa. Infração procedente em parte. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO NA EFD. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO Os cálculos foram refeitos pelo autuante, para excluir as notas fiscais comprovadas pelo autuado no registro na EFD e cujas mercadorias não ingressaram no estabelecimento. Reduzida a multa sobre as mercadorias tributáveis, de 10% para 1%, com fundamento na alteração promovida pela Lei 13.461/2015, aplicando-se a retroatividade benigna nos termos da alínea “c” do art. 106 do CTN. Infrações parcialmente subsistentes. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Demonstrado nos autos que a exigência fiscal recaiu sobre bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, não se constituindo em produto intermediário, descabem as arguições defensivas, bem como o deferimento do imposto previsto no Regulamento do Programa Desenvolve, exceto para os produtos considerados

como intermediários, de acordo com entendimento já sedimentado neste Conselho. Infração mantida parcialmente. Rejeitadas as preliminares aventadas. Não acolhido o pleito de redução ou cancelamento das multas. Redução de multa aplicada em função do preceito contido no artigo 106 do CTN para a infração 05 (aplicação retroativa de Lei mais benigna). Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 22 de setembro de 2014 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 18.714.302,46, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.02.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro e fevereiro de 2013, no valor de R\$ 1.142.398,82, multa de 60%. Consta a indicação do autuante de que “*Contribuinte lançou como ajuste de crédito na sua EFD valores de ICMS anteriormente pagos na importação de pneus*”.

Infração 02. **01.02.01.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2011, janeiro, março, outubro a dezembro de 2012, janeiro a agosto, outubro a dezembro de 2013 e janeiro a maio de 2014, no total de R\$ 2.322.779,38, bem como multa de 60%.

Infração 03. **01.02.02.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 11.781.795,35, bem como multa de 60%, para fatos geradores verificados nos meses de janeiro a março, maio a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013 e janeiro a maio de 2014.

Infração 04. **01.02.02.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de R\$ 900.072,25 referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a abril, junho e novembro de 2011, janeiro, junho, setembro, novembro e dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013 e janeiro e março de 2014. Multa de 60%. Consta a indicação de que “*Contribuinte utilizou indevidamente como crédito os valores destacados a título de ICMS substituição tributária*”.

Infração 05. **16.01.01.** Deu entrada, no estabelecimento, de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo cominada multa de 10% sobre o valor das mesmas, totalizando R\$ 951.201,07. Consta a observação de que “*Contribuinte deixou de escriturar na sua EFD Notas fiscais eletrônicas a ele destinadas. Documentos anexados em mídia magnética*”. Infração verificada em janeiro a dezembro de 2013 e janeiro, fevereiro, abril e maio de 2014.

Infração 06. **16.01.02.** Deu entrada, no estabelecimento, de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de 1% sobre o montante das aquisições, resultando em lançamento de R\$ 11.948,79, para os meses de janeiro a dezembro de 2013 e janeiro a maio de 2014. Firmado pelo autuante que o “*Contribuinte deixou de escriturar na sua EFD Notas fiscais eletrônicas a ele destinadas. Documentos anexados em mídia magnética*”.

Infração 07. **06.02.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 1.624.106,80, além de multa de 60%, para ocorrências nos meses de janeiro a agosto, outubro a dezembro de 2013, janeiro a maio de 2014.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 281 a 311, onde requer, após historiar as ocorrências, que sem prejuízo das razões para improcedência da autuação, sobrelevam no caso concreto razões para declaração da nulidade do trabalho fiscal, uma vez ter a fiscalização faltado com a devida motivação da

autuação realizada, não tendo apresentado de maneira satisfatória as razões e as provas que alicerçaram o convencimento fiscal.

Para as infrações 01, 02, 03, 04 e 07 da autuação, argumenta a falta de apresentação das razões justificantes da classificação fiscal dos bens adquiridos, o que se caracterizaria na hipótese do artigo 28, § 4º, inciso II, do RPAF/BA, uma vez que, como narrado, a fiscalização exige ICMS e multa, ao suposto de que o estabelecimento teria aproveitado indevidamente créditos do imposto tirados de entradas de bens classificados como de uso e consumo (infrações 01, 02 e 04) ou do ativo permanente do estabelecimento (infração 03). Na infração 07, exige o fisco o recolhimento de ICMS DIFAL e multa material sobre aquisições interestaduais de bens supostamente destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

Diz padecer a autuação, contudo, de vícios de motivação, não tendo apresentado o aujuante os critérios empregados para a classificação das mercadorias adquiridas ou a descrição das respectivas características e aplicações no processo produtivo desenvolvido no estabelecimento autuado. Sem isso, é impossível verificar a subsunção dos fatos ao conceito da norma tributária supostamente vulnerada, reforça.

Fala ser cediço, que o correto enquadramento de uma mercadoria como produto intermediário, ou de outra forma, como bem de uso e consumo, ou do ativo permanente, não consiste de atividade puramente mental, realizável mediante juízo *a priori*. Para que a atividade classificatória seja realizada de forma adequada, com integral respeito aos direitos fundamentais processuais do contribuinte, é imprescindível a apuração individual e circunstanciada da funcionalização de cada bem no processo produtivo em que aplicado.

Friza não ser possível extrair conclusões pré-estabelecidas sobre determinado produto. Decerto, a depender da forma como é funcionalizado em determinado processo produtivo, um mesmo bem pode assumir múltiplas classificações. É o caso, por exemplo, das partes e peças de máquinas e equipamentos, que, a depender de sua importância relativa diante das circunstâncias de um particular processo produtivo, podem assumir classificações várias, atuando como produto intermediário em um caso e, em outros, como bens do ativo permanente ou bens de uso e consumo.

Anota que como não poderia ser diferente, a ilação é plenamente aplicável ao caso concreto, em que foram glosados créditos de entradas tributadas não apenas de partes e peças de equipamentos e máquinas – com plúrimas e complexas atuações no processo de extração mineral -, como de notórios produtos intermediários diretamente funcionalizados na obtenção do produto mineral, sinalizando, com descabro, um absoluto desapreço pelas singularidades do processo produtivo minerário e da realidade do estabelecimento autuado.

Pontua que a pesquisa e a demonstração das características e da exata função de cada bem adquirido no processo produtivo em que aplicado consubstancia-se em exigência inafastável, vinculada aos princípios da motivação dos atos administrativos, da ampla defesa e da ampla instrução probatória – consectários lógicos do Estado Democrático de Direito e projeções concretizadoras do *due process of law* (MS 26358, STF).

Aduz que por esse motivo as infrações merecem imediato cancelamento, conforme já decidiu o Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, em caso análogo, transcrevendo Ementa do Acórdão CJF 0027-12/03.

Sabe que o ato de lançamento é ato administrativo plenamente vinculado (artigo 3º, do CTN), sendo imperioso que tenha como balizas a existência dos motivos previstos na lei e a sua demonstração (dever de motivação), pois somente assim o ato administrativo do lançamento pode satisfazer as garantias processuais do contribuinte, precipuamente a ampla defesa e o contraditório (artigo 5º, incisos LIV e LV, da CF/88).

Alega que o dever de motivar o ato administrativo, assim como a verdade material – princípios norteadores do processo administrativo tributário – impõem à Administração Fazendária

verdadeiro dever de provar, típica e privativamente estatal – que não foi observado no caso concreto. Nesse sentido, a previsão expressa do RPAF/BA, artigos 2º e 28, § 4º, inciso II, copiados.

Com base em tais argumentos expostos, requer seja declarada a nulidade do Auto de Infração em epígrafe, nas infrações 01, 02, 03, 04 e 07, por carência de motivação e cerceamento de defesa, pena de afronta aos artigos acima enumerados.

Em relação às infrações 05 e 06 da autuação, esclarece ser a acusação fiscal baseada em presunção desprovida de base empírica e normativa, diante dos princípios da legalidade estrita e do devido processo legal, na forma do artigo 18, II, do RPAF/BA, além de decisões do CONSEF.

Alega que a fiscalização exige multas por descumprimento de obrigação tributária acessória, ao suposto de que o contribuinte teria realizado entradas de mercadorias sem o correspondente registro das notas na sua escrituração fiscal digital (EFD), contudo, a autuação padece de vícios de motivação, não tendo apresentada qualquer prova material da efetiva ocorrência das operações comerciais em questão, ao contrário, a fiscalização pretendeu estribar a acusação fiscal na utilização de uma presunção, partindo do fato da emissão e da escrituração de documentos fiscais contra a si pelos fornecedores para, com inadmissível salto lógico, concluir que o contribuinte teria omitido as respectivas entradas em sua escrituração fiscal.

Aponta, inicialmente, que tal procedimento adotado pela fiscalização viola o princípio constitucional da legalidade estrita em matéria tributária (artigo 150, I, CR/88), que não se coaduna com a discricionariedade administrativa para fixar tipos, presunções ou ficções na aplicação da lei tributária.

Em segundo lugar, argumenta o fato da presunção estabelecida pela administração violar o princípio do devido processo legal, gerando desequilíbrio entre os litigantes: à fiscalização, bastaria alegar a ocorrência de irregularidades na escrita fiscal do contribuinte, sem necessidade de demonstração da relação de correspondência entre a afirmação e a realidade, ao passo que ao contribuinte, por outro lado, caberia o ônus de fazer prova negativa dos fatos presumidos pela fiscalização, sob pena de sofrer pesada constrição patrimonial.

Destaca a inconsistência da relação de causalidade pressuposta no raciocínio presuntivo adotado pela fiscalização, pelo fato da ausência de escrituração das notas fiscais eletrônicas contra ela emitidas poder ter duas ordens de justificativas possíveis e mutuamente excludentes: o cometimento da infração imputada à autuada, ou o cometimento de erros ou irregularidades pelo fornecedor na emissão ou escrituração dos documentos autuados – sendo que a materialidade do primeiro evento somente pode ser afirmada mediante a demonstração da imaterialidade do segundo.

Mostra que tanto a emissão de notas fiscais contra a empresa autuada quanto a inexistência de registro na escrituração fiscal do contribuinte são fatos certos (em parte, como se demonstrará no mérito), contudo, o liame entre eles só pode ser afirmado mediante a verificação da ocorrência de efetivos movimentos de mercadorias. A constatação da mera emissão de notas fiscais contra a autuada, acompanhada da observação de que tais notas não foram escrituradas, não pode conduzir à presunção da ocorrência da infração.

Diz ser o fato que guarda relação de pertinência lógica com o fato presumido (infração) a ocorrência de efetivos movimentos de mercadorias e não a mera emissão de notas contra a autuada e não registradas em sua escrita fiscal digital – fato destituído de relevância ou pertinência probatória.

Dessa forma, tanto a demonstração quanto a negação da ocorrência da infração formal imputada ao contribuinte perpassam necessariamente pela verificação da existência ou não de efetivos movimentos de mercadorias. Essa informação, contudo, encontra-se no domínio do fornecedor-emissor das notas fiscais, sendo acessível a ele apenas e à Administração, que detém poder de polícia fiscalizatória (artigo 78, do CTN), mas não ao autuado, anota.

Questiona a razoabilidade do procedimento adotado pela fiscalização, ao transferir ao contribuinte o ônus de apresentar prova negativa das acusações fiscais, para responder que sendo negativa a resposta (como não pode ser diferente), flagrante a agressão aos princípios do contraditório enquanto garantia dinâmica (simétrica paridade de armas) e da verdade material, além, naturalmente, do princípio da motivação dos atos administrativos. Sobre o dever de motivação do ato administrativo de lançamento tributário, traz a doutrina de Paulo de Barros Carvalho.

Diz que a necessidade da demonstração da ocorrência de efetivos movimentos de mercadorias correspondentes às operações acobertadas por notas fiscais emitidas pelo fornecedor e não registradas pelo adquirente é destacada pela jurisprudência administrativa do CONSEF, pois ao exigir, como prova da materialidade da acusação fiscal, anteriormente à instituição da escrituração fiscal digital, a apresentação das vias dos documentos fiscais colhidas quando da efetiva circulação das mercadorias (conforme Acórdão JJF 0008-01/10), o que se está em verdade a exigir é comprovação desses movimentos de mercadorias, sem os quais não se pode caracterizar a infração.

Se posiciona no sentido de que se o ato administrativo não apresenta (e demonstra) os motivos pelos quais se forma, não pode a Administração Pública gozar de seus privilégios e o defeito estrutural do ato estará formado, levando à sua inevitável nulidade, diante do fato de que o ordenamento jurídico outorga ao ato administrativo a presunção de veracidade, sob o pressuposto lógico de que o Estado age de boa-fé, de que detém os elementos comprobatórios e estruturantes deste ato. Portanto, a presunção de veracidade não é pressuposto do ato, mas *status* que atinge com a obediência aos requisitos que lhe são intrínsecos.

Entendendo demonstrada a falta da apresentação pela fiscalização das provas materiais da acusação fiscal, reitera os termos da Impugnação, requerendo seja declarada a nulidade do Auto de Infração, por falta de motivação e cerceamento de defesa, nos termos do artigo 18, II, do RPAF/BA.

No mérito, aborda inicialmente a improcedência da premissa adotada pela fiscalização quanto à classificação jurídico-contábil dos bens adquiridos, pelo fato de parcela substancial das suas aquisições autuadas se referirem a entradas de produtos intermediários do estabelecimento, desempenhando funções essenciais ao processo produtivo em que aplicados, nele consumidos, em contato direto com o produto mineral, e restando, ao final de curto prazo de aplicação, exauridos em sua finalidade, sendo legítimos os créditos apropriados, nos termos da legislação estadual e nacional do ICMS.

Esclarece ser o ICMS um tributo plurifásico que visa alcançar o consumo (artigo 155, § 2º, I, “b”, CR/88), tendo como principal característica a não cumulatividade, operacionalizada por meio da técnica de créditos sobre entradas e débitos sobre saídas. Busca-se eliminar, desse modo, a tributação à cascata, desonerando a força produtiva e estimulando o desenvolvimento econômico, e muito se discutiu se a não cumulatividade posta na Constituição assegurava um crédito físico ou financeiro, tendo – *a priori* – o Supremo Tribunal Federal adotado a primeira linha.

Relata ter, a Corte deixado claro que o princípio da não-cumulatividade é norma que, com toda certeza, supõe o regime do crédito físico, mas poderá suportar o do crédito financeiro. Ou seja, a norma constitucional está dotada de núcleo de conteúdo mínimo, definido e autoaplicável, de longa tradição no direito brasileiro. Tal núcleo é preenchido pelo regime do crédito físico, já operacionalizado desde o Decreto-Lei 406, intangível e irredutível por meio de lei complementar, além do que o princípio da não-cumulatividade, na Constituição, é, porém, mais amplo, comportando expansão legal, fora daquele núcleo mínimo, sendo com ele compatível o regime de compensação financeira que, não obstante, não é autoaplicável, dependendo sua implementação da disciplina que lhe der a lei complementar.

Assim, é preciso fixar, de todo modo, para o presente caso: não é possível reduzir, mutilar ou deformar o crédito físico, sob pena de afrontar o núcleo mínimo do princípio da não cumulatividade, já determinado e especificado na Constituição, não se podendo aceitar a restrição imposta de forma ainda mais rígida pela fiscalização, estornando créditos legítimos tomados pelo contribuinte na aquisição de produtos intermediários, no exercício de direito subjetivo de matriz constitucional.

Lembra a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a garantia mínima do crédito físico, o creditamento do ICMS, na indústria, pode ser feito sobre entradas de diferentes espécies de bens: matérias primas, que se integram à estrutura físico-química do produto em fabricação; materiais de embalagem, que não integram a estrutura físico-química do produto, mas lhe servem de invólucro protetor e produtos intermediários, os quais não integram o produto final (salvo em caráter residual), mas são imprescindíveis à sua obtenção, sendo consumidos e exauridos no processo produtivo.

Assevera que grande parte dos produtos adquiridos pelo estabelecimento e arrolados nos Anexos I, II, III, IV e VII do Auto de Infração, enquadram-se à perfeição no conceito de produtos intermediários: são essenciais ao processo de lavra mineral (sua falta implicando na descontinuidade do processo produtivo); são consumidos de forma imediata (diretamente na linha de produção, inclusive em contato físico com o minério), restando ao final de curto prazo exauridos ou inutilizados em sua finalidade.

Fala que à luz da Constituição, da Lei Complementar nº 87/96 e, igualmente, do RICMS/BA (artigo 309), são dois os elementos indispensáveis à caracterização jurídica dos produtos intermediários: a essencialidade relativamente à realização do objeto social da empresa e o consumo imediato, com aplicação direta (não mediada) do bem no processo produtivo empreendido, e integral, com exaurimento do produto em sua finalidade, sem implicar necessariamente em seu desaparecimento físico.

Argumenta que para adequação ao conceito, exige-se que o consumo ou a inutilização do bem não decorra de simples desgaste natural, mas que sua degradação seja precipitada ou acelerada pela aplicação do produto intermediário no processo produtivo do estabelecimento e consumo imediato significa utilização direta do produto intermediário no processo produtivo, ressaltando que o imediatismo exigido não significa consumo instantâneo, mas sim aplicação direta do produto intermediário na linha de produção. Imediato é aquilo que não é mediado por algo, isto é, que é aplicado diretamente.

No caso concreto, mostra ter a fiscalização glosado créditos tomados na aquisição de bens que, notoriamente, são classificados como intermediários na indústria extrativa, a exemplo de placa do moinho (alimentação); placa do moinho (descarga); grelha; correia transportadora; revestimento de moinho; segmento do moinho Metso; manta Metso; pneus fora de estrada, entre outros, na forma do doc. 04 (descrição dos principais materiais glosados).

Entende necessário esclarecer alguns pontos acerca do estabelecimento autuado e do processo produtivo nele desenvolvido, pois a correta aplicação do direito ao caso depende, fundamentalmente, do conhecimento da matéria fática a ele subjacente.

Explicita ser subsidiária brasileira da mineradora australiana *Mirabela Nickel LTD.*, dedica-se à lavra e processamento de sulfeto de níquel extraído de mina localizada no Município de Itagibá, Bahia, e o processo produtivo desenrolado no estabelecimento pode ser descrito, em resumo, a partir da seguinte classificação de suas etapas operacionais:

Extração das rochas de níquel: nessa etapa, são utilizados explosivos, caminhões fora de estrada, tratores e escavadeiras, sendo as rochas extraídas acondicionadas nos caminhões fora de estrada e transportadas ao Pátio de Britagem;

Usina ou planta: trata-se de fase complexa da produção, deflagrada no (a) *Pátio de Britagem*, local em que as rochas passam por uma trituração primária mediante máquina alimentada por energia elétrica.

A partir daí as rochas britadas são despejadas por correia transportadora na (b) *pilha pulmão*, que tem por finalidade estocar minério para nova britagem. Através do sistema de correias, o minério é conduzido ao (c) *moinho SAG* e, caso não atinja o tamanho ideal, passa por uma britagem suplementar, chamada “britagem Seixos Pebbles”. Ato contínuo, o minério é conduzido ao (d) *Moinho de Bolas*, composto por revestimento de borracha, bases levantadoras de borracha e corpo moedor (esferas ou bolas de aço), cujo desgaste é de 600 gramas por tonelada de minério moído.

Já na fase (e) – *poupa* -, o resultado do processo produtivo é classificado e encaminhado à fase subsequente - (h) *flotagem* -, voltada ao aumento do teor de níquel. O minério passa pela fase de (i) *espessamento* e é conduzido à (j) *etapa final ou estocagem*, em que a água presente no minério é separada e a massa seca estocada ou embarcada nos caminhões.

A título de esclarecimento, apresenta fluxograma do processo realizado.

Cita como exemplos, a placa do moinho (alimentação ou descarga), erroneamente classificado pela fiscalização como bem de uso e consumo, consiste de um material metálico utilizado para revestir as paredes internas dos moinhos SAG, onde o minério estocado na pilha pulmão passa por uma primeira etapa de redução antes de ser conduzido para o moinho de bolas. A placa do moinho, essencial à etapa de moagem, mantém o contato mecânico direto com o minério, suportando altos índices de abrasão. Exatamente por isso, é consumida rapidamente, restando exaurida ou inutilizada ao cabo de curto prazo de cinco a seis meses (doc. 04).

Aponta ser o revestimento do moinho de bola, igualmente, legítimo material intermediário do estabelecimento, cujos créditos não poderiam ter sido estornados pela fiscalização. Cuida-se de material de borracha utilizado para revestir as paredes internas dos moinhos de bola da planta de beneficiamento, tendo contato direto com o minério no processo de moagem. Em sua aplicação no processo produtivo, resta inutilizado em curto período de cinco a seis meses (doc. 04).

Na mesma linha, o “segmento do moinho metso” é um material metálico utilizado no revestimento das paredes internas do britador giratório, tendo atuação particularizada em contato direto com o minério. O material tem curta vida útil, inferior a um ano, restando ao final exaurido em sua finalidade (doc. 04).

Garante que todos os bens erroneamente tachados pela fiscalização como de uso e consumo (infrações 01, 03 e 04) ou, ainda, como bens do ativo permanente (infração 02) são diretamente funcionalizados no processo produtivo do estabelecimento, enquadrando-se no conceito de produtos intermediários, dotados de curta vida útil, restando exauridos em sua finalidade (consumo integral) em período inferior a um ano, consumidos imediatamente no processo produtivo e essenciais ao processo produtivo, isto é, são imprescindíveis à realização da atividade fim da empresa.

Explicita não haver sentido jurídico ou fático algum em entender que os materiais adquiridos sejam alheios à sua atividade principal. Caso a fiscalização tivesse se preocupado com a devida motivação do Auto de Infração, tendo tomado o cuidado de verificar a funcionalização dos bens glosados no seu processo produtivo, não teria cometido os diversos equívocos que matizaram o convencimento fiscal, tomando por alheio aquilo que é essencial, e o lançamento fiscal simplesmente não existiria.

Pelo exposto, por entender que a planilha anexada (doc. 04) traz uma amostragem ampla dos produtos glosados, com as informações necessárias à sua correta classificação jurídico-contábil como produtos intermediários, requer a revisão do trabalho fiscal, com a consequente reformulação das exigências fiscais.

Em atenção, contudo, ao grande número e à variedade de bens autuados (infrações 01, 02, 03, 04 e 07) do Auto de Infração, bem como a necessidade, em face do princípio da ampla instrução probatória, de esclarecimentos adicionais abrangentes da totalidade do crédito tributário, requer, ainda, a produção de prova pericial, diante do fato de a questão envolver análise pormenorizada das características e da funcionalização de cada um dos bens glosados no estabelecimento autuado, atividade que, como visto, não foi satisfatoriamente realizada pela Administração Fazendária.

Aborda a seguir acerca dos “pneus fora de estrada”, listados nas infrações 01, 03 e 04 do lançamento, uma vez que no caso vertente, parcela relevante das exigências fiscais consubstanciadas na autuação em epígrafe tem como pano de fundo o aproveitamento, pelo estabelecimento, de créditos de ICMS sobre aquisições de pneus utilizados em veículos fora de estrada. Por meio da infração 01 do lançamento, exige o Fisco o estorno dos valores de ICMS pagos na importação de pneus e lançados como ajuste de crédito na EFD do contribuinte. Por meio das infrações 03 e 04, por igual, exige-se o estorno dos créditos lançados sobre a aquisição de pneus.

Créditos glosados - pneus	
<i>Infração 01 (Anexo I do AI)</i>	R\$ 1.142.398,82
<i>Infração 03 (Anexo III do AI)</i>	R\$ 7.982.919,59
<i>Infração 04 (Anexo IV do AI)</i>	R\$ 340.350,79
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 9.465.669,20</b>

Esclarece serem os pneus adquiridos pelo estabelecimento utilizados na movimentação de grandes equipamentos fora de estrada: carregadeiras de rodas, caminhões e moto niveladoras, e longe de meros bens de uso e consumo do estabelecimento, são autênticos produtos intermediários, essenciais à obtenção do produto mineral, consumindo-se, em razão de sua utilização, em período curto, inferior a doze meses, conforme laudo preparado pela área técnica da empresa (doc. 05).

Diz mais: tais pneus adquiridos são utilizados em equipamentos que atuam exclusivamente na área de lavra, no desmonte da rocha, no carregamento e deslocamento do minério do sítio de exploração até o pátio de britagem. O seu desgaste é integral e se dá de forma acelerada. Os pneus, em razão do atrito mecânico do material rochoso extraído da jazida, restam imprestáveis para uso ao cabo de vida útil inferior a um ano (doc. 05).

Destaca nesse ponto, *ex vi* do artigo 36 do Código de Minas, que a lavra mineral abrange todas as atividades e operações coordenadas objetivando o aproveitamento industrial da jazida, desde a extração das substâncias minerais até o seu beneficiamento (enriquecimento mineral). Assim, no conceito de lavra se incluem, por definição, todas as atividades orientadas à movimentação do minério da área de extração para o pátio de britagem, mesmo as preparatórias, como a limpeza do terreno.

Firma serem os pneus adquiridos nas operações glosadas, utilizados na movimentação de veículos fora de estrada, vinculação direta com o processo de lavra mineral, indispensáveis ao desempenho da atividade-fim do estabelecimento autuado, cumprindo todos os requisitos exigidos ao creditamento do ICMS destacado quando de sua aquisição a afetação ou participação direta dos produtos no processo de lavra das substâncias minerais, o desgaste resultante dessa participação, em tempo inferior a doze meses e a incidência do imposto nas operações subsequentes.

Menciona já ter o CONSEF decidido, em caso análogo, que o óleo diesel utilizado na movimentação de veículos que transportam matéria prima deve ser tido como insumo, de acordo com o Acórdão CJF 0509/01, transcrito em trechos.

Diz ser a aplicação analógica do entendimento vertido no precedente medida que se impõe, pois os veículos fora de estrada que transportam o minério precisam de óleo diesel tanto quanto precisam de pneus para se locomover e cumprir sua função específica no processo produtivo mineralício, e no mesmo sentido, é conferir a decisão na qual o CONSEF decidiu pela possibilidade de creditamento de bens como explosivos, combustíveis, óleo diesel e energia elétrica, entre outros, utilizados na mineração, através do Acórdão JJF 0333-03/05, cuja Ementa copia.

Conclui seu raciocínio no sentido de que, tendo sido demonstrado que os pneus adquiridos se adéquam ao conceito normativo de produtos intermediários, consequência necessária é a exclusão integral das exigências fiscais vinculadas à glosa dos créditos tomados na sua aquisição, nas infrações 01, 03 e 04).

Em relação à infração 02, frisa que as exigências fiscais ali consubstanciadas merecem ser revisadas, visto que uma grande parcela dos bens adquiridos, em que pese sua classificação pela fiscalização como bens do ativo imobilizado, são legítimos produtos intermediários, que dão direito de crédito apropriável à vista no registro da apuração do ICMS, nos exatos termos dos artigos 227 e 309 do RICMS/BA.

Indica ter, no caso concreto, razões adicionais de relevo para o cancelamento das exigências fiscais remanescentes, qual seja, parte dos créditos glosados pela fiscalização, na aquisição de bens do ativo imobilizado do estabelecimento já foram estornados pela empresa em sua escrituração fiscal, revelando-se descabidas as exigências fiscais.

Por outro lado, informa que parte dos créditos glosados pela fiscalização foram apropriados como forma de compensar os débitos no imposto em saídas de mercadorias posteriormente devolvidas para o estabelecimento autuado, não sendo devidas as exigências fiscais e a parcela remanescente das exigências fiscais deve ser revista, com a reformulação da conta gráfica no período autuado, reconhecendo-se a legitimidade dos créditos apropriados, a cada mês, na fração de 1/48 sobre o percentual de saídas tributadas face às saídas totais do estabelecimento, na forma do artigo 20, § 5º, da LC 87/96, sendo certo que as mercadorias adquiridas são bens do ativo permanente não alheios à atividade do estabelecimento.

Com relação aos créditos apropriados à vista, estornados na apuração e reconhecidos no CIAP, assevera que uma parcela relevante desses créditos merece ser expurgada da acusação fiscal, tendo a sua glosa pelo Fisco decorrido de erro de procedimento incorrido pelo autuante, que ateve-se em seu levantamento apenas ao registro das entradas das mercadorias no estabelecimento, e como é possível concluir pela análise dos livros fiscais do contribuinte, esses créditos foram estornados no livro de registro de apuração do ICMS (doc. 06) e corretamente escriturados no CIAP (doc. 07), o que ensejaria o cancelamento das exigências fiscais.

Conforme indicado, aduz que parte dos créditos glosados pela fiscalização foram escriturados pela empresa a partir de notas fiscais emitidas em retorno (total ou parcial) de mercadorias, qual seja, as notas fiscais 3309, 3614, 1968, 2426, 17286, 4198, para a compensação do débito do imposto em notas de saída emitidas, de número 2595, 9952, 13225, 16585, 16592 e 16845, na forma da seguinte demonstração:

**Notas de saída – “outras saídas”<**

Número NF-e.	Data	Destinatário	Informação Adicional	Valor NF-e.	Imposto
2595	10/05/2011	Kinross	Empréstimo	415.992,61	49.919,11
9952	27/06/2012	Atlas Copco	Analise	11.000,00	1.320,00
13225	11/01/2013	MS Inst.	Adequação	15.000,00	1.800,00
16585	21/10/2013	M. Faz. Brasileiro	Empréstimo	415.992,61	70.718,74
16592	25/10/2013	Sotreq	Venda Reman	49.841,64	8.473,08
16845	18/11/2013	Anglo Ferrous	Empréstimo	130.000,00	15.600,00

**Notas de devolução**

Nº NF-e.	Data	Emitente	Retorno Parc./Total	Valor NF-e.	Imposto
3309	27/05/2011	Kinross	Total	R\$ 415.992,61	R\$ 49.919,11
3614	17/12/2012	Atlas Copco	Parcial	R\$ 6.000,00	R\$ 420,00
1968	22/05/2013	MS Inst.	Parcial	R\$ 5.000,00	R\$ 600,00
2426	28/10/2013	M. Faz. Brasileiro	Total	R\$ 415.992,61	R\$ 70.718,74
17286	02/01/2014	MMB	Total	R\$ 49.841,64	R\$ 8.473,08
4198	12/02/2014	Anglo Ferrous	Total	R\$ 130.000,00	R\$ 15.600,00

Garante que a correspondência entre as mercadorias nas notas fiscais que acobertaram as saídas e nas notas de devolução, emitidas pelos destinatários, foi devidamente anotada no campo “informações complementares” das notas de devolução, conforme cópias que anexa (doc. 08 – notas de saídas/notas de devolução):

Correspondência notas MMB x notas de devolução:

NF-e.	NF-e
2595	3309
9952	3614
13225	1968
16585	2426
16592	17286
16845	4198

Não tendo havido transferência de titularidade das mercadorias nas operações autuadas, como afirma, mas mera remessa (em empréstimo, em garantia, para conserto ou adequação) seguida de devolução, garante que não se perfez na hipótese o fato gerador do tributo, o que justifica o creditamento do ICMS debitado na saída, assentando a improcedência das exigências fiscais.

Aborda, a seguir, casos de créditos apropriados à vista, com vício temporal. Direito ao aproveitamento fracionado dos créditos de ICMS na aquisição de bens do ativo imobilizado.

Partes sobressalentes de máquinas e equipamentos e a necessidade de recomposição da conta gráfica, e atendidos os seus pleitos no que respeita aos pontos precedentes, as exigências fiscais remanescentes, vinculadas à infração 02, devem ser reformadas, declarando-se o direito da empresa ao aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de bens integrados no ativo permanente do estabelecimento, lembrando o teor do artigo 20 de Lei Complementar 87/96 reproduzido, o qual, segundo seu posicionamento estabeleceu, assim, dois requisitos na perquirição da legitimidade de créditos escriturais do imposto: que os bens adquiridos sejam do ativo permanente, e que sejam bens não alheios à atividade do estabelecimento, reforça.

Diante do fato de a legislação do ICMS baiano não enunciar o conceito de bens do ativo imobilizado, remete primeiramente à legislação do imposto de renda e à lei societária (Lei 6.404/76, em seu artigo 179), transcrito, invocando entendimento doutrinário, manifestado no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações.

Anota serem muitos dos materiais adquiridos nas operações autuadas componentes, partes e peças sobressalentes, de uso específico, que aumentam a vida útil das máquinas e equipamentos em que empregados, evitando a descontinuidade do processo de beneficiamento do minério explorado da mina, invocando, mais uma vez, excerto de julgamento realizado por este Órgão Julgador, admitindo a possibilidade do creditamento de componentes, partes e peças de

equipamentos cuja aplicação resulte em aumento da vida útil do maquinário, através do julgamento ao Auto de Infração 206830.0014/13-9, pela 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal.

Apresenta planilha elaborada pelo seu setor contábil, conforme os parâmetros legais, (doc. 09), que descreve parte dos produtos glosados pela fiscalização, com a indicação de sua vida útil, função e local de aplicação, salientando ainda sua essencialidade para com o processo produtivo do estabelecimento, e fala não deixar dúvidas quanto à legitimidade da escrituração dos créditos em questão, demonstrando, de forma inequívoca, a impossibilidade de sua classificação como bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme conceito do artigo 310, IX, do RICMS/BA.

Repisa não haver sentido jurídico ou fático algum em entender que os materiais adquiridos sejam alheios à sua atividade principal, e caso a fiscalização tivesse se preocupado com a devida motivação do Auto de Infração, tendo tomado o cuidado de verificar a funcionalização dos bens glosados no processo produtivo autuado, não teria cometido os diversos equívocos que matizaram o convencimento fiscal.

No que respeita às aquisições de bens do ativo cujo crédito, esclarece que foi apropriado à vista pelo contribuinte, sem o respeito à forma de creditamento prevista na legislação, as exigências fiscais devem ser reformuladas, decotando-se do crédito tributário os valores legitimamente apropriados, com o respeito ao fracionamento em quarenta e oito parcelas sobre a proporção mensal das saídas tributadas frente às saídas totais do estabelecimento.

Expõe, ainda acerca da legitimidade do aproveitamento de créditos de ICMS de entradas de bens de uso e consumo do estabelecimento na proporção das exportações, uma vez que ao organizar o sistema tributário nacional, o legislador procurou desonerar a exportação de produtos industrializados, já que, historicamente, esta provou ser uma via para o desenvolvimento econômico e social.

Nota que na seara da tributação de circulação de mercadorias e serviços, a própria Constituição da República (CR/88), conferiu imunidade às operações que destinem mercadorias ao exterior, assegurando a manutenção dos créditos de ICMS das operações anteriores à exportação (artigo 155, § 2º, X, “a”, da CR/88).

Nessa mesma esteira, inspirado na noção de que tributos não se exportam, diz ter buscado o legislador complementar incentivar a exportação de produtos industrializados, antecipando, em se tratando de saídas para o exterior, a eficácia do preceito que autoriza o creditamento de entradas de materiais de uso e consumo adquiridos pelo contribuinte, nos termos da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), reproduzida em seu artigo 20, § 3º, inciso I.

Nota que o diploma legal, não obstante postergar a eficácia do crédito financeiro, não admitindo, *prima facie*, a escrituração de créditos de ICMS de bens de uso e consumo, erigiu exceção expressa a esse tratamento, ao permitir o creditamento do imposto pago em aquisições objeto de saídas para o exterior, na regra inserida no artigo 21 da citada Lei que transcreve.

Invoca, ainda, o teor do artigo 32 do mencionado diploma legal, copiado.

Mostra ser clara, pois, a intenção do legislador de antecipar o direito de crédito relativo à aquisição de materiais de uso e consumo para incentivar as exportações da indústria brasileira, contribuindo para o desenvolvimento econômico e social do país.

Requer, em caráter subsidiário, pena de infringência à LC 87/96, a declaração da legitimidade da apropriação dos créditos glosados (Infrações 01, 02, 03 e 04) na proporção das exportações frente às saídas totais do estabelecimento, com o consequente refazimento da sua conta gráfica.

Aborda, a seguir, a improcedência das infrações 05 e 06 sob o argumento da ausência de prova da materialidade da acusação fiscal, vez que, como exposto acima, a fiscalização, a partir de consulta à base de dados da SEFAZ/BA, chegou à conclusão de que o contribuinte teria dado entrada a mercadorias sujeitas à tributação (Infração 05) e não tributadas (Infração 06), sem o lançamento das respectivas notas em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Reafirma a nulidade da autuação, visto que se baseia em presunção simples, sem qualquer respaldo legal ou base empírica, pois a mera emissão de notas fiscais contra a autuada, não registradas em sua escrita fiscal, não permite em absoluto a conclusão tomada pela fiscalização, de que o contribuinte teria omitido o registro dessas notas.

Aponta que os fatos invocados pela fiscalização estadual não demonstram a ocorrência de efetivos movimentos de mercadorias, sem a investigação dos quais não se afigura possível em absoluto a conclusão tomada na acusação fiscal, e a ausência do registro dessas notas da escrita fiscal do contribuinte, longe de conduzir inequivocamente à materialidade da infração, pode ter origem em uma série de fatores, desde equívocos cometidos pelo setor responsável dos supostos fornecedores, até o cancelamento das notas ou o desfazimento dos negócios.

Assim, frente ao entendimento de não ter o autuante se desincumbido de seu dever de provar o teor da acusação fiscal, requer, caso seja superada a preliminar de nulidade, sejam excluídas, no mérito, as exigências fiscais atreladas às infrações 05 e 06, por falta de prova material imprescindível à caracterização da infração formal imputada ao contribuinte.

Opina que, na hipótese de este órgão julgador reputar suficientes, *ad argumentandum*, as presunções estabelecidas pela fiscalização a fim de assentar a materialidade das infrações 05 e 06 do auto de infração, ainda assim as exigências fiscais merecem reforma, visto que:

Parte das notas fiscais supostamente omitidas pelo contribuinte foram efetivamente registradas no seu SPED fiscal do contribuinte, conforme “arquivos txt.” anexo (doc. 10):

INFRAÇÃO 05 – ITENS NÃO TRIBUTADOS					
NF	Data emissão	CNPJ emitente	Valor da NF	NFe consta no SPED?	Arquivos TXT. SPED
1674	30/05/2014	78391612003750	402.045,60	Sim	Jul.2014
3427	30/05/2014	34151100003318	300.000,01	Sim	Jun.2014
14166	29/05/2014	53152583000132	254.250,00	Sim	Jun.2014
129350	20/05/2014	16622284000198	158.788,46	Sim	Jun.2014
4065	15/05/2014	00212562000875	105.072,45	Sim	Jun.2014
1791	22/05/2014	57334237001106	103.517,31	Sim	Jun.2014
10502	29/05/2014	05892426000110	99.309,76	Sim	Jun.2014
580260	27/05/2014	44357085000135	85.500,00	Sim	Jun.2014

INFRAÇÃO 06 – ITENS TRIBUTADOS					
NF	Data emissão	CNPJ emitente	Valor NF	NFe consta no SPED?	Arquivos TXT. SPED
10031	29/05/2014	34151100005442	60.398,30	Sim	Jun.2014
10036	29/05/2014	34151100005442	21.065,50	Sim	Jun.2014
10043	29/05/2014	34151100005442	17.648,52	Sim	Jun.2014
10038	29/05/2014	34151100005442	15.650,37	Sim	Jun.2014
10040	29/05/2014	34151100005442	13.231,42	Sim	Jun.2014

Já a nota fiscal eletrônica nº 17547, emitida pela Alkon Industria e Comércio Ltda., CNPJ 01.340.818/0001-16, foi cancelada, conforme e-mail do fornecedor e tela de autorização de cancelamento no sistema da SEFAZ (doc. 11), garante.

Isto posto, demonstrada a insubsistência dos pressupostos fáticos da autuação, merecem as exigências fiscais relacionadas às notas acima enumeradas ser integralmente canceladas, reforça.

Alega que em face da grande quantidade de notas fiscais autuadas e da necessidade de açãoamento dos fornecedores para obtenção dos documentos comprobatórios da inexistência de

movimentos efetivos de mercadorias referentes às notas autuadas (a empresa, ao contrário da administração, não tem poder de polícia, não tendo qualquer maneira de impor aos fornecedores a prestação dos esclarecimentos pedidos), não pôde reunir, dentro do exíguo prazo para a defesa, comprovantes abrangentes da totalidade das notas autuadas.

Assim, reserva-se a possibilidade, vincada nos princípios da adaptabilidade e da verdade material, de prosseguir no levantamento das razões justificadoras da não escrituração dos demais documentos fiscais arrolados na autuação, sendo evidente, por tudo quanto já apresentado nos autos, que a fiscalização não se desincumbiu de seu dever de provar a acusação fiscal.

Abordando a seguir a infração 07, assevera não haver diferencial de alíquotas a recolher quando os produtos adquiridos de estabelecimentos situados em outros estados da Federação se consagram à aplicação direta e integral no processo produtivo do adquirente, isto é, quando classificados como produtos intermediários. Nesse sentido, se estriba no artigo 5º, I, do RICMS/BA, reproduzido.

Alega estar comprovado que os produtos glosados são autênticos produtos intermediários, não havendo outra conclusão a se chegar senão a de que não há diferencial de alíquotas de ICMS devido, buscando arrimo na jurisprudência do CONSEF, especialmente no Acórdão CJF 0186-11/02, cuja Ementa transcreve.

Finaliza, requerendo o cancelamento da exigência de ICMS a título de diferencial de alíquotas sobre as entradas interestaduais de bens que, comprovadamente, assumam a classificação de produtos intermediários.

Aborda, a seguir, ter o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado (DESENVOLVE) o objetivo de diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado da Bahia, mediante diretrizes que tenham como foco “*o fomento à instalação de novos empreendimentos industriais ou agro-industriais e à expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agro-industriais já instalados*” (artigo 1º, inciso I, do Decreto 8.205/2002).

Explica que movida pelo programa de incentivos fiscais em referência, cuja instituição se deu no ano de 2001, se instalou em território baiano, firme na convicção de que a compra de bens destinados ao seu ativo imobilizado seria amparada pelo benefício do diferimento do lançamento e do pagamento de ICMS, e a fim de construir seu parque produtivo estabelecido no Município de Itagibá/BA, adquiriu diversos bens consagrados ao ativo imobilizado, inclusive no período autuado.

Chama a redação do artigo 2º, inciso I, alínea “c”, do Decreto 8.205/2002, que prevê o diferimento do lançamento e do pagamento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens do ativo fixo, de acordo com cópia do mencionado diploma.

Por tal fato, solicita a reforma do crédito tributário vinculado ao item 07 do Auto de Infração, reconhecendo-se o diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições de bens do ativo fixo do estabelecimento, sendo certo que a empresa está amparada pelo benefício fiscal previsto na legislação de regência do DESENVOLVE, conforme resolução do Conselho Deliberativo do Programa em anexo (doc. 12).

Afirma ter buscado demonstrar, nos tópicos acima, que as premissas tomadas pela fiscalização para classificação das mercadorias adquiridas pelo estabelecimento no período fiscalizado estão equivocadas, sendo uma parcela significativa dos créditos do imposto glosados sob os itens 01, 02, 03 e 04 da autuação apropriados na aquisição de legítimos produtos intermediários do estabelecimento. Por igual, parte das notas de aquisição estadual autuadas sob a infração 07 acobertaram entradas interestaduais de legítimos produtos intermediários, sobre as quais não há diferencial de alíquotas a recolher.

Em todo caso, caso este órgão julgador administrativo repute insuficientes os elementos de prova trazidos aos autos, considera imprescindível a realização de diligências e produção de prova

pericial a fim de se apurar a exata aplicabilidade dos bens adquiridos no processo produtivo autuado, com realce para os pontos que entende necessários serem esclarecidos através de quesitação.

Ressalta que tal pedido de realização de diligências e prova pericial para comprovar que os bens adquiridos ostentam a fisionomia de produtos intermediários encontra fundamento no artigo 123, do RPAF/BA, vez tratar-se de questão fática, de índole técnica, para cujo desate não se pode prescindir da análise circunstanciada da funcionalização de cada um dos bens adquiridos no processo produtivo autuado, pena de ofensa ao princípio da motivação dos atos administrativos, garantia basilar, irradiada do Estado Democrático de Direito, contra o exercício arbitrário do poder estatal.

Com relação às penalidades aplicadas, invoca que como demonstrado nos tópicos precedentes, as infrações imputadas ao contribuinte devem ser declaradas improcedentes, afastando-se a cobrança das penalidades aplicadas, por absoluta ausência de tipicidade da conduta autuada. Sem embargo, impende demonstrar, por outras razões, a necessidade de cancelamento, ou, quando menos, de redução, das penalidades aplicadas ao contribuinte, iniciando pelo cancelamento ou redução das multas pelas Infrações 05 e 06, diante da verificação dos pressupostos fáticos do permissivo dos artigos 42, § 7º, da Lei 7.014/96, e 158, do RPAF/BA.

Após transcrição das penalidades pelas infrações 01 e 02, sustenta que quanto seja possível a manutenção das penalidades no caso concreto, nota a presença de singular dispositivo no RPAF/BA (transcrito do artigo 42, § 7º, da Lei 7.014/96), cuja norma abre a possibilidade de cancelamento integral ou redução das penalidades impingidas ao contribuinte, contanto se façam atendidos determinados requisitos, no caso, o artigo 158, o qual reproduz, reforçando que para a concessão da benesse, o indigitado dispositivo consagra um requisito de ordem subjetiva e outro de ordem objetiva.

O requisito de índole subjetiva diria de perto com a real intenção do contribuinte ao descumprir a legislação tributária, equivale dizer, relaciona-se com a presença, ou não, dos elementos dolo, fraude e simulação na conduta infratora. Tudo está a indicar, tanto da leitura do Auto de Infração quanto dos documentos a ele anexos, que o suposto erro da autuada não guardou quaisquer propósitos de tomar benefícios indevidos ou de gerar prejuízos ao Estado, sem o que não se pode falar em intencionalidade fraudulenta ou simulatória, até porque a fiscalização não exige imposto na presente cobrança, pondera.

Firma, por outro lado, que o preenchimento do requisito de ordem objetiva (adimplemento da obrigação tributária principal) fica comprovado com a simples leitura do Auto de Infração. O lançamento apenas impinge penalidade ao contribuinte, querendo, com isso, significar que os valores do imposto foram devidamente recolhidos.

Dizendo demonstrado preencher ambos os requisitos previstos no artigo 158, do RPAF/BA, não se verificam quaisquer impedimentos para o cancelamento integral, ou, subsidiariamente, a redução das multas aplicadas em decorrência das Infrações 01 e 02.

Nesse ponto, faz uma ressalva quanto à redação do artigo 158 se entende se revelar necessária: embora o teor do dispositivo afirme que o órgão julgador administrativo *poderá* cancelar ou reduzir a penalidade aplicada, deve-se entender que, preenchidos os requisitos fixados na legislação, a autoridade administrativa *deverá* cancelar ou reduzir a penalidade aplicada.

Registra ser a atividade de arrecadação tributária plenamente vinculada (artigo 3º do CTN), e se o servidor fazendário não é confortado por qualquer margem de discricionariedade ao desincumbir-se de seu dever, há que se considerar esdrúxula a situação em que, tendo o contribuinte observado os requisitos estipulados no artigo sob análise, a autoridade fazendária se isenta de beneficiá-lo com o afastamento ou redução da multa.

Reporta que dita situação poderia resultar em nefastos prejuízos ao vetor constitucional da igualdade, uma vez que, ao livre arbítrio do servidor público, contribuintes ocupando idênticas

situações jurídicas seriam tratados de maneiras dessemelhantes. Qualquer discriminação em matéria tributária exige fundamento objetivo e impessoal, não dependendo, pois, da percepção interna dos aplicadores da lei. Traz doutrina representada no pensamento de Paulo Roberto Coimbra da Silva.

Diz ser inafastável a conclusão, até mesmo intuitiva, de que as multas aqui combativas, de 10% e 1% do valor das receitas obtidas com as vendas, contraria qualquer concepção que se possa ter sobre a palavra *proporcionalidade*, fato reconhecido no voto condutor do Acórdão CJF 0125-12/07 (transcrito).

Desta maneira, requer sejam canceladas, ou, subsidiariamente, reduzidas para patamares pedagógicos, as penalidades aplicadas em decorrência das Infrações 01 e 02, com fulcro no artigo 158, do RPAF/BA, vez que não ficou evidenciado que as infrações tenham sido praticadas com dolo, fraude ou simulação tampouco que tenham resultado em falta de recolhimento do tributo.

Firma a necessidade de cancelamento das multas combinadas, se não por atipicidade, por violação ao princípio constitucional do não confisco, uma vez que exorbitam em muito a quantia necessária para realização de sua finalidade sancionatória, assumindo objetivo arrecadatório incompatível com os escopos do Direito Tributário Sancionador, nos termos do artigo 150, inciso IV da CF (reproduzido).

Entende que, apesar de referir-se a tributo, o dispositivo colacionado aplica-se igualmente às multas tributárias, as quais, em caso de excesso, devem ser canceladas, ou reduzidas, pelo julgador administrativo ou pelo judiciário, sendo esta também a posição tradicional do Supremo Tribunal Federal, como comprovam os acórdãos que enumera e transcreve Ementas. STF, 2<sup>a</sup> Turma, RE 91.707/MG, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 29/02/80, p. 975, STF, Pleno, ADI-MC 1.075/DF, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 24/11/2006, p. 59.

Postula o cancelamento das penalidades aplicadas, sob pena de afronta ao princípio do não confisco (artigo 150, IV, da CR/88). Caso não se decida pelo cancelamento da penalidade exigida, *ad argumentandum*, necessário ao menos reduzi-la para patamares mais arrazoados, mais adequados às circunstâncias do caso concreto e à finalidade sancionatória imbuída no dispositivo legal.

Atenta para recente decisão do Supremo Tribunal Federal, assentando como limite do não confisco na aplicação de penalidades tributárias o patamar de 25% do valor do tributo, na decisão do STF, RE 754.554/GO, relatado pelo Min. Rel. Celso de Mello, j. 21/08/2013, DJ-e 27/08/2013, trazendo trecho do voto condutor do Acórdão, e excerto acerca da vedação do confisco à matéria tributária e do condicionamento da atividade estatal ao princípio da razoabilidade, proferido no mesmo.

Requer, em caráter subsidiário, sejam as penalidades exigidas reduzidas para o máximo de 25% do valor do imposto, expurgando-as do excesso inconstitucional.

Finaliza, solicitando seja conhecida e provida a impugnação apresentada, para que, preliminarmente, seja declarada a nulidade da autuação, nos termos do artigo 18, II, do RPAF/BA, por falta de motivação e cerceamento de defesa, não tendo a peça fiscal apresentado as razões e critérios por detrás da classificação fiscal dos bens adquiridos nas infrações 01, 02, 03, 04 e 07 da autuação, e feito uso de presunção inadmissível, desprovida de base normativa e empírica, a fim de assentar a materialidade da acusação fiscal, caso das infrações 05 e 06.

No mérito, seja declarada a improcedência das infrações 01, 02, 03 e 04, cancelando-se a glosa dos créditos escriturais do imposto na medida das aquisições de produtos intermediários do estabelecimento, nos termos do artigo 309, do RICMS/BA, além de declarada a improcedência da infração 02, cancelando-se a glosa, por falta de motivos, dos créditos que já foram estornados no registro da apuração e reconhecidos no CIAP do estabelecimento, que foram apropriados como forma de compensar os débitos do imposto em saídas de mercadorias posteriormente retornadas para o estabelecimento da empresa.

Além disso, em relação à parcela remanescente, solicita seja declarada a improcedência parcial da infração 02, reconhecendo-se o direito da empresa ao creditamento do imposto nas entradas de bens do ativo permanente (partes e peças sobressalentes), a cada mês, na fração de 1/48 sobre o percentual das saídas tributadas frente às saídas totais do estabelecimento no período fiscalizado, nos termos exatos do artigo 20, § 5º, da LC 87/96, com o consequente refazimento da conta gráfica do contribuinte.

Subsidiariamente, pede seja declarada a improcedência parcial das infrações 01, 02, 03 e 04, reconhecendo-se o seu direito à apropriação de créditos de ICMS nas entradas de bens de uso e consumo do estabelecimento na proporção, a cada mês, das exportações frente às saídas totais, na forma dos artigos 20, § 3º, I; 21, II, § 3º e 32, da LC 87/96, bem como sejam julgadas improcedentes as Infrações 05 e 06, por falta de prova material que comprove a materialidade das infrações imputadas ao contribuinte, na esteira dos precedentes do CONSEF.

Subsidiariamente, na medida em que restar comprovado nestes autos administrativos que as notas indicadas pelo fisco foram efetivamente registradas no SPED fiscal do contribuinte ou que não tiverem acobertado efetivos movimentos de mercadorias, as infrações devem ser canceladas; No mérito, seja declarada a improcedência da infração 07, reconhecendo-se a ilegitimidade da exigência de ICMS – diferencial de alíquotas sobre entradas interestaduais de produtos intermediários do estabelecimento, e a aplicabilidade às aquisições interestaduais de bens do ativo fixo do estabelecimento do regime de deferimento do lançamento e pagamento do imposto previsto no programa DESENVOLVE.

Sejam ainda as penalidades relacionadas aos itens 05 e 06 canceladas, se não por atipicidade, em razão do preenchimento dos pressupostos fáticos dos artigos 42, § 7º, da Lei 7.014/96 e 158, do RPAF/BA, não tendo as infrações implicado em falta de recolhimento de tributo, ou sido praticadas com intuito de dolo, fraude ou simulação, além de que sejam, igualmente, todas as penalidades canceladas, se não por atipicidade, por respeito ao princípio do não confisco tributário, nos termos do artigo 150, V, da CF/88. Subsidiariamente, sejam ao menos reduzidas, para o patamar máximo de 25% do valor tributo, consoante a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Protesta provar o alegado por todos os meios admitidos em Direito, em especial a prova documental acostada a defesa apresentada, e a prova pericial, que desde já se requer, para inequívoca demonstração da improcedência da classificação fiscal dos bens adquiridos nas infrações 01, 02, 03, 04 e 07.

Por fim, requer o cadastramento do nome do advogado Eduardo Fraga, cuja inscrição na OAB/BA e endereço indica, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade, nos termos do artigo 236, § 1º, do CPC.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 642 a 653, após resumir o lançamento e destacar a argumentação defensiva, aborda a tese de nulidade posta, sob o argumento da defesa de que na peça fiscal que constitui o crédito tributário não foram expostos os critérios utilizados para a classificação dos produtos como bens de uso e consumo, bem como a descrição das suas respectivas aplicações no processo produtivo, além da existência de carência de motivação e cerceamento de defesa.

Quanto ao pedido de nulidade formulado, diante do entendimento da defesa de não ter a peça de acusação os critérios que foram utilizados para a classificação da mercadoria adquirida como material de uso e consumo, assevera que realmente não foram expostos esses critérios, e não o foram porque desobrigado está de ser feito, sendo imperativa apenas a exposição das provas que subsidiam a constituição do crédito tributário e, em sendo o entendimento da autuada divergente daquele dado pelo Fisco, instaura-se o contencioso com a aposição de sua defesa.

Fala ser mister a exposição de motivos antes cobrada pela autuada, e que será devidamente discorrido no desenrolar da sustentação, e que o excerto do Acórdão CJF de 0027-12/03 da 2ª

Câmara de Julgamento Fiscal, trazido pela autuada em sua defesa, trata de fato divergente deste em tela, haja vista que naquele não fora anexada ao Auto de Infração a nota fiscal origem do crédito objeto da lide, ficando efetivamente desconhecido o produto lá comercializado. Já aqui, as mercadorias comercializadas são cristalinas, especificadas nas notas fiscais eletrônicas anexas ao Auto de Infração no formato de arquivos com extensão “xml”.

Quanto ao argumento de nulidade das infrações 05 e 06 da peça acusatória, diante da alegação de não ter sido apresentada qualquer prova material da efetiva ocorrência das operações comerciais em questão, diante de entender a empresa que a mera existência de notas fiscais emitidas por fornecedores contra a autuada não se afigura suficiente à comprovação das infrações, pontua que normalmente, diante de uma ação fiscalizatória, o contribuinte demonstra-se desocupado em apresentar elementos de fato ou jurídicos que desqualifiquem os procedimentos fiscais efetuados, inexistindo qualquer impedimento legal ou material que o iniba de apresentar elementos probatórios, caso existam, que acobertem suas operações e lançamentos escriturais.

Vislumbra que além de ser uma obrigação, é um direito seu em ver reconhecida a licitude de sua movimentação empresarial, todavia, abstendo-se de demonstrar a verdade através do singelo ato da não apresentação dos elementos probatórios, ocorre o acatamento dos procedimentos fiscais realizados, e no presente caso, sua inação a si própria irá prejudicar.

Frente a alegação da legítima utilização dos créditos glosados nas infrações 01, 02, 03 e 04, haja vista, se tratarem de produtos intermediários e não de bens de uso e consumo ou do ativo imobilizado, inclusive garantindo que as mercadorias adquiridas apresentam características que lhes conferem a classificação de produtos intermediários, pois são dotados de curta vida útil, restando exauridos em sua finalidade (consumo integral) em período inferior a um ano, consumidos imediatamente no processo produtivo e essenciais ao mesmo produtivo, isto é, são imprescindíveis à realização da atividade fim da empresa, invoca o artigo 93 do RICMS/97 cujo teor reproduz, que disciplina as hipóteses de utilização do crédito fiscal.

Infere que o crédito do imposto destacado na aquisição de mercadoria é procedente quando essa mercadoria adquirida está vinculada ao processo industrial e, cumulativamente, seja consumida nesse processo, denominada material intermediário, ou integre o produto final industrializado, assim denominada matéria-prima.

Quanto ao pleito de que produtos agora classificados como destinados ao seu uso e consumo nas infrações 01, 03 e 04, bem como ao ativo permanente da empresa (infração 02), sejam enquadrados como sendo material intermediário, se posiciona no sentido de que, malgrado esses produtos estarem vinculados ao processo produtivo e se desgastarem, não são consumidos de imediato, sofrem apenas a deterioração pelo seu uso.

Para facilitar a reflexão sobre o tema, cita o caso do material explosivo (pólvora, cordel e estopim) utilizado pela autuada na extração do minério da jazida, este sim autêntico produto intermediário, haja vista a utilização do mesmo implicar na sua imediata extinção, e em contraponto, menciona os exemplos da correia transportadora ou do revestimento do moinho, relacionados na planilha da autuada, assim como dos pneus utilizados nos caminhões “fora de estrada”, que se configuram restituições de ativo imobilizado, aquisições de partes e peças de reposição de equipamentos. Essas reposições são necessárias em face do desgaste comum das peças decorrentes do uso, ou seja, trata-se de itens definidos como sendo de uso e consumo, e para corroborar a análise aqui discorida, cita os pareceres expedidos pela GECOT/DITRI sob os números 01509/2012 (de 19/01/2012) e 17149/2008 (datado de 09/09/2008).

Para o argumento de que uma parcela de créditos que foram estornados, tipificados na infração 02, merece ser expurgada do levantamento, haja vista esses valores já terem sido objeto de estorno nos respectivos Livros de Apuração do ICMS, na forma de planilha pontuando os documentos, bem como cópia dos livros fiscais onde lança o devido estorno de crédito, que se referem a retorno de equipamentos cujas saídas anteriores foram objeto de destaque de ICMS, explicita que da análise dos documentos acostados pela autuada, conclui pela aquiescência do

pleito naquilo que concerne aos itens 4.2.1 e 4.2.2 da defesa, e para isso apresenta novo anexo II para o Auto de Infração em pauta, excluindo do levantamento os valores de crédito apontados pela autuada no doc. 06 de sua defesa, bem como aqueles relativos aos casos citados no item 4.2.2.

Quanto ao artigo 20 da LC 87/96 invocado para embasar pleito defensivo, após reproduzir tal dispositivo, bem como os artigos 21 e 33 do mesmo diploma legal, consigna que o artigo 20 assegura o crédito do imposto nas entradas de mercadorias destinadas ao uso ou consumo, entretanto, o inciso I do artigo 33 dispõe que esse direito especificado somente surtirá efeito a partir de 1º de janeiro de 2020.

Assim sendo, até aquela data, está vetado o crédito do imposto destacado nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso ou consumo, frisa. E a classificação das partes e peças de equipamentos já está cristalina em sua própria definição, isto é, são partes de algo, não tendo uma existência autônoma, configurando apenas reposições de peças de um ativo desgastadas pelo uso, não havendo como confundir um item restaurador de ativo com seu próprio ativo, este é o todo onde aquela peça passa o ocupar um lugar.

Frente ao argumento defensivo de que os créditos seriam possíveis por se tratarem de materiais de produção destinada à exportação, explicita que o artigo 32, inciso II, versa sobre a manutenção dos créditos fiscais nas aquisições de mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semielaboradas, destinadas ao exterior. Entretanto, como já fora analisado, até 1º de janeiro de 2020 está afastado o direito ao crédito nas aquisições de material para uso ou consumo, logo, entende não haver que se cogitar em manutenção de crédito para esses casos específicos.

Quanto ao fato de a empresa nas infrações 05 e 06, alegar que a mera existência de notas fiscais emitidas por fornecedores contra a autuada vê não se afigurar suficiente à comprovação das infrações, esclarece que normalmente, diante de uma ação fiscalizatória, o contribuinte demonstra preocupação em apresentar elementos de fato ou jurídicos que desqualifiquem os procedimentos fiscais efetuados. Inexiste qualquer impedimento legal ou material que o iniba de apresentar elementos probatórios, caso existam, que acobertem suas operações e lançamentos escriturais. Além de ser uma obrigação, é um direito seu em ver reconhecida a licitude de sua movimentação empresarial. Mas, abstendo-se de demonstrar a verdade através do singelo ato da não apresentação dos elementos probatórios, ocorre o acatamento dos procedimentos fiscais realizados.

Registra se estar diante de uma nova realidade com o advento da nota fiscal eletrônica, sendo mister a quebra de paradigmas para incorporar esse documento virtual ao seu modus operandi, e entender o devido valor do mesmo. Quando da nota fiscal física, em papel, esse argumento da autuada tinha certa relevância, mas nessa nova realidade, onde o contribuinte tem acesso a todos os documentos que para ele são emitidos, podendo assim agir se necessário for, não é razoável tal argumento aqui trazido.

Subsidiariamente, atinente às infrações 05 e 06, em razão da alegação de registro de notas fiscais tidas pela empresa como devidamente escrituradas no seu SPED fiscal, afirma que da análise dos documentos acostados, conclui pela aquiescência da sua demanda, sendo adstrita a modificação apenas ao mês de maio de 2014, pois somente esse período foi impactado pelos fatos trazidos pela autuada, e apresenta, para esse período, novos anexos V e VI para o Auto de Infração em pauta, excluindo desses levantamentos aquelas notas fiscais listadas pela defesa.

Também referente à inflação 05, frente a afirmação da autuada de ter sido a nota fiscal eletrônica 17.547, emitida pela Alkon Industria e Comércio Ltda., CNPJ 01.340.818/0001-16 cancelada e, assim sendo, não deveria constar do levantamento atinente à essa infração, para tanto, anexando e-mail do emitente desse documento, bem como tela de autorização de cancelamento no sistema da SEFAZ, uma vez confirmado o cancelamento do documento, providenciou a exclusão do mesmo do levantamento e apresenta novo anexo V, atinente ao mês 07/2013, então afetado pela alteração.

Afeita à infração 07, constando o argumento de ser descabida a cobrança de ICMS a título de DIFAL nas aquisições de produtos intermediários, a rigor do artigo 5º do RICMS/BA, reconhece ser tal dispositivo cristalino, não suscitando dúvidas, entretanto, como restou demonstrado na sustentação da infração 03, as operações atinentes à infração 07 dizem respeito a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento e não de produtos intermediários como quer afirmar, e, sendo assim, o dispositivo mencionado corrobora a infração 07.

Em relação ao fato da empresa estar habilitada aos benefícios do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE), na forma da Resolução 041/2007 (doc. 12), e os termos do artigo 2º, Inciso I, alínea “c”, do Regulamento do mencionado Programa, cujo teor reproduz, afirma a autuada que o imposto cobrado na infração 07 do auto em lide, DIFAL incidente nas aquisições interestaduais de bens destinados ao seu ativo fixo, é indevido para este momento, haja vista o seu diferimento para o momento de suas respectivas desincorporações.

Frisa que tais colocações estão alinhadas com as disposições legais pertinentes, todavia os elementos fáticos não condizem com a norma por ela trazida, pois a infração 07 pontua aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento e não ao seu ativo fixo, como já explanado na sustentação da infração 03.

Para o pedido de realização de perícia/diligência solicitado pela defesa, tece algumas considerações sobre tal instituto da perícia, utilizado para investigar matéria que exija um conhecimento técnico específico por parte do parecerista no intuito de dirimir dúvida sobre certo tema levantado na lide, o que exige, portanto, a participação de um profissional peculiar, habilitado e com experiência técnica no assunto questionado. Entretanto, os conceitos acerca do tema aqui trazido pela autuada já foram devidamente sedimentados por pareceres acima citados emitidos pela GECOT/DITRI. Assim sendo, entende que não deva ser acolhido.

Frente ao pleito para que nas infrações 05 e 06, sejam canceladas ou reduzidas as multas aplicadas, pontua que no rol dos documentos não registrados na sua escrita fiscal (EFD) há aquisições de mercadorias tributadas oriundas de outras Unidades da Federação, operações que ensejariam o recolhimento do ICMS a título de diferencial de alíquota, havendo, portanto, falta de recolhimento de imposto. Assim sendo, o dispositivo do RPAF/BA citado, diferentemente do entendimento da autuada, não alcança esse fato.

Frente ao argumento do princípio da vedação ao confisco para pleitear o cancelamento ou redução de todas as penalidades aplicadas, esclarece que tal princípio, em Direito Tributário, determina que a imposição de um determinado tributo não pode ter por consequência o desaparecimento total de um determinado bem. Em outras palavras, o valor de uma exação deve ser razoável e observar a capacidade contributiva do sujeito passivo, consoante a Constituição Federal, no seu artigo 150, inciso IV, reproduzido

Entende improcedente a arguição da autuada, haja vista o percentual das multas aplicadas, na sua maioria 60%, estarem dentro da margem comumente praticada de penalidade no intuito de coibir essas infrações. Ademais, o artigo 45 da Lei 7.014/96 já contempla redução de até 70% do valor da multa aqui imposta, possibilidade essa que a autuada declinou de fazer uso.

Apresenta novo demonstrativo de débito para o Auto de Infração em tela, destacando no mesmo aqueles períodos que sofreram alteração, e roga pela procedência parcial do Auto de Infração.

Colaciona demonstrativos revisados às fls. 650 a 680.

Cientificado do teor da informação fiscal (fls. 682 a 684), através Aviso de Recebimento dos Correios, o sujeito passivo retorna ao feito, no sentido de se manifestar (fls. 686 a 710), na qual, após firmar tempestividade, e resumir a lide até então, pontua que os termos da manifestação fiscal suscitam duas questões. A primeira delas é de ordem processual e atinge a própria validade da autuação impugnada, cuja nulidade deve ser declarada, sob pena de negar eficácia aos direitos

fundamentais dos contribuintes dessumidos do devido processo legal, nos termos do artigo 5º, incisos LIV e LV, da CR/88 e dos artigos 2º e 28, § 4º, II, do RPAF/BA.

Relata ter o autuante defendido a classificação indiscriminada dos bens adquiridos como de uso e consumo do estabelecimento, sem a devida análise de sua funcionalização no processo produtivo. Ademais, tem como omitida a análise das provas técnicas trazida aos autos pelo contribuinte, sugerindo ainda, e sem justificativa robusta, a negativa do pedido deduzido pelo contribuinte para a produção de prova pericial.

Já a segunda questão a ser discutida diz respeito ao mérito propriamente dito, residindo no conceito de produtos intermediários adotado pelo d. auditor na classificação dos materiais adquiridos, e ao que transparece da lacônica fundamentação de manifestação, o auditor defende um conceito restritivo do conceito de produtos intermediários, preconizando que os produtos intermediários devem ser consumidos imediatamente (na sua acepção, instantaneamente) em razão de sua aplicação no processo produtivo.

Sustenta que em que pese o acerto no acatamento de parte das suas alegações, com a consequente reformulação do crédito tributário, as posições fiscais não logram legitimar a manutenção da parcela remanescente do crédito tributário. Nas linhas a seguir, é o que se passa a expor e a demonstrar.

Reprisa a autuação impugnada padecer de graves vícios de motivação, não tendo a fiscalização apresentado os critérios utilizados para a classificação das mercadorias adquiridas ou a descrição das respectivas características e aplicações no processo produtivo do estabelecimento autuado, sem as quais é impossível verificar a subsunção dos fatos ao conceito da norma tributária supostamente vulnerada.

Diz que como cediço, o correto enquadramento de uma mercadoria como produto intermediário, bem de uso e consumo ou do ativo permanente, não consiste de atividade puramente mental, realizável mediante juízo *a priori*. Para que a atividade classificatória seja levada a cabo de forma adequada, com integral respeito aos direitos fundamentais processuais do contribuinte, é imprescindível a apuração individual e circunstanciada da funcionalização de cada bem no processo produtivo em que aplicado.

Frisa que a importância da ilação cresce de monta na presente autuação, em que o fisco classificou indistintamente como bens de uso e consumo não apenas de partes e peças de máquinas e equipamentos – com plúrimas e complexas atuações no processo de extração mineral, como de notórios produtos intermediários, diretamente funcionalizados na obtenção do produto mineral, sinalizando, com descabro, completo desconhecimento das singularidades do processo produtivo minerário e da realidade concreta do estabelecimento autuado.

Aponta que em sua manifestação, o autuante confessou a sua falta para com a apresentação das informações pontuadas, e, não obstante, demonstrando absoluto desapreço para com os ditames mais basilares do devido processo administrativo, pretendeu assentar a inexistência de qualquer obrigação nesse sentido, na forma do trecho copiado.

Ressalta ter se quedou silente a fiscalização, acerca dos documentos trazidos pela defesa para infirmar a classificação fiscal dos bens adquiridos como bens de uso e consumo, tendo ao final sugerido a desnecessidade da realização de trabalhos periciais, e na sua visão, o *iter processual* administrativo poderia ser resumido na fiscalização “*atuar*” a empresa, exigindo tributo e multa sobre entradas de bens de uso e consumo; sem se preocupar, contudo, em demonstrar tal classificação fiscal dos bens adquiridos; relegando ao contribuinte o ônus de fazer prova negativa da acusação fiscal;

Frisa que os órgãos administrativos de julgamento inviabilizam a defesa do contribuinte, desqualificando os documentos apresentados (sem analisa-los devidamente) e negando-lhe a oportunidade de produzir prova pericial para demonstração de seu direito, negando eficácia aos

direitos fundamentais do contribuinte ao contraditório e ao devido processo legal (artigo 5º, LV), isto é, retirando todo o significado e utilidade do processo administrativo tributário.

Anota ainda que segundo o entendimento defendido, bastaria à fiscalização a apresentação das notas fiscais com a identificação das mercadorias comercializadas, não sendo necessária qualquer fundamentação da acusação fiscal no que respeita à classificação fiscal desses bens. Com o devido respeito, o argumento fazendário, sobre pretender justificar uma classificação indistinta e não individualizada dos bens adquiridos, está imbuído de arbitrariedade incompatível com o espírito do ordenamento em vigor.

Vê a pesquisa e a demonstração das características e da exata função de cada bem adquirido no processo produtivo em que aplicado consubstanciar-se em exigência inafastável, vinculada aos princípios da motivação dos atos administrativos, da ampla defesa e da ampla instrução probatória – consectários lógicos do Estado Democrático de Direito e projeções concretizadoras do *due process of law* (MS 26358, STF) – sendo devido imediato cancelamento das infrações.

Reputa que, ao contrário do que parece pressupor o Fisco, o dever estatal de provar a ocorrência dos pressupostos fáticos da obrigação tributária é indelegável e intransferível, e o seu descumprimento tem como consequência imediata a violação das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, LIV e LV, da CR/88).

Em relação ao questionamento a aplicabilidade ao caso do entendimento adotado na decisão do CONSEF citada pela empresa em sua impugnação, dizendo se tratar de caso diverso, pela ausência da apresentação pelo fisco, naquele caso, dos documentos que estribaram a acusação fiscal, pondera ser o argumento que fundamenta a decisão do CONSEF independente de qualquer documento fiscal. O pressuposto adotado, obviamente análogo, é a necessidade de descrição precisa dos princípios classificatórios utilizados, transcrevendo parte da Ementa do Acórdão CJF 0027-12/03.

Giza, a propósito, que o dever de motivar o ato administrativo, assim como a verdade material, princípios norteadores do processo administrativo tributário, impõem à Administração Fazendária verdadeiro dever de provar, típica e privativamente estatal, que não foi observado no caso concreto, e nesse sentido, lembra a previsão expressa dos artigos 2º e 28, § 4º, II, do RPAF/BA.

Fala não se pode perder de vista, ainda, que a fiscalização tributária está jungida ao princípio da legalidade estrita (artigo 150, I, CTN), de sorte que o ato de lançamento tributário, plenamente vinculado (art. 3º, CTN), deverá demonstrar a ocorrência, no mundo fenomênico, do fato jurígeno descrito na lei – esta é a sua motivação (i.e., exposição de seus motivos), que não poderá ser esquecida, pena de invalidade.

Reitera o pedido para que seja declarada a nulidade do auto de infração em epígrafe (Infrações 01, 02, 03, 04 e 07), por carência de motivação e cerceamento de defesa, pena de afronta aos artigos 5º, LV e 150, I, da CR/88, 3º, 97 e 142, parágrafo único, do CTN, bem como ao artigo 28, § 4º, II, do RPAF/BA.

Aborda ter pugnado pela declaração da nulidade ou, sucessivamente, da improcedência das Infrações 05 e 06, em razão de não ter a fiscalização apresentado as provas materiais da acusação fiscal, nem mesmo as cópias das notas fiscais de aquisição de mercadorias que supostamente deveriam ter sido registradas no livro de registro de entradas do contribuinte, ressaltando que na informação fiscal se pretendeu transferir ao contribuinte o ônus de fazer prova negativa dos fatos presumidos pela fiscalização, ressaltando que a defesa da empresa não teria apresentado qualquer elemento de prova para ilidir as conclusões fiscais, copiando trecho da mesma.

Aduz que a partir da leitura do excerto transcrito, ressaem com clareza meridiana os vícios de motivação a escoimar o ato lançamento tributário impugnado, realizado a partir da utilização de uma presunção simples (*hominis*) desprovida de base empírica e normativa, em grave afronta aos princípios constitucionais da legalidade estrita em matéria tributária (artigo 150, I), do devido processo legal substantivo (artigo 5º, LIV e LV) e da verdade material, pois, como relatado nos autos, a fiscalização exige multas por descumprimento de obrigação tributária acessória, ao

suposto de que o contribuinte teria realizado entradas de mercadorias sem o correspondente registro das notas fiscais na sua escrituração fiscal digital (EFD). Contudo, a autuação padece de graves vícios de motivação, não tendo apresentado qualquer prova material da efetiva de ocorrência das operações comerciais em questão.

Muito ao revés, assevera que a fiscalização pretendeu estribar a acusação fiscal na utilização de uma presunção, partindo do fato da emissão e da escrituração de documentos fiscais contra a autuada pelos fornecedores para, com inadmissível salto lógico, concluir que teria omitido as respectivas entradas em sua escrituração fiscal.

Tem que o procedimento adotado pela fiscalização viola o princípio constitucional da legalidade estrita em matéria tributária (artigo 150, I, CR/88), que não se coaduna com a discricionariedade administrativa para fixar tipos, presunções ou ficções na aplicação da lei tributária, e a presunção estabelecida pela administração viola o princípio do devido processo legal, gerando desequilíbrio entre os litigantes: à fiscalização bastaria alegar a ocorrência de irregularidades na escrita fiscal do contribuinte, avaliadas *in status assertionis*, sem necessidade de demonstração da relação de correspondência entre a afirmação e a realidade; ao contribuinte, por outro lado, caberia o ônus de fazer prova negativa dos fatos presumidos pela fiscalização, pena de sofrer pesada constrição patrimonial.

Destaca a inconsistência de relação de causalidade pressuposta no raciocínio presuntivo adotado pela fiscalização, vez que a ausência de escrituração pela autuada das notas fiscais eletrônicas contra ela emitidas pode ter duas ordens de justificativas possíveis e mutuamente excludentes: o cometimento da infração imputada à autuada, ou o cometimento de erros ou irregularidades pelo fornecedor na emissão ou escrituração dos documentos autuados, sendo que a materialidade do primeiro evento só pode ser afirmada mediante a demonstração da imaterialidade do segundo.

Expõe que tanto a emissão de notas fiscais contra a autuada quanto a inexistência de registro na escrituração fiscal do contribuinte são fatos certos, contudo, o liame entre eles só pode ser afirmado diante da verificação da ocorrência de efetivos movimentos de mercadorias. A constatação da mera emissão de notas fiscais contra a autuada, acompanhada da observação de que tais notas não foram escrituradas, não pode conduzir à presunção da ocorrência da infração.

Entende guardar o fato relação de pertinência lógica fundada e conjugada com o fato presumido (infração) é a ocorrência de efetivos movimentos de mercadorias e não a mera emissão de notas contra a autuada e não registradas em sua escrita fiscal - fato destituído de relevância ou pertinência probatória.

Dessa forma, assegura que tanto a demonstração quanto a negação da ocorrência da infração formal imputada ao contribuinte perpassam necessariamente pela verificação da existência ou não de efetivos movimentos de mercadorias. Essa informação, contudo, encontra-se no domínio exclusivo do fornecedor-emissor das notas fiscais, sendo acessível a ele apenas e à Administração, que detém poder de polícia fiscalizatória (artigo 78, do CTN), mas não ao contribuinte autuado.

Questiona não parecer razoável o procedimento adotado pela fiscalização, ao transferir ao contribuinte o ônus de apresentar prova negativa das acusações fiscais, pois sendo negativa a resposta (como não pode ser diferente), flagrante a agressão aos princípios do contraditório enquanto garantia dinâmica (simétrica paridade de armas) e da verdade material, além, naturalmente, do princípio da motivação dos atos administrativos e acerca do dever de motivação do ato administrativo de lançamento tributário, traz a doutrina de Paulo de Barros Carvalho.

Fala acerca da necessidade da demonstração da ocorrência de efetivos movimentos de mercadorias correspondentes às operações acobertadas por notas fiscais emitidas pelo fornecedor e não registradas pelo adquirente destacada pela jurisprudência administrativa do CONSEF, ao exigir, como prova da materialidade da acusação fiscal, a apresentação das vias dos documentos fiscais colhidas quando da efetiva circulação das mercadorias (conforme Acórdão JJF 0008-01/10),

o que CONSEF esta em verdade a exigir é comprovação desses movimentos de mercadorias, sem os quais não se pode caracterizar a infração.

Tendo como demonstrada a falta da apresentação pela fiscalização das provas materiais da acusação fiscal, reitera os termos da impugnação apresentada, requerendo seja declarada a nulidade do Auto de Infração, por falta de motivação e cerceamento de defesa, nos termos do artigo 18, II, do RPAF/BA. Alternativamente, requer a declaração da improcedência das infrações 05 e 06, por falta de materialidade das infrações, com o consequente cancelamento das exigências fiscais respectivas.

Rememora que como demonstrado na impugnação, inclusive mediante a juntada de planilha e laudo técnico descritivo da funcionalidade dos bens adquiridos (docs. 04 e 05 da impugnação), uma parcela substancial das aquisições autuadas refere-se a entradas de produtos intermediários do estabelecimento, e à luz da Constituição, da Lei Complementar nº 87/96 e, igualmente, do RICMS/BA (artigo 309), são dois os elementos indispensáveis à caracterização jurídica dos produtos intermediários: a essencialidade relativamente à realização do objeto social da empresa e o consumo imediato, com aplicação direta (não mediada) do bem no processo produtivo empreendido, e integral, com exaurimento do produto em sua finalidade, sem implicar necessariamente em seu desaparecimento físico.

Registra que em sua informação, pretendeu o autuante infirmar a classificação fiscal dos materiais pugnada pelo contribuinte, ao suposto de que o conceito de produtos intermediários exigiria o consumo imediato do bem, assim entendido como instantaneidade de sua deterioração decorrente da aplicação no processo produtivo, na forma de trecho reproduzido, e que, malgrado estarem os produtos autuados vinculados ao processo produtivo empreendido e se desgastarem, estes não seriam consumidos de imediato, mas sofreriam apenas a deterioração pelo seu uso.

O Fisco questiona parte dos produtos, a exemplo da correia transportadora ou do revestimento do moinho, assim como os pneus utilizados nos caminhões “fora de estrada”, alegando que a aquisição de partes e peças de reposição desses equipamentos seriam necessárias em face do desgaste comum decorrente do uso, classificando-os então como bens de consumo.

Mostra entendimento contrário àquele acolhido pelo Fisco, pois, para adequação ao conceito, não se exige o consumo instantâneo do material no processo produtivo em que aplicado, e sim, que o consumo ou a inutilização do bem não decorra de simples desgaste natural, mas que sua degradação seja precipitada ou acelerada pela aplicação do produto intermediário no processo produtivo do estabelecimento.

Diz que consumo imediato significa utilização direta do produto intermediário no processo produtivo e o imediatismo exigido não significa consumo instantâneo, mas sim aplicação direta do produto intermediário na linha de produção. Imediato é aquilo que não é mediado por algo, isto é, que é aplicado diretamente.

Frisa ter a fiscalização glosado créditos tomados na aquisição de bens que, notoriamente, são classificados como intermediários na indústria extrativa, a exemplo de *placa do moinho (alimentação); placa do moinho (descarga); grelha; correia transportadora; revestimento de moinho; segmento do moinho Metso; manta Metso; pneus fora de estrada, entre outros* (doc. 04 – descrição dos principais materiais glosados).

Exemplifica que a placa do moinho (alimentação ou descarga), erroneamente classificado pela fiscalização como bem de uso e consumo, consiste de um material metálico utilizado para revestir as paredes internas dos moinhos SAG, onde o minério estocado na pilha pulmão passa por uma primeira etapa de redução antes de ser conduzido para o moinho de bolas. A placa do moinho, essencial à etapa de moagem, suporta o contato mecânico direto com o minério, suportando altos índices de abrasão. Exatamente por isso, é consumida rapidamente, restando exaurida ou inutilizada ao cabo de curto prazo de cinco a seis meses (doc. 04 da impugnação).

Informa ser o revestimento do moinho de bola, igualmente, um legítimo material intermediário do estabelecimento autuado, cujos créditos não poderiam ter sido estornados pela fiscalização. Cuida-se de material de borracha utilizado para revestir as paredes internas dos moinhos de bola da planta de beneficiamento, tendo contato direto com o minério no processo de moagem. Em sua aplicação no processo produtivo, resta inutilizado em curto período de cinco a seis meses (doc. 04 da impugnação).

Na mesma linha, fala ser o segmento do moinho *metso* um material metálico utilizado no revestimento das paredes internas do britador giratório, tendo atuação particularizada em contato direto com o minério. O material tem curta vida útil, inferior a um ano, restando ao final exaurido em sua finalidade (doc. 04 da impugnação).

Menciona que todos os bens erroneamente tachados pela fiscalização como de uso e consumo (infrações 01, 03 e 04) ou, ainda, como bens do ativo permanente (infração 02) são diretamente funcionalizados no seu processo produtivo, enquadrando-se, perfeitamente e de forma inquestionável, no conceito de produtos intermediários, vez que dotados de curta vida útil, restando exauridos em sua finalidade (consumo integral) em período inferior a um ano, são consumidos imediatamente no processo produtivo e essenciais ao processo produtivo, isto é, são imprescindíveis à realização da atividade fim da empresa.

Mostra não haver sentido jurídico ou fático algum em entender que os materiais adquiridos sejam alheios à atividade principal do contribuinte. Caso a fiscalização tivesse se preocupado com a devida motivação do auto de infração, tendo tomado o cuidado de verificar a funcionalização dos bens glosados no processo produtivo autuado, não teria cometido os diversos equívocos que matizaram o convencimento fiscal, tendo tomado por alheio aquilo que é essencial, e o lançamento fiscal errôneo simplesmente não existiria.

Reitera o pedido de revisão do trabalho fiscal, com a consequente reformulação das exigências fiscais, por entender que a planilha anexada aos autos (doc. 04) traz uma amostragem ampla dos produtos glosados, com as informações necessárias à sua correta classificação jurídico-contábil como produtos intermediários, todavia, em atenção, contudo, ao grande número e à variedade de bens autuados pelo fisco (infrações 01, 02, 03, 04 e 07), bem como a necessidade, em face do princípio da ampla instrução probatória, de esclarecimentos adicionais abrangentes da totalidade do crédito tributário, requereu, na impugnação, a produção de prova pericial, a qual foi contestada pela Fazenda na informação fiscal.

Discordando da argumentação utilizada para a recusa da necessidade da mesma, argumenta que sob a égide do argumento trazido, reforça que a questão envolve, evidentemente, a análise pormenorizada das características e da funcionalização de cada um dos bens glosados no estabelecimento autuado, atividade que, como visto, não foi satisfatoriamente realizada pela Administração Fazendária, tornando indispensável a produção de prova pericial.

Aborda, a seguir acerca dos “*pneus fora de estrada*”, explica serem os mesmos utilizados na movimentação de grandes equipamentos fora de estrada: carregadeiras de rodas, caminhões e moto niveladoras. Longe de meros bens de uso e consumo do estabelecimento, são autênticos produtos intermediários, essenciais à obtenção do produto mineral, consumindo-se, em razão de sua utilização, em período curto, inferior a doze meses (conforme laudo preparado pela área técnica da empresa no doc. 05).

Esclarece o seu uso em equipamentos que atuam exclusivamente na área de lavra, no desmonte da rocha, no carregamento e no deslocamento do minério do sítio de exploração até o pátio de britagem. Assim sendo, o seu desgaste é integral e se dá de forma acelerada. Os pneus, em razão do atrito mecânico do material rochoso extraído da jazida, restam imprestáveis para uso ao cabo de vida útil inferior a um ano (doc. 05).

Destaca, *ex vi* do artigo 36 do Código de Minas, abranger a lavra mineral todas as atividades e operações coordenadas objetivando o aproveitamento industrial da jazida, desde a extração das substâncias minerais até o seu beneficiamento (enriquecimento mineral). Assim, no conceito de

lavra se incluem, por definição, todas as atividades orientadas à movimentação do minério da área de extração para o pátio de britagem, mesmo as preparatórias, como a limpeza do terreno.

Reafirmando os argumentos fáticos e probatórios já apresentados pela empresa, tem como notório que os pneus adquiridos nas operações glosadas, utilizados na movimentação de veículos “fora de estrada”, têm vinculação direta com o processo de lavra mineral, sendo indispensáveis ao desempenho da atividade-fim do estabelecimento autuado, e verifica que os bens em cogitação cumprem todos os requisitos exigidos ao creditamento do ICMS destacado quando de sua aquisição: afetação ou participação direta dos produtos no processo de lavra das substâncias minerais, desgaste resultante dessa participação, em tempo inferior a doze meses, e incidência do imposto nas operações subsequentes.

Cita decisão deste CONSEF, proferida em caso análogo, em que foi decidido que o óleo diesel utilizado na movimentação de veículos que transportam matéria prima deve ser tido como insumo, o que reforça a procedência e a legitimidade do enquadramento realizado pelo contribuinte, no Acórdão CJF 0509/01, reproduzido em sua Ementa.

Tem como impositiva a aplicação analógica do entendimento vertido no precedente, vez que os veículos fora de estrada que transportam o minério precisam de óleo diesel tanto quanto precisam de pneus para se locomover e cumprir sua função específica no processo produtivo mineral, e ratificando que os pneus adquiridos se adequam ao conceito normativo de produtos intermediários, é consequência necessária a exclusão integral das exigências fiscais vinculadas à glosa dos créditos tomados na sua aquisição (Infrações 01, 03 e 04).

Da mesma maneira, e pelas mesmas razões, reitera o pedido já apresentado para o cancelamento da exigência de ICMS diferencial de alíquotas sobre as entradas interestaduais de bens que, comprovadamente, assumam a classificação de produtos intermediários (infração 07), e improcedência da parcela remanescente da Infração 02.

Aborda a seguir, que, como exposto anteriormente, as exigências fiscais consubstanciadas no item 02 do lançamento mereceram revisão, visto que uma grande parcela dos bens adquiridos, em que pesa sua classificação pela fiscalização como bens do ativo imobilizado, são legítimos produtos intermediários, que dão direito de crédito apropriável à vista no registro da apuração do ICMS, nos exatos termos dos artigos 227 e 309 do RICMS/BA.

Destaca mais uma vez que parte dos créditos glosados pela fiscalização, na aquisição de bens do ativo imobilizado do estabelecimento, já foram estornados em sua escrituração fiscal, tendo o erro ocorrido pela desatenção do autuante, que se atreve apenas ao registro das entradas das mercadorias no estabelecimento. Como foi possível concluir pela análise dos livros fiscais do contribuinte, esses créditos foram estornados no livro de registro de apuração do ICMS e corretamente escriturados no CIAP.

Posteriormente, evidenciou também, que outra parte dos créditos glosados pela fiscalização foi apropriada como forma de compensar os débitos no imposto em saídas de mercadorias que foram posteriormente devolvidas para o seu estabelecimento, não sendo devidas as exigências fiscais.

Diante da exposição dos fatos, assevera que o Fisco concordou com os dois primeiros pleitos, no que concerne aos créditos apropriados à vista, estornados na apuração e reconhecidos no CIAP, e à legitimidade da apropriação de créditos nas devoluções de mercadorias saídas com débito do imposto, e dessa forma, excluiu do levantamento esses valores.

Contudo, como entende demonstrado na impugnação apresentada, o caso concreto envolve razões adicionais de relevo para o cancelamento das exigências fiscais remanescentes referentes à Infração 02.

A parcela restante das exigências fiscais deveria ser revista, com a reformulação da conta gráfica no período autuado, reconhecendo-se a legitimidade dos créditos apropriados, a cada mês, na fração de 1/48 sobre o percentual de saídas tributadas face às saídas totais do estabelecimento, na

forma do artigo 20, § 5º, da LC 87/96, na medida em que sejam as mercadorias reconhecidas como bens do ativo imobilizado do estabelecimento.

Menciona que o citado artigo 20, da Lei Complementar 87/96 estabeleceu dois requisitos na perquirição da legitimidade de créditos escriturais do imposto: que os bens adquiridos sejam do ativo permanente, e que sejam bens não alheios à atividade do estabelecimento.

Como a legislação do ICMS baiano não enuncia o conceito de bens do ativo imobilizado, busca arrimo primeiramente à legislação do imposto de renda e à lei societária, especialmente na Lei nº 6.404/76, em seu artigo 179 (reproduzido), trazendo, de igual forma, ensinamento da doutrina representado no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, também transcrito.

No caso concreto, garante que muitos dos materiais adquiridos nas operações autuadas são componentes, partes e peças sobressalentes, de uso específico, que aumentam a vida útil das máquinas e equipamentos em que empregados, evitando a descontinuidade do processo de beneficiamento do minério explotado da mina, ao tempo em que invoca excerto a seguir, em que o CONSEF admite a possibilidade do creditamento de componentes, partes e peças de equipamentos cuja aplicação resulte em aumento da vida útil do maquinário, distinção olvidada pelo d. auditor fiscal, que classificou tais materiais indistintamente como bens de uso e consumo do estabelecimento, no Acórdão JJF 011-01/14.

Conforme os parâmetros legais, o setor contábil da empresa elaborou a planilha anexada à impugnação (doc. 09), que descreve parte dos produtos glosados pela fiscalização, com a indicação de sua vida útil, função e local de aplicação, salientando ainda sua essencialidade para com o processo produtivo do estabelecimento, e o descriptivo não deixa dúvidas quanto à legitimidade da escrituração dos créditos em questão, demonstrando, de forma inequívoca, a impossibilidade de sua classificação como bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme conceito do artigo 310, IX, do RICMS/BA.

No que respeita às aquisições de bens do ativo cujo crédito foi apropriado à vista, sem o respeito à forma de creditamento prevista na legislação, reputa que as exigências fiscais devem ser reformuladas, decotando-se do crédito tributário os valores legitimamente apropriados pelo contribuinte, com o respeito ao fracionamento em 48 parcelas sobre a proporção mensal das saídas tributadas frente às saídas totais do estabelecimento.

No que respeita à exigência de diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens do ativo imobilizado (Infração 07), reitera o pedido para que seja reconhecido o deferimento do lançamento e do pagamento do ICMS, sendo certo que a empresa está amparada pelo benefício fiscal previsto na legislação de regência do DESENVOLVE, conforme resolução do conselho deliberativo do Programa juntado aos autos (doc. 12).

Na seara da tributação de circulação de mercadorias e serviços, aduz ter a Constituição da República (CR/88), conferido imunidade às operações que destinem mercadorias ao exterior, assegurando a manutenção dos créditos de ICMS das operações anteriores à exportação (artigo 155, § 2º, X, 'a', da CR/88).

Nessa esteira, inspirado na noção de que tributos não se exportam, lembra de ter buscado o legislador complementar incentivar a exportação de produtos industrializados, antecipando, em se tratando de saídas para o exterior, a eficácia do preceito que autoriza o creditamento de entradas de materiais de uso e consumo adquiridos pelo contribuinte, na forma prevista no artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), copiada.

Chama a atenção para o fato de o Diploma Legal, não obstante postergar a eficácia do crédito financeiro, não admitindo, *prima facie*, a escrituração de créditos de ICMS de bens de uso e consumo – como notado pelo d. auditor em sua manifestação -, erigiu exceção expressa a esse tratamento, ao permitir o creditamento do imposto pago em aquisições objeto de saídas para o exterior. É ver, como aduz o artigo 21 da citada Lei, copiada, juntamente com o artigo 32.

Tem como clara, pois, a intenção do legislador de antecipar o direito de crédito relativo à aquisição de materiais de uso e consumo para incentivar as exportações da indústria brasileira, contribuindo para o desenvolvimento econômico e social do país.

Requer, em caráter subsidiário, pena de infringência à LC 87/96, a declaração da legitimidade da apropriação dos créditos glosados (Infrações 01, 02, 03 e 04) na proporção das exportações frente às saídas totais do estabelecimento, com o consequente refazimento da sua conta gráfica.

Discorda do entendimento do autuante quanto aos pedidos para cancelamento ou redução das multas, aos supostos de que teria havido falta de recolhimento do imposto, a impedir a aplicação do permissivo do artigo 42, § 7º, da Lei 7.014/96 e de que os percentuais das multas aplicadas estariam dentro da normalidade, a afastar a alegação de confiscatoriedade, entendendo que o arrazoado fazendário não merece prevalecer.

Vê como essenciais a verificação dos pressupostos fáticos do permissivo dos artigos 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, e 158, do RPAF/BA, e reproduzindo o teor deste último artigo (transcrito do artigo 42, § 7º, da Lei 7.014/96), cuja norma abriria a possibilidade de cancelamento integral ou redução das penalidades impingidas ao contribuinte, contanto atendidos determinados requisitos, interpreta que para a concessão da benesse, o indigitado dispositivo consagra um requisito de ordem subjetiva e outro de ordem objetiva, pontua.

O requisito de índole subjetiva diz de perto com a real intenção do contribuinte ao descumprir a legislação tributária, equivale dizer, relaciona-se com a presença, ou não, dos elementos dolo, fraude e simulação na conduta infratora. Tudo está a indicar, tanto da leitura do Auto de Infração quanto dos documentos a ele anexos, que o suposto erro da autuada não guardou quaisquer propósitos de tomar benefícios indevidos ou de gerar prejuízos ao Estado, sem o que não se pode falar em intencionalidade fraudulenta ou simulatória, até porque a fiscalização não exige imposto na presente cobrança.

Aduz que o preenchimento do requisito de ordem objetiva (adimplemento da obrigação tributária principal) fica comprovado com a simples leitura do Auto de Infração. O lançamento, no que respeita às infrações 05 e 06, apenas impinge penalidade ao contribuinte, não havendo exigência de imposto, e tendo como demonstrado preencher ambos os requisitos previstos no artigo 158, do RPAF/BA, não se verificariam quaisquer impedimentos para o cancelamento integral, ou, subsidiariamente, a redução das multas aplicadas em decorrência das infrações 05 e 06.

Ressalva quanto à redação do artigo 158 se revelar necessário um reparo de que, embora o teor do dispositivo afirme que o órgão julgador administrativo *poderá* cancelar ou reduzir a penalidade aplicada, deve-se entender que, preenchidos os requisitos fixados na legislação, a autoridade administrativa *deverá* cancelar ou reduzir a penalidade aplicada.

Fala que sendo a atividade de arrecadação tributária plenamente vinculada (artigo 3º do CTN), e se o servidor fazendário não é confortado por qualquer margem de discricionariedade ao desincumbir-se de seu dever, há que se considerar esdrúxula a situação em que, tendo o contribuinte observado os requisitos estipulados no artigo sob análise, a autoridade fazendária se isenta de beneficiá-lo com o afastamento ou redução da multa.

Argumenta que dita situação poderia resultar em nefastos prejuízos ao vetor constitucional da igualdade, uma vez que, ao livre arbítrio do servidor público, contribuintes ocupando idênticas situações jurídicas seriam tratados de maneiras dessemelhantes, e qualquer discriminação em matéria tributária exige fundamento objetivo e impessoal, não dependendo, pois, da percepção interna dos aplicadores da lei. Colaciona, neste sentido, apontamentos de Paulo Roberto Coimbra no mesmo sentido de sua tese.

Repete o argumento de ser inafastável a conclusão, até mesmo intuitiva, de que as multas aqui combativas, de 10% e 1% do valor das receitas obtidas com as vendas, contraria qualquer concepção que se possa ter sobre a palavra proporcionalidade, como reconhecido pelo voto condutor do Acórdão CJF 0125-12/07 (trecho reproduzido).

Reitera pedido para que sejam canceladas, ou, subsidiariamente, reduzidas para patamares pedagógicos, as penalidades aplicadas em decorrência das infrações 05 e 06, com fulcro no art. 158, do RPAF/BA, vez que não ficou evidenciado que as infrações tenham sido praticadas com dolo, fraude ou simulação tampouco que tenham resultado em falta de recolhimento do tributo.

Firma a necessidade de cancelamento das multas cominadas, se não por atipicidade, por violação ao princípio constitucional do não confisco, pois, as multas exigidas exorbitam em muito a quantia necessária para realização de sua finalidade sancionatória, assumindo objetivo arrecadatório incompatível com os escopos do Direito Tributário Sancionador, invocando o teor do artigo 150, inciso IV da Carta Maior.

Pondera que apesar de referir-se a tributo, o dispositivo colacionado aplica-se igualmente às multas tributárias, as quais, em caso de excesso, devem ser canceladas, ou reduzidas, pelo julgador administrativo ou pelo judiciário, entende, com base na posição tradicional do STF, na forma das decisões que colaciona em suas Ementas (2ª Turma, RE nº 91.707/MG, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 29.02.80, p. 975) e Pleno, ADI-MC nº 1.075/DF, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 24.11.2006, p. 59, para requerer o cancelamento das penalidades aplicadas, sob pena de afronta ao princípio do não confisco (artigo 150, IV, da CR/88), e caso não se decida pelo cancelamento da penalidade exigida, vê como necessário ao menos reduzi-la para patamares mais arrazoados, mais adequados às circunstâncias do caso concreto e à finalidade sancionatória imbuída no dispositivo legal.

Destaca recente decisão daquela Corte, assentando como limite do não confisco na aplicação de penalidades tributárias o patamar de 25% do valor do tributo, na apreciação do RE 754.554/GO, Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 21/08/2013, DJ-e de 27/08/2013.

Repete em caráter subsidiário, o pedido para que sejam as penalidades exigidas reduzidas para o máximo de 25% do valor do imposto, expurgando-as do excesso inconstitucional.

Conclui que por todo o exposto, apesar do fisco estadual reconhecer a procedência de parte dos argumentos da empresa, quanto ao restante, evidente a manifesta improcedência das alegações tecidas em sua informação fiscal, portanto, requer o integral provimento da impugnação apresentada.

Em nova intervenção processual, o autuante (fl. 712) ratifica o entendimento manifestado nas folhas 642 a 680, pela manutenção em parte da presente autuação, diante do fato das colocações da autuada não acrescentarem fatos novos.

Tendo em vista a aposentadoria da Relatora anteriormente designada, o presente feito foi redistribuído.

Em 13 de novembro de 2018 o processo foi convertido em diligência, a fim de que o autuante segregasse cada produto autuado nas infrações, se fizesse a entrega dos demonstrativos elaborados à autuada e lhe concedesse prazo de dez dias para manifestação (fl. 721).

Em atenção a tal pedido, o autuante à fl. 725 indica ter elaborado sete anexos, em atenção à diligência solicitada, tendo sido os mesmos, através do DT-E encaminhados para a empresa, a qual, retorna ao feito (fls. 780 e 781), se manifestando no sentido de que em outros casos semelhantes a empresa restou vitoriosa pelo reconhecimento da legitimidade dos créditos de ICMS nas aquisições de itens como pneus fora de estrada (doc. 01), explosivos (doc. 02), bomba, correias, buchas, anel de borracha, kit reparo, filtro, elemento do filtro, parafuso, pino e junta (doc. 03).

Menciona os Acórdãos CJF 0011-13/14 e 0208-11/16, juntando os documentos de fls. 782 a 852.

Aponta que no demonstrativo elaborado pelo autuante é possível constatar que alguns itens supramencionados foram novamente glosados, conforme é possível notar nas linhas 12 e 13 (do anexo I), 793 (do anexo V), 377 (do anexo III), 599 (do anexo III), 403 (do anexo III), 193 (do anexo V), 1887 (do anexo VIII), 748 (do anexo III), 300 (do anexo V), 118 (do anexo V), 170 (do anexo V) e 772 (do anexo V), respectivamente, da planilha.

Adicionalmente, informa que em casos envolvendo outras empresas, este Conselho também já considerou como legítimos intermediários os itens: rolo, kit de vedação (doc. 04), disco e lixa (doc. 05) também constantes nas linhas: 720, 721 e 722 (do anexo V), 655 e 656 (do anexo V) e 835 (do anexo V), respectivamente, da planilha.

Em sua última intervenção, o autuante reitera os termos já postos ao longo da duração do feito (fl. 856).

Na sessão de julgamento, compareceu o advogado da empresa, o qual apresentou memoriais, e em sustentação oral, reafirmou os termos defensivos já postos, reforçando o pedido para realização de perícia técnica.

## VOTO

O presente lançamento constitui-se em sete infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Adianto que o Auto de Infração atende aos requisitos formais e legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, na forma preceituada nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, uma vez que as infrações estão corretamente descritas, sendo indicado o sujeito passivo da relação tributária, os dispositivos legais infringidos, as penalidades propostas, as bases de cálculo, alíquotas e valores de imposto e/ou multa devidos.

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.

Ainda assim, na defesa apresentada, a autuada invoca a existência de elementos que na sua ótica determinariam a nulidade do feito, os quais passo a analisar neste momento.

Início pela alegada falta de motivação, vez que, segundo a defendant, não foram apresentados os critérios empregados pelo Fisco para a classificação das mercadorias adquiridas ou a descrição das respectivas características e aplicações no processo produtivo desenvolvido, ao serem consideradas de uso e consumo.

A esse respeito, esclareço a bem da verdade, não ter a fiscalização qualquer obrigação ou norma impositiva que determine ser necessário apresentar ao contribuinte quais seriam “os critérios utilizados para a classificação dos produtos autuados como bens de uso e consumo e a descrição das suas respectivas aplicações no seu processo produtivo”, e sim, apenas e tão somente aquele dever de aplicar a legislação vigente relativa à matéria objeto do lançamento tributário, o que ocorreu, conforme já firmado linhas acima.

O fato de o contribuinte discordar do lançamento ou o autuante ter dado interpretação equivocada à legislação especialmente quanto aos produtos autuados, apenas traz como consequência a improcedência, e respectiva exclusão do Auto de Infração de tais parcelas, e não, como pretende a defesa, em nulidade da autuação, o que me faz rejeitar tal argumento posto.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam no presente lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Segundo, por motivo de que ao longo da tramitação processual o sujeito passivo teve ciência plena da autuação, dos documentos autuados, com suas respectivas chaves de acesso, datas de emissão, emissores, mercadorias, valores, e demais dados vitais para identificação de cada um dos documentos fiscais arrolados na empresa, na forma dos demonstrativos elaborados, devidamente entregues ao sujeito passivo, na forma de recibo firmado nos autos.

Também foram franqueados ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contencioso, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, vários deles albergados pelo próprio autuante em sua informação fiscal, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo conhecimento.

A propósito, esclareça-se ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal (*“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*).

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

*“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.”*

- Exige:*
- 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;*
- 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;*
- 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;*
- 4- direito de apresentar defesa escrita”*

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para todas as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, pode contraditar a informação fiscal prestada, após a sua ciência, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”*.

Da mesma maneira, não se pode avaliar ter sido violado o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, o qual possui a sua gênese no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que reza: *“ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*.

Em complemento a tal comando, de forma específica, ao abordar o sistema tributário, a Carta Magna, no seu artigo 150, inciso I, veda os entes federados: *“sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”*, o que torna tal princípio um dos mais importantes de nosso sistema tributário.

O crédito fiscal e a sua apropriação, cerne de cinco das sete infrações arroladas, inclusive em relação a bens de uso e consumo e do ativo imobilizado (caso dos autos), se encontra regido pela Lei Complementar 87/96, e no estado da Bahia, pela Lei 7.014/96, o que significa dizer que a matéria possui a necessária e essencial base legal, como se verá mais adiante, em oposição ao ponto de vista externado pela defesa, o qual não acolho.

Ainda em apreciação preliminar, invoca a defendant a desobediência ao devido processo legal, ligado umbilicalmente ao da ampla defesa e do contraditório, já analisados linhas acima, e que diz respeito à garantia proporcionada a todos do direito a um processo com todas as etapas previstas em lei e todas as garantias constitucionalmente previstas, espelhando plena proteção ao sujeito, no âmbito material e formal, de forma que o indivíduo receba instrumentos para atuar com paridade de condições com a Administração Pública.

Aqui, valem, basicamente, as mesmas considerações feitas em relação à ampla defesa e ao contraditório, bem como a percepção do julgador de ter sido integralmente observado na tramitação processual, afastando qualquer mácula neste sentido.

Em relação ao pedido de diligência/perícia formulado ao final da peça defensiva, e reiterado em mesa na sessão de julgamento, fica o mesmo prejudicado, diante do fato de que na instrução processual foi determinada diligência ao próprio autuante, com o intuito de segregar os diversos itens que compõem as infrações, o que se mostrou suficiente e necessário para o julgamento ora realizado.

Ressalto que a diligência e/ou perícia, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente.

Além disso, a realização de perícia se mostra desnecessária, pelo fato da matéria dispensar conhecimento técnico especializado, sendo os elementos constantes nos autos suficientes para o pleno convencimento do julgador e o deslinde da questão, nos termos do artigo 147 incisos I, alínea “a” e II, alínea “a” do RPAF/99, o que, da mesma forma, concorre para tal indeferimento.

Em suma, foram devidamente respeitados os princípios da ampla defesa, do contencioso, do devido processo legal e da motivação, ao longo de toda a tramitação processual, motivo pelo qual não acolho as arguições preliminares suscitadas.

Por fim, em relação ao pedido da defesa para que as intimações e notificações pertinentes ao presente processo fossem encaminhadas ao endereço do advogado indicado, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda envie as intimações e demais comunicações para o endereço requerido.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do RPAF/99 em consonância com a disposição contida no artigo 127 do CTN, tendo como regra a ser observada, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Quanto ao mérito da autuação, basicamente são dois os temas em debate: o uso de crédito fiscal nas aquisições de bens de uso e consumo, e a consequente obrigação de complementação de alíquotas quando em aquisições interestaduais (infrações 01, 02, 03, 04 e 07), e a falta de registro de notas fiscais de entradas, nos livros fiscais (infrações 05 e 06).

Observo inicialmente que a defesa da autuada, equivocadamente, ao mencionar os dispositivos do RICMS/BA, em muitas oportunidades invocou a aplicação do Regulamento de 1997, a se perceber pelos artigos mencionados, os quais não guardam qualquer correlação com a matéria ora discutida.

Somente posso atribuir tal fato a desatenção dos nobres advogados quanto a edição, a partir de 01 de abril de 2012 de um novo Regulamento do imposto, em pleno vigor, com diversas alterações quanto ao conteúdo e forma, o qual, diante dos períodos abarcados pelo lançamento, se aplica de maneira concomitante ao anteriormente vigente, dentro do princípio da aplicação da norma no tempo.

Entretanto, tais equívocos não trouxeram qualquer prejuízo à defesa, apenas se faz o presente registro diante do cumprimento de compromisso com a verdade e a legalidade.

Analisarei a seguir, as infrações decorrentes de uso indevido de créditos fiscais de materiais de uso e consumo e ativo imobilizado, e as consequentes faltas de recolhimento de imposto a título de diferencial de alíquotas nas suas aquisições interestaduais.

Antes, porém, algumas considerações de natureza comum são necessárias.

Lembro, inicialmente, que a Constituição da República, em seu artigo 155, estabelece:

*"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

(...)

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

(...)

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - 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".*

No seu artigo 155, §2º, na redação da Emenda Constitucional 03, de 1993, remete à Lei Complementar a disciplina do regime do imposto:

*"Art. 155.*

(...)

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

(...)

*XII - cabe à lei complementar:*

(...)

*c) disciplinar o regime de compensação do imposto;"*

E a Lei Complementar 87/96, cumprindo tal determinação constitucional, assim prevê nos seus artigos 19 e 20:

*"Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.*

*§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;*

*II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior".*

Embora garanta no artigo 20, o direito ao creditamento do ICMS, por contribuintes do imposto, em relação a material de uso, ou consumo, no inciso I do artigo 33 consta a determinação do início do prazo para tal creditamento somente ocorrer em 1º de janeiro de 2020, de acordo com a redação dada pela Lei Complementar 138 de 2010:

*"Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020”.*

Tais disposições foram como não poderia deixar de ser, recepcionadas, neste Estado, pelo inciso II, do §1º, do artigo 29 da Lei nº 7.014/96.

Na norma regulamentar, os artigos 93 do RICMS/97 e 309 do RICMS/12 assim dispõem, respectivamente:

*“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:*

*I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

*(...)*

*e) de mercadorias a serem empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis”.*

*“Art. 309. 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:*

*I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil”.*

Note-se que na redação vigente no RICMS/97, que vigorou até 31/03/2012, o critério estabelecido pelo legislador era o de que possibilitaria o uso de crédito fiscal as “...mercadorias a serem empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis”, ao passo que o RICMS/12, em vigor de 01/04/2012 até a presente data, alargou o entendimento de que o crédito fiscal seria possível no caso da autuada, estabelecimento minerador, “...de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em... extração mineral ou fóssil”.

Isso significa dizer que se anteriormente o requisito da norma era o de que o emprego fosse direto na extração mineral, a ora vigente prevê apenas o emprego na extração mineral ou fóssil.

A questão é, reconhecidamente de difícil aferição, daí os conflitos entre o entendimento do Fisco e dos contribuintes é justamente se chegar a um denominador comum.

Analizando a matéria, o STJ, através da sua Primeira Seção pacificou entendimento sobre o creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tributo bastante similar ao ICMS, relativo à aquisição de materiais intermediários que se desgastam durante o processo produtivo sem contato físico ou químico direto com as matérias-primas (bens destinados ao uso e consumo), inclusive o julgamento foi feito seguindo o rito da Lei 11.672, de 8 de maio de 2008 (Lei dos Recursos Repetitivos).

Na oportunidade, o relator, ministro Luiz Fux firmou entendimento de que a aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, de acordo com o Decreto 4.544/02.

Da mesma maneira tem se posicionado o STF, a se depreender da decisão contida no RE 627984 PR, julgada na Primeira Turma, tendo como Relatora a Ministra Carmem Lúcia, em 23 de março de 2011, que resultou na seguinte decisão: “*Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Impossibilidade de creditamento relativo à aquisição de bens destinados ao uso ou consumo e à integração ao ativo fixo. Precedentes. Agravo Regimental ao qual se nega provimento*”.

No mesmo sentido, posso igualmente mencionar o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento AI 737346 SP, dentre tantos outros, este julgado no Supremo Tribunal Federal, de 11 de novembro de 2010 também pela Ministra Carmem Lúcia, que possui a seguinte ementa:

*"AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI PAGO NA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO E À INTEGRAÇÃO AO ATIVO FIXO: IMPOSSIBILIDADE PRECEDENTES. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO."*

Em tal julgado, a Relatora entendeu que nos termos do artigo 153, § 3º, inciso II da Constituição Federal, o IPI será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, tendo o princípio da não cumulatividade o objetivo de impedir a incidência sucessiva do tributo nas fases de produção de determinado bem, permitindo que seja descontado o valor pago na etapa anterior, impedindo a incidência de tributo sobre tributo.

Fala, ainda, não haver possibilidade de creditamento do IPI incidente sobre bens adquiridos para integrar o ativo permanente da empresa, bem como os de uso e consumo do estabelecimento, sendo esses bens aqueles destinados à manutenção das atividades do contribuinte e não compõem a sequência da cadeia produtiva, razão pela qual não se pode falar em operação posterior a admitir o creditamento (artigo 179, inciso IV, Lei 6.404/76).

Conclui, que não se inserem os bens de uso e consumo do estabelecimento que não integram o produto final, razão pela qual seus créditos também não podem ser escriturados.

Se não fosse pelo didaticismo da decisão, também o é pela similaridade existente entre o IPI e o ICMS, como já firmado acima, no que tange a não cumulatividade, razão para a sua inserção neste voto.

Já em relação ao ICMS, posso, de igual modo, invocar decisão da Ministra Carmem Lúcia, no Agravo de Instrumento 2285070, de 01 de fevereiro de 2008, no qual decidiu:

*"TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E LEGALIDADE. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS NS. 282 E 356 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE USO E CONSUMO, BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO, ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. PRECEDENTES. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO".*

A justificativa da decisão adotada foi a seguinte, na sua integralidade quanto a apreciação do mérito:

*"De se observar, quanto aos demais argumentos trazidos pela Agravante, os termos do acórdão da apelação que são taxativos no seguinte sentido:*

*"DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. PRETENSÃO DE CREDITAMENTO DE CRÉDITOS FISCAIS NA COMPRA DE BENS DE USO E CONSUMO E PARA O ATIVO FIXO, ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, E DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS REMANESCENTES. IMPOSSIBILIDADE NA FORMA PRETENDIDA, POR FALTA DE AMPARO LEGAL. Não há direito ao creditamento na operação de compra de bens do ativo fixo permanente e de consumo próprio, bem como de energia elétrica e serviços de comunicação, porque a autora é consumidora final de tais bens, não incluídas suas atividades nas exceções legais, observando-se que, com a integração dos bens ao ativo fixo da empresa, os mesmos não têm outra destinação econômica. Pretensão envolvendo créditos desde outubro de 1993, quando o Convênio 66/88, em seu artigo 31, II, bem como a Lei 8820/89, em seu artigo 28, I, "d", na redação original, vedavam o crédito pretendido, normas estas que disciplinaram a base de cálculo do ICMS, nos termos da possibilidade prevista na Constituição Federal. Possibilidade de creditamento para os bens de uso e consumo a partir de 1º/01/2007, entrada de energia elétrica e recebimento de serviços de comunicação a partir de 01/01/2003, e para as mercadorias destinadas ao ativo permanente somente a partir da vigência da LC 87/96. Aplicação do disposto no artigo 33, I, II, III e IV, da Lei Complementar 87/96, com suas alterações posteriores. Inadmissibilidade de creditamento da correção monetária dos créditos remanescentes por não existir previsão legal. Precedentes do TJRGS, STF e STJ. Apelação conhecida em parte, desprovida" (fl. 16).*

*Foram fundamentos do voto do Relator:*

*“não há que se falar em constitucionalidade das normas mencionadas pelo autor, em especial do artigo 33, I, II, III e IV, da LC 87/96, nem das prorrogações feitas pelas LCs 92/97, 99/9[9], 102/00 e 114/02, que apenas atenderam aos preceitos constitucionais (...), sem afronta ao princípio da não-cumulatividade, tendo em vista que o sistema de compensação, conforme antes referido, será disciplinado por lei complementar, nos termos do disposto no artigo 155, § 2º, XII, “c”, da CF, o que foi feito pela LC 87/96, em especial pela LC 102/00 (...). Relativamente ao creditamento em decorrência de operações de entrada de mercadorias destinadas ao ativo fixo permanente da autora, a disposição do art. 20, § 5º, I, da LC 87/96, com a redação determinada pela LC 102/00, permitindo a apropriação à razão de 1/48 avos por mês, igualmente inexiste ofensa ao princípio da não-cumulatividade, uma vez que autorizado o creditamento, alcançando a legislação infraconstitucional benefício fiscal ao contribuinte, porém de modo parcelado, sem qualquer vedação. (...) Importante salientar que são objeto da ação valores não creditados desde outubro de 1993, não sendo aplicável ao período pretérito a regra prevista na LC 87/96 por força do artigo 105 do CTN, uma vez que a norma tributária, em regra, não retroage, significando que não alcança fatos pretéritos, a não ser nos casos expressamente autorizados, situação inoccorrente, em que o próprio artigo 33, III, da lei complementar mencionada somente permite o crédito a partir da vigência da própria norma. Não havendo qualquer crédito, não há que se falar em direito à correção monetária dos créditos remanescentes” (fls. 22-29).*

7. No julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.325/DF, Relator o eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que as limitações ao creditamento do ICMS nas entradas de energia elétrica e nos serviços de comunicação previstas na Lei Complementar n. 102/2000, e, a determinação de parcelamento dos créditos de ICMS nas aquisições de ativo imobilizado não ofendem o princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República.

*Naquela ocasião, o Ministro Ilmar Galvão elucidou que:*

*“a interpretação que foi adotada pela LC [n.] 102/2000, art. 20, § 5º, em substituição à hipótese (...) que havia sido eleita pela LC n. 87/96 (...), [teve] por virtude considerar como componente das mercadorias vendidas o desgaste sofrido pelo ativo fixo do estabelecimento no período de apuração do tributo devido (...). De outra parte, não há como se ter por incompatível com o princípio da não-cumulatividade a norma introduzida pela mesma LC n. 102/2000, nos incs. II e IV do art. 33 da LC 87/96 (...). Na conformidade das razões acima expostas, a nova lei complementar veio alterar, (...), legitimamente, o regime de compensação do tributo, que não restou fixado, de maneira inequívoca, no inciso I do § 2º do art. 155 da CF, demandando regulamentação por lei complementar, na forma prevista no art. 146 da Carta, para observância uniforme pelos Estados, posto tratar-se de tributo que, quanto à competência estadual, tem nítido caráter nacional”* (DJ 6.10.2006).

8. No que concerne à alegada inconstitucionalidade da limitação ao creditamento de ICMS decorrente das aquisições de bens de uso e consumo, deve-se adotar a mesma orientação antes exposta. É que a lei complementar está autorizada pelo art. 155, § 2º, inc. XII, alínea c, da Constituição Brasileira a disciplinar o regime de compensação do ICMS, de modo que não contraria o princípio da não-cumulatividade dispositivo que retarda o direito ao crédito de ICMS decorrente das aquisições de bens de uso e consumo.

9. É firme o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o não reconhecimento do direito ao crédito do ICMS, pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, utilização de serviço de comunicação, aquisição de bens destinados ao uso ou à integração no ativo fixo não ferem o princípio estampado no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição Brasileira. Nesse sentido:

“EMENTA: ICMS: creditamento. Firme o entendimento do Supremo Tribunal no sentido de não reconhecer o direito de creditamento do valor do ICMS, quando pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, ou de utilização de serviço de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração, no ativo fixo, do seu próprio estabelecimento. Precedentes” (AI 488.374-AgR/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 25.06.2004).

“E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ICMS - CRÉDITO DO VALOR PAGO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, OU DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU, AINDA, DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO USO E/OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO - APROVEITAMENTO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. - A jurisprudência do Supremo Tribunal firmou-se no sentido de não reconhecer, ao contribuinte do ICMS, o direito de creditar-se do valor do ICMS, quando pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, ou de utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do seu próprio estabelecimento. Precedentes” (RE 387.795-AgR/MG, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 1º.10.2004).

“EMENTA: Segundo a jurisprudência desta Corte, o contribuinte do ICMS não tem direito a se creditar do imposto pago na aquisição de energia elétrica, comunicação, bens do ativo fixo e de uso e consumo. Precedentes: AI 250.852-AgR e RREE 195.894 e 200.168. Agravo regimental improvido” (RE 361.622-AgR/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, DJ 9.05.2003).

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. SUPERVENIÊNCIA DA LC N. 102/2000. CRÉDITO DE ICMS. LIMITAÇÃO TEMPORAL À SUA EFETIVAÇÃO. VULNERAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Crédito. Compensação. Aproveitamento integral do crédito decorrente das aquisições para o ativo permanente. Superveniência da Lei Complementar n. 102/2000. Limitação temporal para o aproveitamento ao longo do período de 48 meses. Restrição à possibilidade de o contribuinte recuperar o imposto pago, como contribuinte de fato, na aquisição de bens para o ativo fixo dentro do período de vida útil. Vulneração ao princípio da não-cumulatividade. Inexistência. Precedente: ADI n. 2.325, Relator o Ministro Marco Aurélio, Sessão Plenária do dia 23.9.2004. Agravo regimental não provido” (RE 392991-AgR/MG, Rel. Min. Eros Grau, Primeira Turma, DJ 29.04.2005).

Na mesma linha: AI 491.743-AgR/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ 3.02.2006; RE 200.168/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 22.11.1996; AI 494.950-AgR/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 23.09.2005; RE 296.025-AgR/PR, Rel. Min. Cesar Peluso, Primeira Turma, DJ 5.08.2005; RE 195.894/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 16.02.2001; RE 295.887-AgR/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 16.02.2007.

10. O acórdão recorrido não divergiu dessa orientação.

11. Não havendo direito ao crédito de ICMS, não há que se discutir a correção monetária”.

Importa aqui, a análise conceitual da matéria crédito fiscal nas aquisições de bens do ativo imobilizado e de uso e consumo.

Desta maneira, de tudo quanto até aqui colocado, se conclui que somente darão direito de crédito ao ICMS as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de Janeiro de 2020, e assim, facilmente se percebe ter a Lei Complementar adotado ainda que de forma parcial o regime de créditos financeiros, recusando-se, ainda, uma adoção integral do sistema de crédito financeiro, no qual se aproveitam outras despesas necessárias à produção de mercadorias, tais como salários, ou entradas de mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, por exemplo.

Tal discussão já se encontra sedimentada nos Tribunais Superiores, podendo mencionar como exemplo, decisão do STJ, a exemplo do Acórdão relativo ao REsp 1038918/SP:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. BENS DE USO E CONSUMO. CREDITAMENTO. CONVÊNIO ICMS N° 66/88. LEI COMPLEMENTAR N° 87/96 (LEI KANDIR).

1. Resume-se a controvérsia em saber se o contribuinte do ICMS pode ou não creditar-se do imposto incidente na aquisição de bens destinados ao ativo fixo e a uso e consumo do estabelecimento em período anterior à Lei Complementar nº 87/96.

2. Até a entrada em vigor da LC nº 87/96, as regras relativas à compensação de créditos referentes ao ICMS estavam dispostas no Convênio ICMS nº 66/88, que expressamente vedava o creditamento relativo a bens destinados ao ativo fixo e a uso e consumo do estabelecimento comercial".

A jurisprudência também já se consolidou no sentido de somente admitir o crédito dos materiais que se integrem fisicamente ao produto, ou seja, integralmente consumidos no processo industrial. O mero desgaste de materiais, não dá direito a crédito do imposto.

Como exemplo, posso mencionar decisão da Primeira Turma do STJ no julgamento do Recurso Especial 799.724/RJ cujo Relator Ministro Luiz Fux, em julgamento em 13 de março de 2007 assim se posicionou:

"(...) 4. O § 1º, do artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96, restringiu expressamente as hipóteses de creditamento do ICMS à entrada de mercadorias que façam parte da atividade do estabelecimento.

Dessas limitações legais decorre, por imperativo lógico, que a utilização de supostos créditos não é ilimitada, tampouco é do exclusivo alvedrio do contribuinte.

5. In casu, consoante assentado no aresto recorrido, os bens cuja aquisição, segundo a recorrente, ensejariam o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, não obstante o natural desgaste advindo do seu uso, não consubstanciam matéria-prima ou insumo a ser utilizado no processo de industrialização. Ao revés, integram o ativo fixo da empresa e fazem parte das várias etapas do processo de industrialização, sendo que sua substituição periódica decorre da própria atividade industrial, matéria insindicável pela Súmula 7/STJ".

Donde se conclui que haverá o direito de creditamento do ICMS pago anteriormente somente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos integralmente no curso do processo de industrialização. A defesa ao expor seus argumentos declara que tais materiais que se desgastam conforme a utilização, normalmente ao longo de um ano ou que não compõem o produto final, mas são necessários para o processo de industrialização, na condição de produtos intermediários. Logo, em relação àqueles que foram objeto da autuação caberia a utilização do crédito fiscal do ICMS, a seu entendimento.

Em síntese, a teor do disposto no Artigo 33 da Lei Complementar 87/96 e da jurisprudência do STJ, somente será permitido o aproveitamento de créditos de ICMS correspondente a entradas de produtos intermediários, que não se consomem integral e imediatamente no processo industrial, ocorridas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Assim, o regime de créditos financeiros, contido no mencionado artigo 20 da Lei Complementar 87/96, não entrou plenamente em vigor, especialmente em relação à entrada de bens de uso e consumo no estabelecimento, que somente darão direito ao crédito do ICMS a partir de 1º de janeiro de 2020, repito, de forma que somente dão direito ao crédito do ICMS os materiais que se integram ao produto ou que são integralmente consumidos no processo industrial, sendo que o mero desgaste, como arguido na peça defensiva não dá direito a crédito utilizado, em face do direito vigente.

A respeito da discussão sobre o princípio da não cumulatividade, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem seguindo na mesma linha do Supremo Tribunal Federal, decidindo que não há ilegalidade nas restrições qualitativas e temporais estabelecidas pela Lei Complementar 87/96, como se depreende das decisões abaixo ilustradas:

"TRIBUTÁRIO ICMS CREDITAMENTO LIMITAÇÕES LEGALIDADE PRECEDENTES. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que as limitações temporais de creditamento do ICMS, previstas na Lei Complementar n. 87/96, são legais. 2. Precedentes: AgRg ACÓRDÃO JJF N° 0141-02/19

*no Ag 974.348/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 22.9.2009, DJe 30.9.2009; AgRg no Ag 626.413/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 28.5.2008. Agravo regimental improvido". (AgRg no REsp 1.146.914/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 2.3.2010)*

*"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO ORDINÁRIO. TEORIA DA CAUSA MADURA. POSSIBILIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. LIMITAÇÕES LEGAIS AO CREDITAMENTO DE ICMS. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. 1. Na ação mandamental, a impetrante pretende ser autorizada a compensar crédito de ICMS oriundo da aquisição de bens destinados ao ativo permanente, uso e consumo da impetrante, bem como quanto à aquisição de energia elétrica e serviços de comunicação, sem a incidência das restrições qualitativas e temporais impostas pelas Leis Complementares nºs 99/1999, 102/2000. 2. Desnecessária a remessa dos autos ao Tribunal a quo, pois há que ser aplicado o princípio da causa madura, por envolver matéria exclusivamente de direito, nos termos do art. 515, 3º, do CPC. 3. É possível o creditamento de ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo fixo após a vigência da Lei Complementar 87/96. Entretanto, não há ilegalidade ou constitucionalidade nas restrições qualitativas e temporais estabelecidas por Leis Complementares posteriores (92/97, 99/99 e 102/2000). 4. Recurso ordinário em mandado se segurança não provido". (RMS 19.658/CE, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 27.11.2009)*

Ainda analisando a tese defensiva de ter a autuação violado o princípio da não-cumulatividade, com o que não concordo, menciono o julgamento da ADI 2.325/DF-MC, o qual teve como Relator o Ministro Marco Aurélio Melo, publicada no Diário da Justiça em 06/10/06, no qual a Confederação Nacional da Indústria procurou o socorro jurídico, em sede de Controle de Constitucionalidade, o STF entendeu que o regime tributário instituído pela Lei Complementar nº 87/96 e as respectivas alterações promovidas pela legislação complementar posterior, inclusive no que diz respeito ao adiamento do termo inicial para o aproveitamento dos créditos resultantes do ICMS, não implicam em violação ao artigo 150, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, merecendo destaque o posicionamento do Ministro Ilmar Galvão por ocasião da manifestação de seu voto:

*"(...) Ademais, de acordo com o inciso II do § 2º do mesmo art. 155, as operações isentas ou contempladas com a não-incidência do tributo poderão, por efeito da legislação ser consideradas, ou não, na compensação e, consequentemente na aplicação do princípio da não-cumulação (letra a).*

*Disso resulta observa o renomado tributarista citado ...que a não-cumulatividade no sistema positivo brasileiro pode apresentar mais de uma conformação, dependendo do que dispuser a legislação do imposto, seja quanto aos perfis, seja quanto ao regime dos créditos relativos a operações isentas, ou de não-incidência.*

*(...) Trata-se de argumentos que conduzem à firme convicção de que à lei complementar não foi reservada, pela Constituição, apenas a explicitação da técnica da não-cumulatividade do ICMS, como defendem alguns estudiosos do tema (...).*

*(...) Desenganadamente, o critério de aplicação da não-cumulatividade do ICMS adotada pelo Convênio ICM 66/88 dentre os múltiplos ensejados pela interpretação do inciso I do § 2º do art. 155 da CF foi o que permitia a dedução do imposto incidente sobre as operações de entrada da mercadoria vendida e das demais que houvessem entrado em sua composição, como mostra o seu artigo 31.*

*Foi ele entretanto, modificado pela LC n.º 87/96, mais precisamente pelo seu artigo 20 (...).*

*(...) Optou o legislador complementar, portanto, por novo critério por igual não incompatível, com a norma do inciso I do § 2º do art. 155 da CF admitindo o crédito pronto e pleno do imposto incidente sobre a operação de aquisição dos bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento.*

*(...) O termo inicial de vigência do art. 20, fixado no dispositivo transcreto, antes de sua verificação foi adiado, inicialmente, para 1.º.01.2000, pelo art. 1.º da LC n.º 92/97, de 23.12.97,*  
ACÓRDÃO JJF N° 0141-02/19 38

publicada em 24.12.97; e, posteriormente, para 1.º.01.2003, pela LC n.º 99, de 20.12.99, publicada em 21.12.99.

*Por fim, por meio da LC n.º 102, de 11.07.00, ora impugnada, nova alteração foi introduzida no art. 20 da LC n.º 87/96, dessa vez para, modificando o critério de aplicação da técnica da não cumulatividade, estabelecer que os créditos do imposto decorrente da entrada de mercadorias no estabelecimento, destinadas ao ativo permanente, sejam apropriadas a razão de um quarenta e oito avos por mês, a partir do mês que ocorrer o referido fato.*

*Na conformidade das razões acima expostas, a nova lei complementar veio alterar, por esse modo, legitimamente, o regime de compensação do tributo, que não restou fixado, de maneira inequívoca, no inciso I do § 2º do art. 155 da CF, demandando regulamentação por lei complementar, na forma prevista no art. 146 da Carta, para observância uniforme pelos Estados, posto tratar-se de tributo que, quanto à competência estadual, tem nítido caráter nacional.*

*Nada impede, pois que, uma vez fixado um critério, venha ele a ser alterado para fim de ajuste à realidade, como aconteceu, sem prejuízo, é óbvio, do respeito ao direito adquirido à apropriação dos créditos em referência, nas hipóteses apreciadas, na conformidade do disposto na legislação anterior, até o início da vigência do novo diploma complementar”.*

Ainda temos outras decisões no mesmo sentido:

**“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. SUPERVENIÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 102/00. CRÉDITO DE ICMS. LIMITAÇÃO TEMPORAL À SUA EFETIVAÇÃO. VULNERAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES.**

*1. O Plenário desta Corte, no julgamento da ADI-MC n. 2.325, DJ de 4.10.04, fixou entendimento no sentido de não ser possível a compensação de créditos de ICMS em razão de operações de consumo de energia elétrica ou utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do próprio estabelecimento.*

*2. As modificações nos artigos 20, § 5º, e 33, da Lei Complementar n. 87/96, não violam o princípio da não-cumulatividade. Agravo regimental a que se nega provimento (RE nº 461.878/MG-Agr, Segunda Turma, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 1º/8/08)”.*

Na esfera Federal, vigora entendimento no mesmo sentido, como demonstra, por exemplo, a Solução de Consulta nº 39/2010, (SRRF – 7ª Região Fiscal):

*“Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo ‘insumo’ não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, que sejam diretamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.” (Grifei).*

Por equívoco de interpretação das normas anteriormente enunciadas, entretanto, muitos materiais são classificados como “produtos intermediários”, quando, na verdade, se apresentam como de “uso e consumo”, sem qualquer utilização direta na produção, a exemplo dos fardamentos, EPI’s, dentre outros.

Tal raciocínio se embasa no fato de os materiais de uso e consumo se caracterizarem por não se agregarem, fisicamente, ao produto final, sendo meramente utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional, ao passo que os materiais de utilização direta na produção são caracterizados por serem imprescindíveis na produção do respectivo produto.

Assim podemos falar em consumo absoluto, quando a coisa é destruída no primeiro uso, havendo, portanto, imediata destruição de sua substância, uma vez que o vocábulo “consumo” não significa simplesmente o gasto ou a destruição no primeiro uso, mas sim a aquisição da coisa para uso, sem imediata destruição, quando, então, surge o consumo relativo.

Neste, não há destruição da coisa, mas a aquisição ou compra da coisa (consumível ou inconsumível) por quem pretende aproveitar a sua utilidade. É necessariamente por existir o conceito de consumo relativo, o motivo pelo qual, toda pessoa que adquire mercadorias, sejam de qual natureza forem, como particular e para uso doméstico ou mesmo profissional, sem intuito de revenda, é tido como consumidor.

Não se questiona aqui a importância e necessidade de tais equipamentos, e/ou serviços, todavia deve ser levada em consideração a adequação do procedimento adotado pelo contribuinte a norma tributária relativa ao ICMS, estando o procedimento do mesmo em desacordo com o regramento a respeito, vez que tais materiais e serviços não podem ser considerados intermediários, como pretende a defesa, razão para a não aplicação do teor do artigo 93, inciso I, alíneas “b” e “e” do RICMS/97 e 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12, já transcritos em momento anterior:

No âmbito administrativo tal entendimento acima posto se encontra pacificado, o mesmo ocorrendo no Poder Judiciário, do qual posso, pela sua pertinência, mencionar o julgamento da Segunda Turma do STJ do AgRg no AREsp 517939 PR 2014/0094334-0, cujo relator foi o Ministro Humberto Martins, julgado em 04 de outubro de 2014, publicado no DJe em 24 de outubro de 2014, possui a seguinte Ementa:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ATIVO PERMANENTE. CREDITAMENTO. LIMITAÇÃO TEMPORAL. LEGALIDADE. SÚMULA 83/STJ. MATERIAIS QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO. SÚMULA 7/STJ.

1. Ao apreciar a controvérsia acerca da possibilidade de creditamento de ICMS sobre produtos adquiridos pela empresa recorrida, integrantes de seu processo produtivo, o Tribunal de origem manifestou-se em consonância com a jurisprudência desta Corte Superior, no sentido de que são legítimas as restrições impostas pela Lei Complementar n. 87/96, inclusive a limitação temporal prevista em seu art. 33 para o aproveitamento dos créditos de ICMS em relação à aquisição de bens destinados ao uso e consumo, ou ao ativo permanente do estabelecimento contribuinte.

2. A Corte de origem concluiu que os materiais em discussão, quais sejam, a) Correia e Esponja Massageadora de Rótulos, b) Materiais de Segurança (EPIs), e c) Serviços de Telecomunicações estão compreendidos no conceito de mercadorias de uso ou consumo do estabelecimento, para o fim de impedir o imediato creditamento de ICMS em relação à aquisição desses itens.

3. De fato, de acordo com o contexto fático probatório delineado pelo Tribunal de origem, vê-se que os referidos materiais adquiridos pela recorrente não são integralmente consumidos no processo de industrialização, não estando intrinsecamente ligados, de maneira indissociável, à essa cadeia produtiva.

4. Nesse contexto, entender que tais materiais dizem respeito ao uso e consumo do estabelecimento e, por isso, o creditamento de ICMS em razão dessas entradas não está sujeito à postergação de que trata o art. 33, I, da LC 87/96, demandaria a incursão no contexto fático dos autos, impossível nesta Corte ante o óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido”. (grifo não original).

No aspecto administrativo, sobre o assunto, posso mencionar os Acórdãos deste Conselho de número CJF 0377-12/15, CJF 0389-13/13, CJF 0372-12/14 e CJF 0264-12/14.

Naquele primeiro, o Relator ao examinar a matéria, se posicionou no seguinte sentido, consoante trecho de seu voto “(...) O próprio recorrente afirma que a sua atividade industrial ‘...não ocorre sem o concurso dessa série de insumos que, de fato, não se agregam ao produto final, mas são indispensáveis ao processo industrial, ao ponto de a falta deles tornar impossível tanto a extração de petróleo e/ou gás, como a obtenção do produto comercializável.’, do que exemplifica suas utilizações, conforme consignadas no relatório, cuja análise se confirma que não se agregam ao produto final.

Diante de tais considerações, mantenho a Decisão recorrida para julgar subsistente a primeira infração”.

Já no último Acórdão citado acima, o Relator, pondera “*Contextualizada a situação, apesar de essenciais à manutenção da planta industrial, à luz da legislação, não estando tais produtos em contato direto com o bem produzido ou não se desgastando no processo de produção do bem final, tais produtos não são considerados intermediários e não geram créditos fiscais, aí entendido que são itens que apesar de importantes, desempenham um papel secundário no processo produtivo, também não se podendo dizer, consequentemente, que podem ser classificados como matérias primas, produtos intermediários essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis.*

*Dito isso, reconhecendo que as razões recursais carregam grande dose de razão, principalmente sob o ponto de vista do seu processo produtivo, à luz da descrição de cada produto trazida aos autos que dão conta do caráter essencial que tem os referidos produtos na manutenção e segurança da planta industrial, entendo que os produtos listados acima, à luz da legislação e da jurisprudência deste CONSEF, não possibilitam à Recorrente a utilização dos créditos fiscais como procedido, o que mantém a higidez da imputação”.*

Como já dito anteriormente, a dualidade de pontos de vista é significativa, e grande parte da discussão nos autos se manteve restrita ao aspecto eminentemente jurídico, em relação à possibilidade ou não de utilização dos créditos destacados em documentos fiscais, em operações de aquisições de bens tidos como de uso e consumo ou ativo imobilizado pelo Fisco, e como produtos intermediários pela empresa.

No que se refere aos bens sobre os quais incidiu a cobrança ora realizada, foi, tal como descrito no corpo do lançamento, além de como firmado na informação fiscal, insere, dentre outras, máquinas e equipamentos, suas partes e peças, que possuem tempo determinado e certo de utilização, e não se agregam ao produto final, qual seja o minério, não podem, contrariamente ao entendimento da autuada, num primeiro momento serem considerados materiais intermediários, no sentido lato ou estrito que se interprete tal conceito, ainda que se possa argumentar no sentido de alargamento da interpretação de tal conceito, e do entendimento dos tribunais administrativos a respeito, diante dos materiais ora objeto desta ação fiscal, conforme enumeração acima.

Fato é que o entendimento da autuada é que tais elementos se afigurariam como “*produtos intermediários*”, com o que não concorda a fiscalização, lembrando que no presente caso, se trata de estabelecimento minerador.

Passo, então a analisar cada infração de *per si*.

A de número 01 versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento, tendo a defesa se apegado ao argumento de que tais produtos se constituem em bens intermediários, ao passo que o autuante firmou posição no sentido de serem bens que não tem participação no processo da empresa, e por esta razão seriam tidos como de uso e consumo.

Os materiais de uso e consumo caracterizam-se por não se agregarem, fisicamente, ao produto final, sendo meramente utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional, apenas para aproveitamento de sua utilidade. Já os materiais de utilização direta na produção seriam caracterizados por serem imprescindíveis na produção do respectivo produto, como já firmado.

Da análise das planilhas elaboradas pelo autuante, constato que os produtos autuados são, exclusivamente pneus fora de estrada, e diante do fato dos mesmos serem analisados em tópico apartado, e estarem englobados em mais de uma infração além desta, o posicionamento será brevemente posto.

Ao seu turno, a infração 02 diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente, sendo os argumentos tanto da defesa, quanto do autuante, os mesmos que na infração anterior, se compõe o lançamento de bens

como big bags, bombas, máquina para fusão, aparelho para medição, cabo de cobre flexível, motores, rádio transmissores, repetidoras de sinais, caçamba para caminhão, dentre outros.

A isso, some-se o argumento defensivo de que parcela de créditos lançados que foram estornados, e, portanto, deveriam ser retirados expurgada do demonstrativo elaborado pelo autuante, diante do fato desses valores terem sido objeto de estorno nos respectivos Livros de Apuração do ICMS, na forma de planilha pontuando os documentos, bem como cópia dos livros fiscais onde lança o devido estorno de crédito.

Neste sentido, diante da obediência ao princípio da verdade material, o autuante após as necessárias e devidas verificações, constatou casos de estornos de crédito referentes a retorno de equipamentos cujas saídas anteriores foram objeto de destaque de ICMS, tendo concordado, ao meu entender de forma correta, pela retirada dos mesmos da autuação, elaborando novo demonstrativo, com exclusão dos valores de crédito apontados pela autuada no doc. 06 de sua defesa, bem como aqueles relativos aos casos citados no item 4.2.2 do mencionado documento, o qual acolho integralmente.

Tal procedimento, torna a infração 02 procedente em parte, em R\$1.556.083,33, de acordo com o seguinte demonstrativo:

**2011      VALOR DO IMPOSTO**

JANEIRO	R\$ 24.102,71
FEVEREIRO	R\$ 21.383,70
MAIO	R\$ 1.950,26
JUNHO	R\$ 3.752,33
JULHO	R\$ 178.011,29
SETEMBRO	R\$ 89.034,49

**2012      VALOR DO IMPOSTO**

JANEIRO	R\$ 83.719,09
OUTUBRO	R\$ 61.435,82
NOVEMBRO	R\$ 153.310,37
DEZEMBRO	R\$ 46.901,97

**2013      VALOR DO IMPOSTO**

JANEIRO	R\$ 5.496,25
FEVEREIRO	R\$ 17.731,52
MARÇO	R\$ 10.956,44
ABRIL	R\$ 12.462,16
MAIO	R\$ 45.565,40
JUNHO	R\$ 14.496,41
AGOSTO	R\$ 45.487,90
OUTUBRO	R\$ 65.853,19
NOVEMBRO	R\$ 21.237,76
DEZEMBRO	R\$ 33.430,00

**2014**

JANEIRO	R\$ 104.350,18
FEVEREIRO	R\$ 388.251,14
MARÇO	R\$ 98.054,05
ABRIL	R\$ 6.448,90
MAIO	R\$ 22.660,00

Observo quanto ao pleito para apropriação do crédito na proporção de 1/48 dos valores destacados nos documentos fiscais, não caber a este órgão, neste momento, tal atribuição, por impedimento legal, conforme se denota no artigo 147 da Lei 3.956/81 (COTEB):

*“Art. 147. Compete ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF):*

*I - através das Juntas de Julgamento Fiscal, julgar em primeira instância os processos administrativos fiscais em que haja exigência de tributo e multa ou exclusivamente de multa;*

*II - através de suas Câmaras de Julgamento, julgar em segunda instância:*

*a) recurso de ofício e recurso voluntário de decisão em processo administrativo fiscal, de acordo com o art. 146, I;*

*III - através da Câmara Superior, julgar:*

*(...)*

*b) recurso extraordinário”;*

O seu Regimento Interno, aprovado pelo Decreto 7.592/99 em seu artigo 2º assim prevê:

*“O Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), que integra a estrutura administrativa da Secretaria da Fazenda, é o órgão competente para, no âmbito administrativo, originariamente, julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária e as impugnações e recursos do sujeito passivo, interpostos a qualquer medida ou exigência fiscal, obedecendo aos princípios do contraditório, da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.”*

Da leitura do mesmo, se verifica não estar entre as suas competências, apreciar ou decidir acerca de matérias como ao do pleiteado pelo sujeito passivo na infração 02, inclusive pelo fato de a mesma requerer todo um procedimento específico, inclusive quanto a escrituração do CIAP, que, como acima visto, foge às atribuições legais deste Conselho.

Quanto a infração 03, se reporta também a utilização tida como indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo os produtos arrolados, acetileno, argônio, carretel, parafusos, oxigênio, tarugos, dentre outros.

Aqui, mais uma vez se repetem os posicionamentos, tanto da defesa, como da fiscalização, cada qual defendendo o seu ponto de vista.

A infração 04, por seu turno, possui o mesmo teor acusatório das infrações 01 e 03, sendo, pois, desnecessário se repetir, mais uma vez, os argumentos utilizados pelo autuado e autuante, todos no mesmo sentido dos anteriormente postos.

Por fim, a infração 07, na qual se lançou a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras Unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, tendo, neste caso, a impugnação argumentado no sentido de que sendo beneficiária do Programa DESENVOLVE, estaria desobrigada do recolhimento do diferencial de alíquota sobre as aquisições interestaduais de bens destinados ao seu ativo imobilizado, no que foi contestada pelo autuante, que se posiciona no sentido de que a autuação recaiu sobre bens tidos como de uso e consumo.

O regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto 8.205, de 03/04/2002, assim determina:

*“Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo:*

*I - às aquisições de bens destinados ao ativo fixo, efetuadas por contribuintes habilitados mediante resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, para o momento de sua desincorporação, nas seguintes hipóteses:*

- a) nas operações de importação de bens do exterior;*
- b) nas operações internas relativas às aquisições de bens produzidos neste Estado;*
- c) nas aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas”.*

Os produtos elencados na infração são abraçadeiras, acoplamentos, adaptadores, correias, correias de compressor, disjuntores, dobradiças, escovas, eletrodutos, mangotes, mangueiras, manômetros, materiais para eletricidade, molas, palhetas limpadoras, parafusos, rolamentos, sapatos de segurança, tomadas, dentre outros.

Logo, inaplicável o diferimento do recolhimento pleiteado pela defesa, em relação a tais itens, uma vez que pela descrição acima, se verifica claramente que os mesmos não se constituem em elementos do ativo imobilizado, mas sim partes e peças, e bens de consumo.

Como consequência, entendo a princípio, ser o diferencial de alíquotas referentes a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo, devido.

Em relação ao crédito fiscal sobre bens de uso e consumo, este é o entendimento assente neste Órgão, à vista das diversas decisões, dentre as quais destaco aquelas contidas nos Acórdãos CJF 0037-12/15, CJF 0367-12/17, CJF 0386-12/17 e CJF 0362-11/17.

Analiso, agora, de per si, os produtos nominalmente citados pela defesa, como propiciadores da possibilidade de uso do crédito fiscal, a começar pelos pneus fora de estrada.

Durante algum tempo, o entendimento dominante era o de que tais bens não propiciariam o aproveitamento do crédito fiscal, entretanto, como o direito é dinâmico, houve mudança no posicionamento do CONSEF, à vista da decisão contida no Acórdão CJF 0356-12/17, de 21/09/2017, no qual o entendimento foi de que o uso do crédito fiscal seria possível, consoante se denota no voto condutor, julga neste ponto, à unanimidade:

*“Com relação à infração 3, alusiva aos “pneus-fora-de-estrada”, entendo que independentemente da aplicação da legislação pura e simples, há que se analisar a utilização dos referidos pneus no contexto produtivo do Sujeito Passivo.*

*Nessa esteira, é de se notar que o tipo de pneu utilizado pela recorrente tem características muito próprias de aplicabilidade, ou seja, não são pneus que podem ser utilizados em qualquer veículo ou sob condições que não sejam muito específicas, aí entendido que seus atributos técnicos restringem o seu uso.*

*No caso dos autos, os pneus em questão são comprovadamente utilizados em equipamentos específicos que tem serventia e aplicabilidade muito restritas. Os ditos equipamentos (carregadeiras de rodas, caminhões e motoniveladoras), inequivocamente, são usados unicamente na extração do minério e no seu transporte, tal qual uma “esteira” de transporte ou deslocamentos, também utilizadas em mineradoras.*

*Além disso, resta provado nos autos que o item “pneus-fora-de-estrada”, em razão das condições severas em que são utilizados, têm desgaste extremamente grande e rápido, sendo certo que se tornam imprestáveis em muito pouco tempo, o que afasta a possibilidade de serem os referidos pneus caracterizados como itens de uso e consumo.*

*Obviamente que os ditos pneus não se incorporam ao produto final, contudo, sem eles, a sequencia produtiva se interrompe quando o minério extraído da mina não chega ao local de processamento, ou mesmo não é movimentado no próprio sitio de extração. Ou seja, não nos parece lógico que um dado item envolvido no processo produtivo e que tem características de*

*uso e aplicabilidade tão específicas, além de um desgaste tão rápido seja considerado como material de uso e consumo.*

*Pois bem, colocado o entendimento do item “pneus-fora-de-estrada”, resta a configuração de que indiscutivelmente são utilizados nas atividades operacionais do Sujeito Passivo, são consumidos em período inferior a 12 meses, ainda que não se integram ao produto final. Nessa esteira, não pairam dúvidas quanto à condição de produto intermediário dos “pneus-fora-de estrada.*

*Isto posto, nos parece que é indevida a glosa dos créditos utilizados pela Recorrente”.*

Quanto aos demais pneus, o entendimento manifestado em sede de resposta à consulta formulada por contribuinte de mesma atividade que a autuada, é de que não proporcionam o aproveitamento de crédito fiscal, a se denotar pelo Parecer DITRI 01509/2012:

*Quanto aos pneus utilizados pelas máquinas, equipamentos e veículos muito embora sejam consumidos, entrando, inclusive em contato direto com as rochas de onde são extraídos os minérios, não integram o processo produtivo. O posicionamento daquela gerência é no sentido de que ‘o direito ao crédito alcança exclusivamente as aquisições de matérias-primas e insumos utilizados diretamente no processo extrativo mineral. Por outro lado, as aquisições de partes e peças de reposição de equipamentos e veículos diversos (escavadeira, carretas de perfuração, caminhões fora de estrada, tratores etc.), em face do desgaste comum a toda e qualquer peça que compõe o maquinário ou veículo utilizado na extração mineral, não geram direito a crédito, tendo em vista que se trata de itens definidos como de uso e consumo conforme estabelece o artigo 93, inciso V, alínea ‘b’. Portanto, a aquisição de pneus para máquinas e veículos utilizados na atividade de extração mineral, em substituição aqueles que se desgastaram com o uso não gera direito a crédito do ICMS’.*

Logo, naquelas infrações nas quais estejam incluídos os pneus fora de estrada, na condição de serem considerados bens de uso e consumo (01 e 03), e tendo o crédito como indevido, devem ser os mesmos retirados do lançamento, o que de pronto concorre para a improcedência da infração 01, tendo em vista o fato de que ela se refere exclusivamente a tal item.

Na infração 03, forem retirados os pneus para o “Dumper 785D”, também indicado na planilha como Caterpillar 785D”, cuja descrição contida no site do fabricante encontrado no endereço [https://www.cat.com/pt\\_BR/products/new/equipment/off-highway-trucks/mining-trucks/18089285.html](https://www.cat.com/pt_BR/products/new/equipment/off-highway-trucks/mining-trucks/18089285.html), vem a ser um veículo que transporta cargas sólidas, com as laterais totalmente abertas, sendo veículo peculiar e específico na atividade da empresa autuada, ou seja, veículo de mineração, ficando, entretanto, mantido o lançamento da nota fiscal 2.627 no mês de maio de 2011, tendo em vista não se referir a tais tipos de pneus, não tendo a empresa especificado de forma clara a que tipo de pneu a mesma se refere, o que faz com que a prova não seja contundente a seu favor.

Também foram retirados os pneus 52/80-57, destinados a uso em carregadeiras operando em condições severas, como minas, jazidas e áreas de construção, de acordo com informação constante no site [http://xthra.com/pt/xthra\\_pneus\\_otr\\_diagonais\\_pt.htm](http://xthra.com/pt/xthra_pneus_otr_diagonais_pt.htm).

Igualmente, foram considerados pneus fora de estrada os pneus radiais 33 00R51, que vem a ser pneus gigantes, incompatíveis com veículos de passeio ou até mesmo utilitários, na forma da informação obtida em [https://pt.made-in-china.com/co\\_ttwine/product\\_Giant-Tire-27-00r49-33-00r51-37-00r57-40-00r57-Tire\\_heyyihuny.html](https://pt.made-in-china.com/co_ttwine/product_Giant-Tire-27-00r49-33-00r51-37-00r57-40-00r57-Tire_heyyihuny.html).

Também se excluíram as notas fiscais relativas ao pneu 27.00R49, destinados a caminhões fora de estrada e equipamentos similares, consoante se denota no site de empresa comercializadora do mesmo [http://xthra.com/pt/xthra\\_pneus\\_otr\\_radiais\\_pt.htm](http://xthra.com/pt/xthra_pneus_otr_radiais_pt.htm).

Quanto a correia transportadora, posso mencionar o entendimento firmado no Acórdão CJF 0348-12/17, de 18/09/2017, cuja decisão foi no seguinte sentido:

*“O presente Recurso Voluntário alcança especificamente as infrações 3 e 4 do auto de infração supra referido, cuja penalidade impõe da recorrente o estorno dos créditos fiscais decorrentes das aquisições dos produtos correia transportadora e plana e o consequente recolhimento do diferencial de alíquotas, sob a alegação de que estes se tratariam de bens de uso e consumo do estabelecimento.*

*Com relação à infração 3, o autuante considera que houve apropriação indevida de crédito fiscal decorrente da aquisição das correias transportadoras e plana, por considerar que estes consistem em materiais para uso e consumo do estabelecimento da recorrente, cujas aquisições não ensejariam direito ao crédito do imposto.*

*Tratando-se de processo industrial, as legislações complementar e estadual garantem o direito ao crédito não só do ICMS incidente sobre a matéria-prima aplicada na produção, mas também daquele incidente sobre o material de embalagem e produto secundário ou intermediário utilizado no processo industrial.*

*Assim dispõe o art. 32 da LC 87/96, o art. 93 do RICMS e o art. 226 do Decreto nº 7.212, de 2010, atual Regulamento do IPI (RIP/2010), conforme transcrição abaixo:*

*‘Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar: II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior’;*

*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:*

*I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos: a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem; b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

*§ 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; (grifo não original)’*

*‘Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;’*

*Depreende-se da leitura dos dispositivos acima que somente os bens que se integrem ao produto final, ou os bens que, mesmo não se integrando ao produto final, sofram algum tipo de desgaste em função do contato direto com este, são os que podem ser considerados, tanto no âmbito do IPI quanto do ICMS, como matérias-primas ou produtos intermediários.*

*A expressão ‘consumidos no processo de industrialização’, adotada no dispositivo legal do RIP/2010, significa consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Sendo assim, para fins de aplicação da legislação do IPI, considera-se como insumo aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto.*

*Não obstante, permitidos na legislação de regência o crédito do ICMS nas aquisições de produtos intermediários no processo industrial, é notório a dificuldade para delimitar os critérios*

*normativos que os identificam, o que prejudica a apropriação de créditos pelos contribuintes, assim como provoca julgamentos incorretos por parte dos autuantes, pois acabam por inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.*

*Conforme esclarecido pela recorrente, a correia é elemento transportador do minério de manganês fino para sinterização no forno (com o objetivo de enrijecer a peça metálica que irá compor a liga) e dos minérios componentes da liga metálica ao forno de redução. Se não fosse a correia em suas especificidades de constituição apropriadas para o contato com o produto em fabricação (granulometria, temperatura, peso), não seria possível a produção das ligas metálicas pela Recorrente.*

*Registra a recorrente que a cobertura da correia adere ao produto em fabricação, sendo gradativamente consumida no processo industrial em contato direto (imediato) com o produto fabricado, perdendo as suas características originais. Uma vez consumida (exaurida), outra correia com as mesmas singularidades originais deve ser adquirida para desempenho da função no processo de industrialização.*

*Desta forma, não há como negar a condição de produto intermediário deste produto, o qual, apesar de não se integrar ao produto final, é integralmente consumido durante o processo produtivo, sendo imprescindível ao mesmo.*

*Diante de todo o exposto, e considerando que os créditos decorreram da aquisição de autênticos produtos intermediários (e não material de uso e consumo), não há que se falar na exigência do correlato estorno perseguido pelo autuante.*

*No que diz respeito à falta de recolhimento da diferença de alíquota, verifica-se que referido item é uma consequência direta e imediata da questão discutida na infração 3, ou seja, do direito à utilização dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de produtos intermediários reputados equivocadamente pela fiscalização como bens de uso e consumo, conforme acima demonstrado.*

*Consequentemente, e pelas mesmas razões, a infração 4 também deve ser julgada procedente, em parte”.*

Observo que no mesmo julgamento, foi mantida a glosa do crédito fiscal para os produtos acetileno e óleo lubrificante.

No mesmo sentido, posso mencionar o Acórdão CJF 0173-12/17, que, de igual modo, considerou válido o crédito fiscal de correia transportadora, e apenas itens com tal nome específico. Outros tipos de correias não foram considerados, por faltar a indicação de sua utilização.

Em relação a outros produtos eventualmente arrolados na autuação, este Conselho de entendido, ao longo do tempo, que alguns itens ligados diretamente à exploração mineral, caso dos autos, a exemplo de cones, bits, mandíbulas, botões, barra chata, punho, telas para peneira, cantoneira, haste, barra redonda, bola de aço, cunha de fixação da mandíbula e cone bit.

Temos como exemplos do acima mencionado, além do acima citado Acórdão 0348-12/17, relaciono os Acórdãos 0401-12/17, 0351-12/14, em relação aos quais, os produtos ali listados devem ser retirados do lançamento, motivo pelo qual se efetivou diligência no sentido de que diversos itens fossem segregados por tipo, e traz como consequência, o julgamento pela procedência parcial para a infração 03, de acordo com a tabela abaixo, diante da retirada daqueles presentes na autuação.

Registro terem permanecido no lançamento, produtos como acetileno, oxigênio, mangote, parafuso, plugue, manta, placa, graxa, stargold, nitrogênio, borracha, distribuidor pressurizado, pino chumbador, tanque amostrador industrial, válvula, segmento, placas, dentre outros.

Como afirmado anteriormente, a infração 03 é tida como parcialmente procedente, na forma abaixo discriminada:

<b>2011</b>	<b>VALOR DO ICMS</b>
JANEIRO	R\$ 32.799,64
FEVEREIRO	R\$ 7.219,70
MARÇO	R\$ 386,40
MAIO	R\$ 348.952,86
JUNHO	R\$ 706,93
JULHO	R\$ 47.914,32
AGOSTO	R\$ 4.629,35
SETEMBRO	R\$ 316,58
OUTUBRO	R\$ 0,00
NOVEMBRO	R\$ 6.008,74
DEZEMBRO	R\$ 82,24

<b>2012</b>	<b>VALOR DO ICMS</b>
JANEIRO	R\$ 55.000,99
FEVEREIRO	R\$ 27.136,96
MARÇO	R\$ 23.892,37
ABRIL	R\$ 2.222,36
MAIO	R\$ 0,00
JUNHO	R\$ 595,06
JULHO	R\$ 0,00
AGOSTO	R\$ 14.802,39
SETEMBRO	R\$ 68.969,73
OUTUBRO	R\$ 55.476,40
NOVEMBRO	R\$ 125.956,68
DEZEMBRO	R\$ 214.686,74

<b>2013</b>	<b>VALOR DO ICMS</b>
JANEIRO	R\$ 247.657,05
FEVEREIRO	R\$ 158.823,01
MARÇO	R\$ 153.989,65
ABRIL	R\$ 211.512,12
MAIO	R\$ 419.833,31
JUNHO	R\$ 80.226,82
JULHO	R\$ 100.298,01
AGOSTO	R\$ 264.024,26
SETEMBRO	R\$ 552.635,72
OUTUBRO	R\$ 54.256,25
NOVEMBRO	R\$ 285.839,13
DEZEMBRO	R\$ 19.878,62

**2014**

JANEIRO	R\$ 112.558,06
FEVEREIRO	R\$ 89.082,66
MARÇO	R\$ 52.009,35
ABRIL	R\$ 85.696,83
MAIO	R\$ 312.648,89

Totaliza, pois, a infração 03, o montante de R\$ 4.238.08.

Como consequência das exclusões acima indicadas e realizadas, a infração 07, reflexo daquelas relativas a utilização de crédito fiscal decorrente de materiais de uso e consumo, igualmente sofre alteração, pela exclusão dos mesmos itens anteriormente listados, considerados materiais intermediários, o que concorre para que a mesma igualmente seja procedente em parte em R\$1.302.296,05, com a seguinte discriminação de parcelas:

**2013 VALOR DO ICMS**

JANEIRO	R\$ 59.394,27
FEVEREIRO	R\$ 61.734,62
MARÇO	R\$ 99.684,37
ABRIL	R\$ 159.902,04
MAIO	R\$ 67.427,38
JUNHO	R\$ 39.861,55
JULHO	R\$ 142.577,31
AGOSTO	R\$ 153.221,65
OUTUBRO	R\$ 130.602,58
NOVEMBRO	R\$ 79.841,12
DEZEMBRO	R\$ 24.703,44

**2014 VALOR DO ICMS**

JANEIRO	R\$ 122.272,84
FEVEREIRO	R\$ 99.520,25
MARÇO	R\$ 11.399,53
ABRIL	R\$ 36.751,48
MAIO	R\$ 13.401,62

Quanto aos explosivos, em que pese a veemência da defesa, não consegui identificar glosa de tais produtos no lançamento, tendo, em sede de informação fiscal, o próprio autuante registrado o lídimo direito ao crédito para tais produtos.

Em sentido contrário, devem ser mantidos no lançamento os produtos luvas, anéis, juntas de vedação mecânica, selos mecânicos, gaxeta de teflon, extrator, na forma da decisão contida no Acórdão CJF 0233-11/14, no qual figurou no polo passivo a própria autuada, bem como aqueles que, embora mencionados pela autuada, não foram encontradas decisões que comprovassem a alegação posta.

Na infração 04, a acusação versa sobre utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, diante do fato de o contribuinte ter utilizado indevidamente como crédito os valores destacados a título de ICMS substituição tributária.

É sabido que a substituição tributária é o regime pelo qual a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte que não aquele próprio gerador da ação de venda.

Na prática, empresa é responsável por recolher o ICMS devido em toda a cadeia, ou seja, por todos aqueles outros contribuintes que recolheriam o imposto nas posteriores fases de comercialização, atuando como substituto tributário sobre os demais envolvidos nas operações, o que traz como consequência, o fato de a arrecadação do imposto se concentrar em poucos, especialmente estabelecimentos industriais, distribuidores e importadores de mercadorias.

Basicamente, consiste que, na cobrança do imposto devido em operações subsequentes, antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, antes de uma posterior saída ou circulação da mercadoria, o correspondente imposto deve ser retido e recolhido.

Como exemplo, temos os fabricantes de cimento, veículos ou produtos farmacêuticos, que recolhem integralmente o tributo e, por consequência, desobriga a rede atacadista ou distribuidora que dele compra e também aqueles que farão a venda final ao consumidor, os quais não precisarão se preocupar com o cálculo do ICMS nem na compra ou na venda dos referidos produtos.

Desta maneira, temos na legislação dois tipos de contribuintes, o Substituto, que vem a ser aquele eleito para efetuar a retenção e/ou recolhimento do ICMS e o Substituído, que, nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo deferimento do imposto e nas operações ou prestações subsequentes sofre a retenção.

Dependendo da legislação e regramento das operações, a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto, sendo tal atribuição de responsabilidade feita em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada estado da Federação.

Em suma: o recolhimento vale para toda a cadeia de circulação da mercadoria, diante do fato de que, a partir desse momento em diante não incide mais o ICMS sobre a mesma enquanto ela estiver circulando dentro do estado, ou seja, em operação interna, uma vez que o primeiro contribuinte da cadeia paga e os demais fazem as suas vendas sem necessidade de incidir novamente o imposto.

Importante ser observado que, diante do fato de o ICMS ser imposto estadual, cada estado precisa publicar legislação disciplinando a substituição tributária, pois, inexistindo lei própria, a indústria não se encontra obrigada a realizar o recolhimento integral do tributo, ainda que a mercadoria em questão esteja sujeita ao regime diferenciado.

Isso diante do fato de a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais depende da existência e celebração de acordo específico pelos Estados interessados, sendo importante se chamar atenção ao fato de que o contribuinte substituto para cálculo e recolhimento do ICMS da substituição tributária observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Tendo em vista que a empresa autuada se apresenta como mineradora, consequentemente com atividade típica industrial, descabe qualquer apropriação de imposto retido por substituição tributária, vez que as aquisições realizadas não serão comercializadas em etapa posterior, e sim, quando muito, utilizados no processo de extração mineral, motivo pelo qual não se concebe a apropriação do imposto destacado àquele título.

Logo, a infração é procedente.

Para as infrações 05 e 06, as quais tratam de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, pela falta de registro nos livros fiscais de diversas entradas de mercadorias (tributadas

e não tributadas), a defesa trouxe de forma pontual notas fiscais que deveriam ser excluídas do lançamento, quer por cancelamento, quer por comprovado o efetivo registro.

Em primeiro lugar, gostaria de registrar equívoco da defesa, ao se expressar no sentido de que “*sob outro aspecto, é inafastável a conclusão, até mesmo intuitiva, de que as multas aqui combativas, de 10% e 1% do valor das receitas obtidas com as vendas, contraria qualquer concepção que se possa ter sobre a palavra proporcionalidade*”, ao tempo em que invoca a seu favor o teor do voto contido no Acórdão CJF 0125-12/07. (grifei).

E justifico: contrariamente ao entendimento da empresa, devidamente registrado na assertiva acima reproduzida, bem como o texto legal inserido no artigo 42 da Lei 7.014/96, vigente à época da autuação, as multas aplicadas incidem sobre “*o valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal*”, e sendo sabido que o valor de entrada é menor do que aquele de saída ou venda, isso resultaria em valor maior do que aquele efetivamente apurado, diante da mudança de critério.

Assim, não posso considerar o voto juntado aos autos, por se referir a multa de 1% sobre saídas, em autuação por “*falta de apresentação os arquivos magnéticos com informações das operações ou prestações realizadas, referentes ao período de janeiro/2002 a dezembro de 2003, contendo informações e dados registrados através dos meios eletrônicos de processamento de dados com a totalização das operações das entradas e saídas, inclusive com os registros 54 e 75*”, situação totalmente diferente da presente, que é a falta de registro no livro fiscal de entrada de notas fiscais.

Feito tal registo, adentro na análise das mesmas, e quanto a afirmação da defesa de serem as mesmas baseadas em “*presunção desprovida de base empírica e normativa*”, tal assertiva não procede. Primeiro, pelo fato de ser fato concreto a emissão das notas fiscais com destino ao estabelecimento autuado. Em segundo, a falta de registro das mesmas nos livros fiscais, cuja responsabilidade quanto ao correto preenchimento é exclusiva da empresa, que, entretanto, não efetuou o lançamento de várias delas nos seus livros fiscais, os quais ainda que em forma de arquivo se encontram em poder da autuada.

Esclareço que não se trata de presunção, uma vez que estas se encontram listadas e restritas às hipóteses do artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, sendo que este dispositivo assim se apresenta:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

(...)

IV - Entradas de mercadorias ou bens não registradas”.

Esta hipótese, caracterizada pela presunção, somente ocorre quando se constata a falta de registro contábil, o que não vem a ser o caso, pelo fato de as infrações em tela se referirem unicamente à falta de registro dos documentos fiscais no respectivo Livro Fiscal de Entradas de Mercadorias, especialmente os registros C 170 da EFD, com penalização através de imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, o que faz com que não se sustente a arguição posta pela defesa, vez que baseada em elemento, qual seja, no livro do contribuinte.

Em segundo lugar, contrariamente à tese defensiva, diante do fato de estarem as notas fiscais emitidas nos sistemas SEFAZ, e as mesmas não estarem lançadas e registradas nos livros escriturados pela empresa, não se pode falar em “vícios de motivação”, tal como a defesa, sequer na falta de apresentação de prova material da efetiva ocorrência das operações comerciais em questão, diante do fato das notas se encontrarem no sistema como regularmente autorizadas, emitidas, saídas, circuladas, e não canceladas.

Caso não reconhecesse alguma aquisição, deveria indicar quais documentos estariam em tal situação, bem como trazer elementos de prova no sentido contrário ao da acusação, o que não ocorreu de forma global, apenas em casos pontuais, devidamente analisados e acolhidos quando pertinentes pelo autuante, em sede de informação fiscal.

Lembro que estamos diante de notas fiscais eletrônicas, tendo o Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005 que a instituiu em âmbito nacional a Nota Fiscal Eletrônica, na sua Cláusula sétima, § 7º assim prevê:

*“Cláusula sétima. Do resultado da análise referida na cláusula sexta, a administração tributária cientificará o emitente:*

(...)

*§ 7º Deverá, obrigatoriamente, ser encaminhado ou disponibilizado download do arquivo da NF-e e seu respectivo Protocolo de Autorização de Uso:*

*I - ao destinatário da mercadoria, pelo emitente da NF-e, imediatamente após o recebimento da autorização de uso da NF-e;*

*II - ao transportador contratado, pelo tomador do serviço antes do início da prestação correspondente”.*

Ou seja: emitida a nota fiscal, o adquirente ou destinatário da mesma deve ser obrigatoriamente informado, através do recebimento do arquivo correspondente.

No caso presente, diante de emissão de nota fiscal contra a destinatária/autuada em que o documento não corresponesse a operação e/ou prestação por ela realizada, na quantidade das notas fiscais arroladas na autuação, por diversos emitentes, situados em unidades distintas da Federação, inclusive com indicação no campo de informações complementares de números de pedido, dentre outros dados, deveria ter adotado providências necessárias para se resguardar, evitando prejuízos futuros.

Todavia, não consta dos autos qualquer movimento em tal sentido, o que fragiliza a defesa em tal argumentação.

Fato é, que a empresa autuada não conseguiu desconstituir na sua totalidade a acusação, sendo que a falta de escrituração de notas fiscais nos respectivos livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS, além de causar dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicada multa, conforme estabelece o artigo 42, incisos IX e XI da Lei 7.014/96, haja vista o interesse do Estado em manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a não escrituração dos documentos fiscais impede o pleno exercício de tal controle.

A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual. Todavia, sendo o objeto do Auto de Infração a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação tributária acessória, em verdade, lançamento datado de 22 de setembro de 2014, época na qual vigia a seguinte redação para o artigo 42 da Lei 7.014/96, a qual determinava:

*“IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal”.*

Tal redação foi alterada pela promulgação da Lei 13.461, de 10 de dezembro de 2015, publicada no Diário Oficial do Estado de 11 de dezembro de 2015, com efeitos a partir desta data, a qual estabeleceu a seguinte redação para o mesmo dispositivo legal:

*“IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal”.*

Por tal alteração, a partir de tal data, na prática, a penalidade por falta de registro na escrita fiscal de notas fiscais, independentemente do fato de serem tributadas ou não, ou ainda com tributação encerrada, comporta a mesma multa: 1% sobre o valor comercial da mercadoria.

Tal retificação se faz necessária para atender ao disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que a lei aplica-se a ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, reduzo a penalidade para 1% do montante inicialmente lançado, resultando em valor de R\$ 79.225,26 para a infração 05, mantido o valor indicado na informação fiscal a infração 06, qual seja, R\$ 10.668,17.

Isso pelo fato de diante da regra contida no mencionado artigo 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, segundo a qual a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, diante do fato de que a alteração proporcionada à Lei 7.014/96 ser mais benéfica para o contribuinte, de ofício, aplico a redução decorrente da nova redação daquele dispositivo legal, e voto no sentido de que as infrações devam ser julgadas procedente em parte nos valores acima indicados, com adequação da penalidade à nova redação constante na Lei já mencionada para a infração 05.

Apresento, pois, o demonstrativo de débito para as infrações:

#### **Infração 05:**

##### **2013**

JANEIRO	R\$ 5.347,13
FEVEREIRO	R\$ 2.747,96
MARÇO	R\$ 3.264,68
ABRIL	R\$ 2.606,36
MAIO	R\$ 816,15
JUNHO	R\$ 1.637,08
JULHO	R\$ 4.415,37
AGOSTO	R\$ 321,78
SETEMBRO	R\$ 39.074,36
OUTUBRO	R\$ 1.288,72
NOVEMBRO	R\$ 1.530,96
DEZEMBRO	R\$ 2.582,18

##### **2014**

JANEIRO	R\$ 1.434,49
FEVEREIRO	R\$ 662,38
ABRIL	R\$ 4.740,62
MAIO	R\$ 6.755,04
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 79.225,26</b>

#### **Infração 06**

##### **2013**

JANEIRO	R\$ 1.810,16
FEVEREIRO	R\$ 1.712,77
MARÇO	R\$ 288,39

ABRIL	R\$ 417,15
MAIO	R\$ 69,14
JUNHO	R\$ 558,16
JULHO	R\$ 84,19
AGOSTO	R\$ 21,83
SETEMBRO	R\$ 141,87
OUTUBRO	R\$ 984,02
NOVEMBRO	R\$ 18,00
DEZEMBRO	R\$ 746,51

#### 2014

JANEIRO	R\$ 83,38
FEVEREIRO	R\$ 5,26
MARÇO	R\$ 4,13
ABRIL	R\$ 80,89
MAIO	R\$ 3.642,32

Frente ao argumento de que as multas teriam natureza confiscatória e 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” das multas percentuais sugeridas (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 as multas aplicadas na presente autuação foram de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Da mesma forma, como já visto, 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.

Em relação a estas, nego o pedido formulado, diante do fato de que, em primeiro lugar, os valores apurados em seus números vultosos, denotarem ser a prática inesperada por parte de uma empresa multinacional de tamanho porte. Em segundo lugar, se trata de prática reiteradamente praticada, à vista, inclusive, de outras autuações no mesmo sentido, inclusive, pelo mesmo autuante, em exercícios diversos, podendo citar como exemplo o Auto de Infração 278868.4001/13-5, o qual das três infrações arroladas, duas são rigorosamente iguais às do presente lançamento, tendo sido julgado através do Acórdão JJF 0021-04/16, cujo resultado foi mantido através do Acórdão CJF 0356-12/17.

Ressalta que, contrariamente ao entendimento da defesa, o contido no artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96 se trata de prerrogativa do julgador em poder reduzir a multa, atentando para as peculiaridades da infração, do infrator e demais elementos que possam influir em sua decisão. Caso assim não fosse o legislador certamente não usaria a expressão "poderá" e sim, "deverá".

Quanto a questão do caráter discricionário alegada pela empresa, vejo que esta possibilidade de o julgador poder dosar a pena, não se afigura somente em direito tributário, sendo comum a outros ramos do direito como o penal, onde a norma estabelece os limites mínimos e máximos das penas, cabendo a este, analisando os elementos processuais, fazer a devida dosagem, mesmo caso dos autos.

Ademais, como já firmado quando da análise do mérito da infração, diante da aplicação retroativa de norma mais benigna, nos termos do artigo 106 do CTN, o sujeito passivo já foi beneficiado por expressiva redução do valor da infração 05, o que lhe beneficia.

Em relação às decisões administrativas trazidas em sede defensiva, as mesmas não possuem qualquer possibilidade de aplicação, pelo fato das mesmas não possuírem qualquer efeito vinculante, diante do fato do julgador estar submetido ao princípio do livre convencimento motivado, o que me faz refutar tal argumento.

Além disso, conforme já registrado no presente voto, aqueles Acórdãos que amparam o pleito da autuada estão sendo devidamente considerados para efeito de exclusão dos itens tidos como incorretamente lançados pela fiscalização.

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.

Pelos expostos motivos, julgo o lançamento procedente em parte, de acordo com a seguinte demonstração:

Infração 01	R\$	ZERO
Infração 02	R\$	1.556.083,33
Infração 03	R\$	4.238.726,08
Infração 04	R\$	900.072,25
Infração 05	R\$	79.225,26
Infração 06	R\$	10.668,17
Infração 07	R\$	1.302.296,05

## 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 **278868.3001/14-0** lavrado contra **MIRABELA MINERAÇÃO DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.997.177,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$89.751,56**, prevista no artigo 42, incisos IX e XI do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

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

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADORA