

A. I. Nº - 278868.0007/18-0  
AUTUADO - MIRABELA MINERAÇÃO DO BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ MARCELO PONTES  
ORIGEM - IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 16/09/21

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0131-03/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. Ficou comprovado que houve utilização do crédito destacado nas Notas Fiscais, de aquisição de bens destinados ao Ativo Permanente do estabelecimento, sem observar a legislação. Infração procedente. **b)** AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal nas aquisições de material destinado a uso e consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. **c)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. O sujeito passivo logra êxito em elidir parcialmente a autuação. Infração 03 parcialmente subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. Restou comprovado que os materiais adquiridos em operações interestaduais arroladas no levantamento fiscal, são destinados a uso e consumo do estabelecimento e devido o imposto exigido. Infração subsistente 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Infrações não contestadas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 09/12/2018, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$4.158.671,21, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 01.02.01. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no mês de junho a novembro de 2014, janeiro, fevereiro, abril e maio de 2015. Exigido o valor de R\$279.776,10, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 12 e 13;

Infração 02 - 01.02.02. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de junho a dezembro de 2014; janeiro

a dezembro de 2015. Exigido o valor de R\$2.439.855,28, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 14 e 42;

Infração 03 - 01.02.06. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de junho a outubro e dezembro de 2014; janeiro, abril a agosto, novembro e dezembro de 2015. Exigido o valor de R\$392.167,92, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 43 e 47;

Infração 04 - 06. 02.01. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de junho a dezembro de 2014; janeiro a abril e junho a novembro de 2015. Exigido o valor de R\$1.021.858,52, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 48 e 62;

Infração 05 - 16.01.01. Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de junho a dezembro de 2014; janeiro e março a novembro de 2015. Exigida a multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$10.776,72. Demonstrativo às fls. 63 e 69;

Infração 06 - 16.01.02. Entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de junho a dezembro de 2014; janeiro a novembro de 2015. Exigida a multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$14.236,66. Demonstrativo às fls. 70 e 94.

O Autuado apresenta Impugnação às fls. 99 a 134, depois de observar sua tempestividade e reproduzir o teor da acusação fiscal alinha os argumentos a seguir resumidos.

Informa que promoverá a quitação das exigências consubstanciadas nas Infrações 05 e 06 do Auto de Infração juntamente à Secretaria de Fazenda do Estado, pelo que efetuará a juntada dos demonstrativos respectivos à posteriori.

Pugna pela nulidade das Infrações 01, 02, 03 e 04 da autuação pela falta de apresentação das razões justificantes da classificação fiscal dos bens adquiridos, consoante prevê o inciso II, do §4º, do art. 28, §4º, II, do RPAF-BA/99.

Menciona que a fiscalização exige ICMS e multa formal, ao suposto de que teria aproveitado indevidamente créditos do imposto tirados de entradas de bens classificados como destinados ao ativo permanente do estabelecimento - Infração 01, de uso e consumo - Infração 02, ou adquiridos com pagamento do ICMS por substituição tributária - Infração 03 e que teria deixado de recolher o ICMS-DIFAL relativo a mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento - Infração 04.

Observa que ao indicar as mercadorias glosadas, a fiscalização limitou-se a apresentar os dados constantes nas Notas Fiscais, como o respectivo número, a data da emissão, o CNPJ do estabelecimento remetente e a sua U.F., a CFOP relacionada ao produto, a quantidade de itens, o valor, o crédito correspondente, o mês e o ano do creditamento. Tendo, na “descrição”, indicado apenas os nomes dos produtos sem, contudo, descrevê-los, de modo a demonstrar, em cada anexo, porque os itens glosados enquadrar-se-iam às infrações correspondentes. Cita alguns exemplos à fl. 103.

Diz ser notório 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*. Registra que para seja realizada de forma adequada, a atividade classificatória 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 não ser possível extrair conclusões pré-estabelecidas sobre determinado produto. Diz que a depender da forma como é funcionalizado em determinado processo produtivo, um mesmo bem

pode assumir múltiplas classificações. Diz ser 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.

Observa que a ilação é plenamente aplicável ao caso concreto, em que foram glosados notórios produtos intermediários diretamente funcionalizados na obtenção do produto mineral e clássicos materiais de embalagem, que embora não sejam consumidos, servem de invólucro protetor ao produto final, sinalizando, com descalabro, um absoluto desapreço pelas singularidades do processo produtivo minerário e da realidade do estabelecimento autuado.

Cita como exemplo que fora glosado como mercadoria destinada ao ativo imobilizado, o produto denominado “BIG BAGS PAREDE DUPLA 90 X 90 X 100”, o qual, se trata de material de embalagem, que jamais poderia ter sido enquadrado como destinado ao ativo imobilizado.

Assinala 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*”.

Diz ser por esse motivo que as infrações merecem imediato cancelamento, conforme já decidiu o Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, em caso análogo, no Acórdão CJF Nº 0027-12/03.

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

Ressalta 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. Lembra ser nesse sentido, a previsão expressa nos artigos 2º e 28 do RPAF-BA/99.

Requer seja declarada a nulidade do auto de infração em epígrafe (Infrações 01, 02, 03 e 04), por carência de motivação e cerceamento de defesa, sob pena de afronta aos arts. 5º, LV e 150, I, da CR/88; arts. 3º, 97 e 142, parágrafo único, do CTN, bem como ao art. 28, § 4º, II, do RPAF-BA/99.

Destaca que com relação a Infração 03, em que a fiscalização acusa a empresa de ter-se creditado indevidamente ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, que o “Demonstrativo do AI” (doc. 05) repete diversas notas fiscais, indicando na descrição o mesmo produto, e os mesmos valores.

Observa que ao analisar essas notas, verifica-se que há inúmeras inconsistências, as quais demonstram equívocos no lançamento que culminam no necessário reconhecimento de sua nulidade, diante da repetição de valores que tornam não só a capitulação das infrações muito maior do que o supostamente devido, mas também majoram as penalidades cominadas.

Cita como exemplo a Nota Fiscal nº 246350, referente à aquisição do óleo “Corena S4 R 68”, cujo valor total correspondente a R\$52.894,09.

Assinala que as mesmas inconsistências podem ser verificadas, por exemplo, nas Notas fiscais de nºs 475992, 499036, 508071, 243777, 605413 e 694563.

Registra que diante dos equívocos que maculam a veracidade dos valores lançados, a autuação relativa à Infração 03 merece ser integralmente cancelada, por sua inequívoca nulidade, decorrente da inconfiabilidade dos dados em que se baseia. Prossegue destacando que,

subsidiariamente, ainda que se entenda não se tratar de hipótese de cancelamento, não há dúvidas de que os autos necessitam serem baixados em diligência, para que se promova a recomposição do valor ou, ao menos, sejam esclarecidas as repetições. Para tanto, diz juntar o seu SPED Fiscal relativo a todo o período autuado (doc. 07).

Ao tratar de suas razões para a improcedência da autuação, diz que como visto, o fisco exige ICMS e multa sob a acusação de que teria se aproveitado indevidamente de créditos do imposto tirados de entradas de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento (Infração 01), de uso e consumo (Infrações 02 e 04), ou decorrentes do ICMS-ST relativo a bens de uso e consumo (Infração 03).

Menciona o perfil não cumulativo do ICMS e a legitimidade do creditamento do imposto na aquisição de produtos intermediários, matérias-primas e material de embalagem.

Sustenta que a primeira razão, no mérito, para o cancelamento das exigências fiscais está na improcedência da premissa adotada pela fiscalização quanto à classificação jurídico-contábil dos bens adquiridos.

Revela que o ICMS é um tributo plurifásico que visa a alcançar o consumo (art. 155, §2, I, “b”, CF-88) tendo como principal característica a não cumulatividade, que deveria equivaler à incidência do tributo sobre o valor agregado em cada operação, mediante o sistema de créditos sobre as entradas e débitos sobre as saídas.

Afirma que a escolha de tal regime de incidência visa que não sejam tais tributos suportados economicamente pelo contribuinte de direito (o produtor, ou o comerciante), onerando, pelo mecanismo dos preços, tão somente a força econômica do consumidor.

Observa que os contribuintes *de jure*, nomeados pela lei, são os agentes econômicos, promotores das operações de circulação mercantil, cuja atuação pode ser assim descrita: (i) promovem o pagamento do imposto relativamente às operações que praticam, dele deduzindo o montante suportado quando da aquisição da mercadoria; (ii) transferem o ônus do imposto com que arcaram para o adquirente da mercadoria, até o consumidor final, que o suporta em definitivo e integralmente.

Firma que a adoção da plurifásia impositiva pela CF-88 trouxe importantes implicações, precipuamente a incidência do ICMS em todas as etapas do ciclo econômico da mercadoria - incidindo sobre o valor agregado, e, sucessivamente, gerando facilidades e vantagens à arrecadação dos Estados Membros. Nesse sentido, traz a colação trecho esclarecedor de estudo realizado pela Professora Misabel Derzi.

Lembra que, de acordo com o art. 155, §2º, I, da CF-88, o ICMS é imposto não cumulativo, devendo-se deduzir da base de cálculo, na apuração do *quantum* tributário devido, os créditos do imposto tomados das etapas pretéritas. Elimina-se, desse modo, a tributação em cascata, desonerando o processo produtivo e favorecendo a economia do país.

Revela que, nesse contexto, muito se discutiu se a não cumulatividade posta no Texto Constitucional assegurava um crédito físico ou financeiro, tendo - *a priori* - o Supremo Tribunal Federal adotado a primeira linha, deixando claro que:

- I. 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 nº 406/68, intangível e irredutível por meio de lei complementar;
- II. 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.

Explica que apesar de a adoção do crédito financeiro ter sido sucessivamente postergada, por

meio da legislação complementar, é preciso fixar, de todo modo, para o presente caso: não é possível reduzir, mutilar ou deformar o crédito físico, sob risco de afronta ao núcleo mínimo do princípio da não cumulatividade, já determinado e especificado na Constituição.

Lembra que, acerca do alcance da não cumulatividade, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que na vigência do Decreto-lei nº 406/68 e do Convênio nº 66/88, a aquisição de produtos ou mercadorias que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não eram completamente consumidos e nem integravam o produto final, não gerava direito ao creditamento do ICMS, em razão de revisão expressa no inciso III, do art. 32, do Convênio nº 66/88. Entretanto, destaca que, posteriormente, sobreveio a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 20, alterando o cenário então vigente, ao disciplinar o direito ao crédito no âmbito do ICMS.

Diz que nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrassem o produto final (art. 20, § 1º). Dessa forma, a partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade. Reproduz a ementa de vários julgados sobre esse tema dessa Corte Superior.

Frisa que nos referidos acórdãos, o STJ atrelou a amplitude do direito de crédito a um conceito mais amplo, admitindo o creditamento de todos os bens essenciais ao processo de produção (a falta deles implicando a descontinuidade do processo produtivo), ainda quando não consumidos ou integrados ao produto final.

Assinala ainda que, segundo o entendimento esposado pela Corte Superior, os requisitos tradicionalmente vinculados ao conceito classificatório “produtos intermediários” (consumo imediato e integral), seriam derivados de padrões normativos vigentes à época do Convênio ICM nº 66/88, que não teriam encontrado ressonância no novo paradigma após a LC 87/96.

Assevera ser o entendimento da fiscalização tributária, demasiadamente restritivo, por exigir a integração do bem ao produto final, não mais encontra respaldo no ordenamento jurídico, em razão da sistemática introduzida pela Lei Complementar nº 87/97, e que fora reproduzida fielmente pela legislação estadual.

Observa que não mais subsiste no RICMS-BA/12, a exigência que constava na alínea b”, do inciso V, do art. 93, “no sentido de estornar os créditos dos materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, entendido como “as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”.

Frisa que mesmo se aceitada a tese de que caberia a cada Estado da Federação regulamentar o direito ao crédito da forma como bem lhe conviesse. Isso porque, acompanhando a evolução jurisprudencial, bem como a novel disciplina introduzida pela Lei Complementar nº 87/96, o próprio legislador baiano houve por bem excluir a exigência, para fins de creditamento, de que a mercadoria integrasse o produto final, não mais subsistindo o referido dispositivo, estando à matéria agora sob a vigência do RICMS-BA/12. Observa que ao contrário, optou por assegurar expressamente, ao contribuinte, o direito ao crédito na aquisição de produtos intermediários e de material de embalagem, conforme consta na alínea “b”, do inciso I, do art. 309.

Afirma que a necessária interpretação restritiva do art. 33, I, da LC 87/96 (regra que excepciona a regra geral do direito de crédito), limita a postergação do direito de crédito aos bens não essenciais à consecução da atividade-fim (bens de uso e consumo do estabelecimento, i.e., do local que dá suporte à atividade fim da empresa), separando-os dos bens essenciais ao processo produtivo, os quais se subsomem ao conceito de produtos intermediários.

Revela que, consoante a jurisprudência pátria e a garantia mínima do crédito físico, o

creditamento do ICMS, na indústria de extração mineral, pode ser feito sobre entradas de diferentes espécies de bens:

(i) matérias primas, que se integram à estrutura físico-química do produto em fabricação. São os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto;

(ii) materiais de embalagem, que não integram a estrutura físico-química do produto, mas lhe servem de invólucro protetor. São os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção;

(iii) produtos intermediários ou secundários, os quais não integram o produto final (salvo em caráter residual), mas são imprescindíveis/essenciais à sua obtenção.

Assinala que, no caso concreto, grande parte dos produtos adquiridos pelo estabelecimento - arrolados nos Anexos I a IV 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) e outra parte se enquadra no conceito de materiais de embalagem: serve de invólucro protetor ao produto final, pois, apesar de não integrarem a sua estrutura físico-química, acondicionam e embalam o produto final para que seja transportado para fora da área de produção.

Explica que os bens erroneamente tachados pela fiscalização como de uso e consumo (Infrações 02 e 04) ou, ainda, como bens do ativo permanente (Infração 01), se não são materiais de embalagem, são diretamente e essencialmente funcionalizados no processo produtivo do estabelecimento, enquadrando-se no conceito de produtos intermediários.

Diz que no caso concreto a fiscalização glosou créditos tomados na aquisição de bens que, notoriamente, são classificados como intermediários na indústria extractiva, a exemplo de Anéis Weir, Barra Helicoidal, Barra de Alimentação, Buchas protetoras e distanciadoras, Cachimbo, Conjunto espelho alimentação e descarga, Cortina Metso, Graxas, Grelhas, Mandíbula Metso, Mantas, Óleos, Placas etc. (doc. 06- descrição dos materiais glosados).

Pondera ser importante 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.

Frisa ser subsidiária brasileira da mineradora australiana *Mirabela Nickel LTD.*, e dedica-se à lavra e processamento de sulfeto de níquel extraído de mina localizada no Município de Itagibá/BA. Informa que o processo produtivo desenrolado em seu estabelecimento consiste na britagem, moagem, redução em fornos, lixiviação amoniacal, filtragem e secagem. Pode ser descrito, em resumo, a partir da seguinte classificação de suas etapas operacionais, que consistem na (i) fase de extração das rochas de níquel; e na (ii) usina ou planta.

Assinala que para a compreensão da aplicação dos materiais glosados, destaca as atividades promovidas na etapa de usina ou planta, conforme ilustra em fluxograma que acosta à fl. 117.

Diz que pela sucinta descrição apresentada é possível apenas vislumbrar o processo de produção que realiza, o que já é suficiente para compreender o emprego de diversos itens glosados, os quais são essenciais para os procedimentos e, inclusive, são consumidos durante sua frequente realização (desgaste).

Cita o exemplo, da “Mandíbula Metso”, erroneamente classificada pela fiscalização como bem de uso e consumo, é um legítimo material intermediário do estabelecimento autuado, cujos créditos não poderiam ter sido glosados pela fiscalização. Informa que consiste em uma placa fixada na zona de britagem, responsável pela quebra das rochas a qual se desgasta com o procedimento, em razão do atrito. Destaca que o poder do atrito pelo desgaste da Chapa Metso, igualmente classificada pela fiscalização como bem de uso e consumo, mas que reveste o britador e, no seu contato direto e necessário com o material, para a sua britagem, é corroída. Todas claramente essenciais ao processo produtivo.

Frisa que outro material equivocadamente classificado pela fiscalização como bem de uso e consumo e empregado no processo de britagem, clássico exemplo de produto intermediário, são as Mantas (Metso e Larox), pois se trata de peças essenciais que revestem o eixo principal do britador, sendo responsáveis diretas pela quebra do material.

Cita como exemplo, as placas do moinho (alimentação ou descarga), também classificadas pela fiscalização como bens de uso e consumo, consistem 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. Observa que a placa do moinho, essencial à etapa de moagem, suporta o contato mecânico direto com o minério, suportando altos índices de abrasão, e por isso, é consumida rapidamente, restando exaurida ou inutilizada ao cabo de curto prazo de 05 a 06 meses.

Acrescenta ainda que todo maquinário necessita ser lubrificado com óleos e graxas essenciais para o seu funcionamento, os quais necessariamente são consumidos para que as estruturas funcionem de forma adequada, necessitando de constante reposição.

Diz, concluir-se que todos os bens erroneamente tachados pela fiscalização como de uso e consumo (Infrações 02 e 04) ou, ainda, como bens do ativo permanente - Infração 01, se não são materiais de embalagem, são diretamente funcionalizados no processo produtivo do estabelecimento, enquadrando-se no conceito de produtos intermediários, pois são essenciais ao processo produtivo, isto é, são imprescindíveis à realização da atividade fim da empresa.

Afirma não haver sentido jurídico ou fático algum em entender que os materiais adquiridos sejam alheios à atividade principal do contribuinte. Destaca que, 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 - tomando por alheio aquilo que é essencial -, e o lançamento fiscal simplesmente não existiria.

Pelo exposto, por entender que a planilha anexada – doc. 06 traz uma amostragem ampla dos produtos glosados, com as informações necessárias à sua correta classificação jurídico-contábil, requer a revisão do trabalho fiscal, com a consequente reformulação das exigências fiscais.

Destaca que, devido ao grande número e à variedade de bens autuados, bem como a necessidade, em face do princípio da ampla instrução probatória, de esclarecimentos adicionais abrangentes da totalidade do crédito tributário, requer, desde já, a produção de prova pericial.

Afirma 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.

Destaca que, ciente da necessidade de análise pormenorizada das características de cada um dos produtos glosados, pugna para que, durante o desempenho desse trabalho de categorização dos bens adquiridos (para fins de apuração do direito ao crédito), caso os Julgadores não reconheçam se tratar de produtos intermediários, se atentem para a possibilidade de reenquadramento de bens tidos pela fiscalização como de uso e consumo para a categoria de ativo imobilizado.

Frisa o emprego de materiais específicos, utilizados na proteção para transporte do produto final: as “Big Bags” adquiridas pela empresa e erroneamente tachados pela fiscalização como direcionados ao ativo permanente (Infração 01) são sacolas especiais utilizadas para o condicionamento do minério para transporte até o cliente, enquadrando-se perfeitamente ao conceito de material de embalagem, pois servem de invólucro protetor do produto final, apesar de não integrarem a sua estrutura físico-química, estando, portanto, incluídas na hipótese do art. 309, I, “b”, do RICMS-BA/12. Apresenta à fl. 121, algumas imagens ilustrativas do produto, que segundo seu entendimento não deixam margem para dúvidas.

Diz tratar-se, evidentemente, de verdadeiro material de embalagem, empregado na proteção do

níquel e cuja ausência provocaria sérios prejuízos ao ciclo de produção da Empresa, pois sem ele, os produtos finais sequer poderiam ser transportados, impossibilitando a sua comercialização. Para corroborar seu entendimento reproduz o teor da alínea “b”, do inciso I, do art. 309, do RICMS-BA/12. Requer o afastamento das exigências fiscais, reconhecendo-se, portanto, o direito ao aproveitamento de créditos das “Big Bags”.

Dos bens destinados ao ativo imobilizado. Autorização legal para aproveitamento dos créditos na proporção de 1/48 avos. Necessária recomposição da conta gráfica com a exclusão dos valores exigidos indevidamente.

Reafirma que o fisco baiano pretende lhe imputar o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de bens destinados ao seu ativo imobilizado, conforme Infração 01.

Menciona que mesmo se admitindo serem os itens glosados no Anexo I, do “Demonstrativo do AI” correspondentes à Infração 01, realmente produtos adquiridos para compor seu ativo imobilizado, o que se admite apenas por cautela, as alegações fiscais se revelam infundadas.

Observa que o lançamento não contesta o preenchimento dos requisitos pelos produtos comercializados, muito pelo contrário, partem do pressuposto de que houve o acerto na classificação dos bens, porém, supostamente teria ocorrido a inobservância da regra prevista no art. 309, §2º, I, “a”, do RICMS-BA/12.

Da análise das datas de emissão das notas fiscais referentes às operações glosadas, arroladas no Anexo I do “Demonstrativo do AI”, diz restar claro que em quase todas as aquisições, uma parcela do prazo de 48 meses, ou a sua integralidade, já estaria definitivamente esgotada, sendo que a maioria dessas operações de aquisição ocorreu durante o exercício financeiro de 2014.

Assinala que se a própria fiscalização classifica tais itens como destinados ao ativo imobilizado, como é o caso do Rotor Weir e da Correia Metso, por exemplo, deveria ter promovido a recomposição da conta gráfica, promovendo a dedução dos valores creditados no período, ainda que tenham desconsiderado a proporção determinada pelo RICMS-BA/12.

Sustenta que a fiscalização não poderia ter lhe autuado, exigindo a totalidade do crédito aproveitado nas aquisições de ICMS, sem proceder à recomposição da conta gráfica do estabelecimento, com a devida consideração de todas as parcelas de que o contribuinte tinha direito desde a realização da operação. Em outras palavras, há que se verificar que o caso é de recomposição da conta gráfica.

Menciona que se trata de obrigação legal do fisco estadual na determinação do montante devido no momento do lançamento (art. 142, do CTN), vinculada à técnica de confronto de créditos e débitos adotada pela lei para apuração mensal do ICMS, na forma do art. 20, da Lei Complementar nº 87/96.

Destaca que os créditos de ICMS não integram mero direito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Compõem o perfil da exigibilidade do ICMS, não constituindo apenas faculdade do contribuinte de escriturá-los e compensá-los no exercício da atividade de que trata o art. 150, do CTN, mas também dever da Fazenda Pública ao verificar a matéria tributável na realização do lançamento. Observa que, por isso o art. 142, do CTN determina que a Autoridade não verifique apenas o fato gerador, mas mesmo este existindo, deve constatar, se for o caso, a existência de tributo a pagar.

Ressalta que se o Estado obsta o creditamento do tributo, parte do pressuposto de que não tinha direito ao seu aproveitamento, o que, no caso do ICMS, somente é possível de ser aferido com a recomposição da conta gráfica do contribuinte autuado. Afirma ser nesse sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Afirma que a apuração de saldo devedor, pelo cotejo entre todos os créditos e débitos no período, é pressuposto também da incidência de juros de mora. Indaga, como podem estar sendo cobrados juros de mora sobre o valor do crédito se ele não resultou, na exata proporção, do valor a pagar.

Indaga também que se os juros de mora visam indenizar - o Estado que ficou privado de seu capital, como pode se ter a dimensão do que ficou a dever ao Estado sem a recomposição da conta gráfica.

Lembra que as multas seguem o mesmo caminho: se não houve ausência de pagamento de tributo, não há tipificação passível de ação de incidência de tal cobrança.

Declara que, se os agentes fiscais reconheceram os bens adquiridos como sendo verdadeiros bens destinados ao ativo imobilizado, deve promover a recomposição da conta gráfica, subtraindo da totalidade do crédito glosado os valores dos quais teria o direito de aproveitamento em razão do decurso do prazo, contados das datas de entrada das mercadorias.

Afirma, no que tange ao aproveitamento de créditos atinentes às aquisições de bens do ativo, que necessário se faz a recomposição da conta gráfica, a fim de que seja demonstrado os reais valores referentes à suposta infração cometida.

Assinala que a premissa fiscal está equivocada, pois *i*) as aquisições não se destinavam a revender a mercadoria - não houve posterior saída das mercadorias; *ii*) elas foram empregadas em seu processo produtivo. Frisa que se os óleos e graxas são empregados no funcionamento do maquinário da empresa e sua atividade é a produção de níquel, não há motivos para se imaginar que ela adquiriria esses materiais para revenda, mas, tão-somente, para aplicar em seu próprio processo produtivo. Afirma ser a única conclusão possível a de que é desarrazoada a premissa fiscal.

Assevera estar correta em aproveitar os créditos relativos às mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, glosados no item 03 do auto de infração - devendo essa infração ser integralmente cancelada, pois, todas as mercadorias glosadas foram adquiridas única e exclusivamente para emprego em seu processo produtivo, enquanto legítimos produtos intermediários que são, pois que utilizados para lubrificar o maquinário da indústria.

Afirma que a Fiscalização exige do contribuinte, na Infração 04 do Auto de Infração, o recolhimento de ICMS-diferencial de alíquotas sobre entradas interestaduais de bens supostamente destinados ao *consumo* do estabelecimento, sem apresentar, contudo, as razões para tal capitulação dos bens adquiridos. Diz que por isso, talvez, exija-se ICMS-DIFAL sobre legítimos produtos intermediários do estabelecimento autuado, em manifesta contrariedade ao previsto no art. 305, §4º, III, “a”, do RICMS-BA/12. Prossegue destacando que o Fisco talvez por desconhecimento acerca de seu processo produtivo, acaba por cometer erro ao classificar indiscriminadamente os bens adquiridos como bens de uso e consumo, exigindo indevidamente o diferencial de alíquotas relativamente a tais operações.

Afirma que todo o ICMS-DIFAL exigido no item 04 do auto de infração é decorrente da aquisição de produtos intermediários, essenciais para o processo produtivo e que, no mais das vezes, mantêm contato com o minério extraído da mina e/ou são consumidos direta e integralmente no processo produtivo, sendo aplicados na linha principal do estabelecimento, apresentando exígua vida útil.

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 estabelecimento adquirente, isto é, quando são considerados produtos intermediários.

Sustenta que comprovado serem os produtos glosados pelo Autuante são autênticos produtos intermediários, não há outra conclusão a se chegar senão a de que não há diferencial de alíquotas de ICMS devido. Assinala que a jurisprudência do CONSEF se firmou no mesmo sentido e cita como exemplo o Acórdão CJF N° 0186-11/02.

Pede uma apuração circunstanciada e justa sobre a natureza dos bens que adquiriu, pois o Auto de Infração, tal como foi lavrado, não submeteu a exame as singularidades e características de cada

um dos produtos aplicados no processo produtivo da empresa.

Reafirma que a autuação peca, como visto, pela escassa motivação, o que obrigou a autuada a fazer um ingente esforço interpretativo para deduzir as motivações do lançamento.

Observa que o vício de motivação trouxe, ao menos, um prejuízo insanável: a matéria de fato não mereceu a devida elucidação pelo fisco, na medida em que este não sinalizou ter conhecimento sobre as etapas do processo produtivo desenrolado no estabelecimento, e tampouco listou as características e aplicações dos bens adquiridos, o que motivou a empresa a tecer os esclarecimentos supra, convicta de que, como os bens glosados pela fiscalização são caracterizados como produtos intermediários, a exigência consubstanciada na Infração 04 deve ser integralmente cancelada.

Pondera que mesmo entendido pelos Julgadores que os produtos glosados pela fiscalização como sendo de uso e consumo, nos itens 02 e 04 do Auto de Infração, ao invés de intermediários, seriam mesmo destinados ao uso e consumo - o que se admite exclusivamente por amor ao debate - diz ser importante destacar que o aproveitamento dos créditos deve ser reconhecido legítimo, em razão de o produto final ser destinado à exportação.

Registra que ao organizar o sistema tributário nacional, nosso legislador procurou, indubitavelmente, desonrar a exportação de produtos industrializados, já que, historicamente, esta provou ser uma via para o desenvolvimento econômico e social. Continua destacando que na seara da tributação de circulação de mercadorias e serviços, basta notarmos que a própria Constituição da República conferiu imunidade às operações que destinem mercadorias ao exterior, assegurando a manutenção dos créditos de ICMS das operações anteriores à exportação (art. 155, § 2º, X, “a”, da CF-88).

Menciona que inspirado na noção de que tributos não se exportam, buscou 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. Com efeito, prevê a Lei Complementar nº 87/96.

Diz restar claro a intenção a intenção do legislador de antecipar o direito de crédito relativo à aquisição e materiais de uso e consumo para incentivar as exportações.

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

Afirma que a integralidade dos créditos do imposto glosados sob os itens 01, 02 e 03 da autuação foram apropriados na aquisição de legítimos produtos intermediário ou, quando não, de verdadeiros materiais de embalagens.

Diz considerar imprescindível a realização de diligências e produção de prova pericial a fim de se apurar a exata aplicabilidade dos bens adquiridos e indica os quesitos a serem respondidos à fl. 129.

Observa que o pedido de diligências e prova pericial para comprovar que os bens adquiridos ostentam fisionomia de produtos intermediários ou de material de embalagem se fundamenta no art. 123, do RPAF-BA/99.

Diz se tratar de questão fática, de índole técnica, para cujo desate não se pode prescindir da análise circunstanciada da funcionalização de cada um dos bens adquiridos em seu processo produtivo, sob 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.

Cita que tanto mais importante a dilação probatória, *in casu*, quando o trabalho fiscal se revela eivado de irremissíveis vícios de fundamentação, não tendo se preocupado em sinalizar - em

detrimento do princípio da verdade material - qualquer conhecimento acerca do processo produtivo minerário, e, muito menos, das singularidades do bem adquirido e de sua aplicação.

Assinala que, em se reputando insuficientes os meios ordinários de prova, requer seja deferida a produção de prova pericial, para que possa provar aquilo que alega, isto é, que grande parcela dos bens adquiridos são legítimos produtos intermediários ou materiais de embalagem.

Sustenta ser necessário o cancelamento das multas cominadas, senão por atípicidade, por violação ao princípio constitucional do não confisco. Registra que 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.

Menciona 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.

Frisa ser essa também a posição tradicional do Supremo Tribunal Federal, como comprovam os acórdãos, cujas ementas reproduz.

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

Pondera que se deve atentar para a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que assenta como limite do não confisco na aplicação de penalidades tributárias o patamar de 25% do valor do tributo, conforme voto condutor do acórdão, redigido pelo Min. Rel. Celso de Mello, o seguinte excerto, acerca da vedação do confisco à matéria tributária e do condicionamento da atividade estatal ao princípio da razoabilidade

Requer o cancelamento das penalidades aplicadas ou, em caráter subsidiário, sejam reduzidas para o patamar de 25% do valor do imposto, expurgando-as do excesso inconstitucional.

Conclui pugnando pelo conhecimento e provimento da presente Impugnação para que:

1. Preliminarmente, requerer seja declarada a nulidade da autuação, nos termos do art. 18, II, do RPAF-BA/99, por falta de motivação e cerceamento de defesa, não tendo a peça fiscal (*a*) apresentado as razões e critérios por detrás da classificação fiscal dos bens adquiridos (itens 01, 02, 03 e 04 da autuação), e, (*b*) feito uso de presunção inadmissível, desprovida de base normativa e empírica, a fim de assentar a materialidade das acusações fiscais - sob pena de afronta aos arts. 5º, LV e 150, I, da CF/88; arts. 3º, 97 e 142, parágrafo único, do CTN, bem como ao art. 28, §4º, II, do RPAF-BA/99;
2. Seja declarada a nulidade da autuação, para que seja integralmente cancelada, em razão da inconfiabilidade dos dados em que se baseia, pois há repetição de notas fiscais e valores, que majoram a totalidade do débito, na Infração 03. Subsidiariamente, caso se conclua não se tratar de hipótese de cancelamento, requer sejam os autos baixados em diligência, para recomposição dos valores ou, ao menos, para que sejam esclarecidas as repetições ocorridas;
3. 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 ou RICMS-BA/12;
4. Subsidiariamente, seja reconhecida a legitimidade do creditamento relativo às Infrações 02, 03 e 04, caso se conclua que os produtos se trata de bens destinados ao uso e consumo, em razão de o produto final ser destinado à exportação, em atenção aos ditames dos arts. 20, §3º, I; 21, II, § 3º e 32, da LC 87/96;
5. Subsidiariamente, seja reconhecida a legitimidade do creditamento relativo à Infração 01, especialmente com relação aos itens identificados como material de embalagem, nos termos

do art. 309, I, “b”, do RICMS-BA/12. Alternativamente, caso se entenda que os produtos glosados na Infração 01 sejam destinados a compor o ativo imobilizado, requer a recomposição da conta gráfica;

6. Subsidiariamente, seja reconhecida legitimidade do creditamento relativo às mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, correspondentes à Infração 03, pois foram adquiridas única e exclusivamente para emprego no processo produtivo da Impugnante, enquanto legítimos produtos intermediários
7. Subsidiariamente, seja reconhecida legitimidade do creditamento relativo às mercadorias consideradas como destinadas ao uso e consumo (Infrações 02 e 04), na proporção das exportações frente às saídas totais do estabelecimento, com o consequente refazimento da conta gráfica do contribuinte;
8. Sejam todas as penalidades canceladas, senão por atipicidade, por respeito ao princípio do não confisco tributário, nos termos do art. 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 essa Impugnação, e a prova pericial, que desde já se requer, para inequívoca demonstração da improcedência da classificação fiscal dos bens adquiridos (Infrações 01, 02, 03 e 04).

Reitera o pedido de cadastramento do nome dos advogados EDUARDO FRAGA, OAB/BA nº 10.658, com endereço na Travessa Santa Bárbara, 04, Ed. Aliança Comercial, 9º andar, Comércio, CEP 40.015-190, Salvador/BA, e SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, OAB/MG nº 9.007, com endereço na Alameda Oscar Niemeyer, 119, 13º andar, CEP 34006-056, Nova Lima - MG, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade (art. 272, parágrafo 5º, do CPC/15 - aplicado subsidiariamente ao processo administrativo)

Ao prestar informação fiscal, fls. 270 a 275, o Autuante apresenta suas ponderações a seguir resumidas.

Inicialmente destaca que o Autuado roga que o presente lançamento de ofício, especificamente Infrações 01, 02, 03 e 04, sejam declaradas nulas.

Observa que o Autuado pleiteia a nulidade das infrações citadas, arguindo 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. Alega carência de motivação e cerceamento de defesa.

Revela que o Autuado, no seu pleito de nulidade, argumenta que a peça de acusação não traz os critérios que foram utilizados para a classificação da mercadoria adquirida como material de uso e consumo. Frisa que realmente não foram expostos esses critérios, e não o foram porque desobrigado está de ser feito. Diz ser imperativa apenas a exposição das provas que subsidiam a constituição do crédito tributário e, em sendo o entendimento do Autuado divergente daquele dado pelo Fisco, instaura-se o contencioso com a aposição de sua defesa.

Menciona que para sustentação do crédito tributário, diz ser mister na contra-argumentação daqueles pontos em que a lide foi instaurada, agora sim, a exposição de motivos antes cobrada pelo Autuado, o que será devidamente discorrido no desenrolar dessa informação fiscal.

Registra que o Autuado requer seja declarada a nulidade da Infração 03 devido a inconsistências no demonstrativo apresentado na peça fiscal. Pontua que notas fiscais foram lançadas em duplicidade majorando o valor reclamado pelo Fisco. Afirma que a imprecisão aqui trazida pelo Autuado foi efetivamente constatada nos levantamentos dos valores afeitos à Infração 03, vide demonstrativos anexados às fls. 43 a 47 do auto de infração.

Prossegue revelando que não obstante, este lapso não configura evento que suscite a anulação da

infração, cabendo sim uma revisão dos valores lançados. Observa que o próprio Autuado sugere diligência para que se proceda a recomposição dos valores apurados. Na busca do aperfeiçoamento da peça fiscal, foi realizada uma revisão dos valores lançados no demonstrativo Anexo III, fls. 43 a 47, que compuseram o valor cobrado neste item do auto de infração excluindo do mesmo os valores de notas fiscais elencados em duplicidade. Diz acostar novo demonstrativo, fls. 276 a 280, com os valores retificados referentes à Infração 03 do auto de infração.

Cita que o Autuado, no item 4.1, traz à luz diversas decisões judiciais que a seu ver desautorizam os estornos dos créditos imputados no Auto de Infração. Afirma que o entendimento da fiscalização na classificação dos bens em material intermediário é restritivo. Ocorre que o trabalho de auditoria fiscal é vinculado à legislação vigente, não cabendo assim nenhum tipo de flexibilização que atenda decisões proferidas por colegiados.

Friza que o Autuado alegando que a fiscalização se equivoca na classificação de bens adquiridos pela empresa que culminaram com as Infrações 01, 02, e 04, pontua diversos casos que, na análise dela, possuem características de produtos intermediários ou embalagens e não de bens de uso e consumo ou do ativo imobilizado como quer a fiscalização.

Destaca que as hipóteses de utilização do crédito fiscal são regulamentadas pelo art. 93, do RICMS-BA/97, cujo teor reproduz.

Diz inferir-se 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, ou por fim, configure embalagem do produto final.

Observa que o Autuado pleiteia que produtos agora classificados como destinados ao seu uso e consumo - Infrações 02 e 04, bem como ao ativo permanente da empresa (Infração 01), sejam reenquadrados como sendo material intermediário (item 4.2.1) ou embalagem (item 4.2.3). Pondera que, malgrado esses produtos elucidados pelo Autuado estarem vinculados ao processo produtivo e se desgastarem, os mesmos não são consumidos de imediato, sofrem apenas a deterioração pelo seu uso ao longo do tempo.

Indica como exemplo 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 sua imediata extinção.

Menciona alguns dos exemplos trazidos pelo Autuado, anéis Weir, cachimbo, graxa e mantas que configuram restituições de ativo imobilizado, aquisições de partes e peças de reposição de equipamentos. Menciona que 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. Para corroborar a análise aqui discorrida, cita os seguintes pareceres expedidos pela GECOT/DITRI: Pareceres nº 01509/2012 (19/01/2012) e nº 17149/2008 (09/09/2008).

Cita que no item 4.2.3 de sua defesa, atinente à Infração 01, o Autuado requer a reclassificação do produto “big bag” como material de embalagem e não como ativo permanente como quer a fiscalização. Friza que, apesar da argumentação do Autuado, essa reclassificação não procede, haja vista esse contêiner industrial de tecido, ser utilizado para armazenar e transportar o minério, mas com retorno para novas utilizações, não tendo assim a natureza de embalagem, pois, se assim o fosse acompanharia o produto uma única vez até o cliente.

Registra que o Autuado reivindica o direito ao crédito na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês naqueles casos em que as mercadorias forem enquadradas como ativo permanente como exigido na Infração 01 do auto de infração. Observa que o trabalho de fiscalização deve ater-se às irregularidades apuradas, sobrevindo qualquer direito à autuada este deverá ser requerido posteriormente, até porque instaurado está o contencioso administrativo para aperfeiçoamento da peça fiscal e o resultado do mesmo que definirá o tratamento a ser dado aos

produtos que suscitaron a Infração 01 do Auto de Infração.

Assinala que o item 4.4 da defesa, atinente à Infração 03, tem o tema regulado pelo art. 20, art. 21 e o art. 33, da LC nº 87/96, cujo teor reproduz.

Observa que o art. 20 assegura o crédito do imposto nas entradas de mercadorias destinadas ao uso ou consumo. Entretanto, o inciso I, do art. 33, dispõe que esse direito, especificado no art. 20, somente surte 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.

Afirma que a classificação das partes e peças de equipamentos já está clara 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. Assevera não haver como confundir um item restaurador de ativo com seu próprio ativo, este é o todo onde aquela peça passa a ocupar um lugar. Afirma que esse raciocínio rechaça qualquer possibilidade de classificação de óleos lubrificantes e graxas como produtos intermediários, uma vez que a sua natureza de manutenção de máquina é cristalina, configurando uso e consumo. Sendo assim, como proclama o dispositivo legal acima, só a partir de 01 de janeiro de 2020 será possível a utilização do imposto destacado como crédito.

Frisa que o Autuado, em relação à Infração 04, alega ser descabida a cobrança de ICMS a título de DIFAL nas aquisições de produtos intermediários, avocando o art. 5º, do RICMS-BA/12. Explica que, de fato, o referido dispositivo é cristalino, não suscita dúvidas, entretanto, como restou demonstrado na sustentação da Infração 02, as operações atinentes à Infração 04 dizem respeito a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento e não de produtos intermediários como quer afirmar o autuado. Arremata destacando que, sendo assim, o dispositivo mencionado pelo Autuado corrobora a Infração 04.

Observa que o Autuado roga legitimidade da apropriação de créditos de entradas de bens de uso e consumo do estabelecimento na proporção das suas exportações, citando os dispositivos já reproduzidos: art. 20, §3º, I; art. 21, II, §3º e art. 32 da Lei Complementar 87/96. Assinala que o inciso II, do art. 32, 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 semi-elaboradas, destinadas ao exterior. Entretanto, revela que, como já esclarecido, até 1º de janeiro de 2020 está afastado o direito ao crédito nas aquisições de material para uso ou consumo, logo, não há que se cogitar em manutenção de crédito para esses casos específicos.

Menciona que no item 6 em relação às Infrações 01, 02 e 03, o Autuado expõe seu entendimento da necessidade de prova pericial para a devida classificação fiscal das mercadorias por ela adquiridas.

Depois de reproduzir o inciso II, do art. 150, do RPAF-BA/99, observa que o instituto da perícia é 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. Exige, portanto, a participação de um profissional peculiar, habilitado e com experiência técnica no assunto questionado. Revela que os conceitos acerca do tema aqui trazido pelo Autuado já foram devidamente sedimentados por pareceres acima citados emitidos pela GECOT/DITRI. Assim sendo, diz entender que no presente caso não se aplica o instituto da perícia.

Destaca que o Autuado invoca o princípio da vedação ao confisco para pleitear o cancelamento ou redução de todas as penalidades aplicadas, observando que o princípio da vedação ao confisco, em Direito Tributário, determina que a imposição de um determinado tributo não pode ter por consequência o desaparecimento total de um determinado bem e que o valor de uma exação deve ser razoável e observar a capacidade contributiva do sujeito passivo, conforme estabelece o inciso IV, do art. 150, da CF-88.

Manifesta seu entendimento pela improcedência da arguição do Autuado, 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. Revela, por fim, que o art. 45, da lei 7.014/96 já contempla redução do valor da multa aqui imposta, possibilidade essa que a autuada declinou de fazer uso.

Conclui pugnando pela procedência parcial do Auto de Infração.

Em manifestação às fls. 313 a 327, o Autuado alinha os argumentos que se seguem

Inicialmente destaca que, após sua intimação do Auto de Infração, buscou demonstrar, ao longo de sua Defesa, que as premissas tomadas pela fiscalização para classificação das mercadorias adquiridas pelo estabelecimento autuado no período fiscalizado estão equivocadas. Frisa que demonstrou, ainda, a integralidade dos créditos do imposto glosados sob os itens 01, 02 e 03 da autuação, que foram apropriados na aquisição de legítimos produtos intermediários ou, quando não, de verdadeiros materiais de embalagem.

Diz ter destacado o entendimento acerca do estabelecimento autuado e do processo produtivo nele desenvolvido, além da real aplicação de cada bem na cadeia de produção, seria matéria eminentemente fática e essencial para a correta aplicação do direito ao caso. Continua revelando que se trata de questão de índole técnica, sobre a qual deixou o Fisco de prestar qualquer explicação ou motivação, gerando um Auto de Infração eivado de irremissíveis vícios de fundamentação, não tendo se preocupado em sinalizar - em detrimento do princípio da verdade material - qualquer conhecimento acerca do processo produtivo minerário, e, muito menos, das singularidades dos bens adquiridos e de sua aplicação.

Pondera que com a sua usual boa-fé, demonstrou, ponto a ponto, as razões para a improcedência da autuação e declaração de nulidade do trabalho fiscal quanto às infrações remanescentes. Menciona que na oportunidade da informação fiscal, deixou o Autuante de exarar a compreensão mais acertada acerca de alguns aspectos.

Friza a confirmação das nulidades da autuação e destaca a reformação da Infração 03 do Auto de Infração ainda com vícios.

No primeiro ponto tratado na Informação Fiscal, a respeito da nulidade do lançamento no que tange às Infrações 01, 02, 03 e 04, convalidou o Autuante o exposto em sede de Impugnação Administrativa, ao afirmar que realmente a autuação padece da demonstração dos critérios empregados para a classificação dos produtos.

Ainda que admita as incorreções destacadas em sua defesa, destaca que a fiscalização alega não ser necessária a motivação e exposição dos critérios, bastando-se, para a autuação, o arrolamento de provas. Pois, segundo o Autuante, apenas a partir da instauração da lide, por discordância, é que passaria o Fisco a estar obrigado à exposição de motivos que implicaram no lançamento.

Indaga como pode se defender de forma adequada daquilo que nem ao certo sabe do que se trata. Observa que o Fisco não apresentou de maneira satisfatória as razões e as provas que alicerçaram o convencimento fiscal, tendo simplesmente afirmado que os creditamentos realizados pela empresa seriam incorretos, o que implicaria necessidade da respectiva glosa e em outras autuações conexas.

Assevera que, sem conhecer os critérios empregados para a classificação das mercadorias adquiridas ou a descrição das respectivas características e aplicações no processo produtivo que motivaram a autuação, as possibilidades de sua defesa se mostram gravemente prejudicadas. Diz que sem os devidos esclarecimentos, é impossível verificar a subsunção dos fatos ao conceito da norma tributária supostamente vulnerada.

Reitera que um exato produto pode ser empregado de diversas maneiras em um mesmo processo produtivo, de forma que, ao indicar as mercadorias glosadas, apenas pelo nome dos produtos, sem, contudo, realmente descrevê-los, de modo que demonstrasse, em cada anexo, porque os itens glosados enquadrar-se-iam às infrações correspondentes, é nítida a extração, pelo Fisco, de

conclusões pré-estabelecidas sobre determinado bem, realizando juízo a priori totalmente incompatível com a atividade classificatória adequada, que levaria, invariavelmente, a apuração individual e circunstanciada da funcionalização de cada bem no processo produtivo em que aplicado.

Afirma que, a depender da forma como é funcionalizado em determinado processo produtivo, um mesmo bem pode assumir múltiplas classificações. Cita como exemplo, as 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.

Revela que a pesquisa e a demonstração das características, juntamente 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 of law*.

Ressalta 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, ressalta a previsão expressa nos artigos 2º e 28, do RPAF-BA/99.

Cita que, mesmo se o Fisco considerasse tais princípios constitucionais passíveis de anulação, admitindo-se a devida motivação adequada apenas após a instauração da lide, destaca que ainda sim, deixou de fazê-lo nesse segundo momento, razão pela qual as nulidades destacadas na Impugnação apresentada permanecem no caso dos autos, o que impõe o devido cancelamento da cobrança pela Junta de Julgamento Fiscal.

Em relação à inconsistência de dados relacionados à Infração 03, aspecto já abordado em sua defesa, destaca que novamente o Autuante concorda com a alegação, admitindo que o “Demonstrativo do AI” (doc. 05 da Impugnação) repete diversas notas fiscais, indicando na descrição o mesmo produto, e os mesmos valores.

Prosegue destacando que, novamente, acaba por defender soluções simplistas e favoráveis ao Fisco, que em nada contemplam a complexidade da situação: “Não obstante, este lapso não configura evento que suscite a anulação da infração, cabendo sim uma revisão dos valores lançados”.

Menciona que, a despeito das exclusões realizadas, o demonstrativo disponibilizado pelo Autuante evidencia que a Nota Fiscal de nº 514438 segue autuada em duplicidade, o que apenas confirma que o lançamento debatido padece de vícios que maculam qualquer regularidade da cobrança efetuada.

Frisa que mesmo excluídos em grande parte os valores de notas fiscais elencados em duplicidade, o cancelamento da autuação é medida que se exige, visto que, além da capitulação das infrações muito maior do que o devido, e a majoração das penalidades combinadas, se baseou em dados incorretos, a exemplo da Nota Fiscal nº 246350, no Anexo III do “Demonstrativo do AI”, onde a descrição do produto (Mobil SHC Rarus) não corresponde àquela constante na nota fiscal (Corena S4 R 68) - fato totalmente ignorado pelo fiscal autuante na informação prestada.

Reitera seu pedido para que seja declarada a nulidade do auto de infração em epígrafe (Infrações 01, 02, 03 e 04), por carência de motivação e cerceamento de defesa, além da inconfiabilidade dos dados utilizados quando autuação, sob pena de afronta aos arts. 5º, LV e 150, I, da CR/88; arts. 3º, 97 e 142, para. Único, do CTN, bem como ao art. 28, §4º, II, do RPAF-BA/99.

Em relação ao item 4.1 de sua Impugnação, no qual diz ter demonstrado a legitimidade do creditamento do imposto na aquisição de produtos intermediários, matérias-primas e material de

embalagem, afirma que não prospera a alegação constante da Manifestação Fiscal, de que “a autuada traz à luz diversas decisões judiciais que a seu ver desautorizam os estornos dos créditos imputados no auto de infração” e “ocorre que o trabalho de auditoria fiscal é vinculado à legislação vigente, não cabendo assim nenhum tipo de flexibilização que atenda decisões proferidas por colegiados.”

Diz ter demonstrado, com base na legislação vigente, doutrina e jurisprudência, a consonância de seu entendimento com o ordenamento como um todo. Afirma não se tratar da busca de “flexibilização que atenda a decisões proferidas por colegiados”, mas de observância a entendimento consolidado na doutrina e nos tribunais superiores, ao invés de interpretação livre e descontextualizada da lei.

Observa que o Autuante parece não levar em conta a sistemática do modelo de precedentes brasileiro, e seus deveres cooperativos trazidos pelo art. 926, do Código de Processo Civil, da estabilidade, coerência e integridade, além de parecer ignorar todo o embasamento legal trazido em sua defesa administrativa.

Revela que, de acordo com o inciso I, do §2º, do art. 155, da CF-88, o ICMS é imposto não cumulativo, devendo-se deduzir da base de cálculo, na apuração do quantum tributário devido, os créditos do imposto tomados das etapas pretéritas, para se eliminar a tributação em cascata, desonerando o processo produtivo e favorecendo a economia do país.

Lembra que, muito se discutiu se a não cumulatividade posta no Texto Constitucional assegurava um crédito físico ou financeiro, tendo - a priori - o Supremo Tribunal Federal adotado a primeira linha. Frisa que apesar da adoção do crédito financeiro ter sido sucessivamente postergada, por meio da legislação complementar, é preciso fixar, de todo modo, para o presente caso: não é possível reduzir, mutilar ou deformar o crédito físico, sob risco de afronta ao núcleo mínimo do princípio da não cumulatividade, já determinado e especificado na Constituição.

Revela que com o advento da LC 87/96, o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que a LC 87/96 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrassem o produto final (art. 20, §1º). Ressalta que, a partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade. Observa que o STJ atrelou a amplitude do direito de crédito a um conceito mais amplo, admitindo o creditamento de todos os bens essenciais ao processo de produção (a falta deles implicando a descontinuidade do processo produtivo), ainda quando não consumidos ou integrados ao produto final.

Pondera a necessidade é pela interpretação restritiva do inciso I, do art. 33, da LC 87/96 (por se tratar de regra que excepciona a regra geral do direito de crédito), limitando a postergação do direito de crédito aos bens não essenciais à consecução da atividade-fim (bens de uso e consumo do estabelecimento, i.e., do local que dá suporte a sua atividade fim), separando-os dos bens utilizados ou consumidos no processo produtivo, os quais se subsomem ao conceito de produtos intermediários. Diz não se tratar de flexibilização de entendimento, mas apenas do dever de interpretação sistemática do ordenamento, e não isolada.

Menciona que no âmbito do Estado da Bahia, assume particular relevância a alínea “b”, do inciso I, do art. 309, do RICMS-BA/12, que, em grande parte reproduz os ditames da Lei Complementar 87/96, autorizando ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, 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.

Sustenta que o entendimento da fiscalização tributária, demasiadamente restritivo, por exigir a integração do bem ao produto final, não mais encontra respaldo no ordenamento jurídico, em

razão da sistemática introduzida pela Lei Complementar nº 87/97, e que fora reproduzida fielmente pela legislação estadual.

Revela que não mais subsiste no RICMS-BA/12, a exigência que constava na alínea “b”, do inciso V, do art. 93, do RICMS-BA/97, no sentido de estornar os créditos dos materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento. E nem se vislumbre aceitar que caberia a cada Estado da Federação regulamentar o direito ao crédito da forma como bem lhe conviesse. Isso porque, acompanhando a evolução jurisprudencial, bem como a novel disciplina introduzida pela Lei Complementar nº 87/96, o próprio legislador baiano houve por bem excluir a exigência, para fins de creditamento, de que a mercadoria integrasse o produto final, não mais subsistindo o referido dispositivo, estando à matéria agora sob a vigência do RICMS-BA/12. Ao contrário, optou por assegurar expressamente, ao contribuinte, o direito ao crédito na aquisição de produtos intermediários e de material de embalagem, consoante redação da alínea “b”, do inciso I, do art. 309, cujo teor que reproduz.

Observa que no caso concreto, grande parte dos produtos adquiridos pelo estabelecimento - arrolados nos Anexos I a IV 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) e outra parte se enquadra no conceito de materiais de embalagem: serve de invólucro protetor ao produto final, pois, apesar de não integrarem a sua estrutura físico-química, acondicionam e embalam o produto final para que seja transportado para fora da área de produção.

Sobre a equivocada classificação em relação aos bens referentes às Infrações 01, 02 e 04, tachados pela fiscalização como de uso e consumo (Infrações 02 e 04) ou, ainda, como bens do ativo permanente (Infração 01), se não são materiais de embalagem, são diretamente e essencialmente funcionalizados no processo produtivo do estabelecimento, enquadrando-se no conceito de produtos intermediários.

Firma que à luz da CF- 88, da Lei Complementar nº 87/96 e do RICMS-BA/12, o elemento indispensável à caracterização jurídica dos produtos intermediários é a sua essencialidade ao processo de produção.

Salienta que, na Manifestação Fiscal, no que diz respeito ao item 4.2 da Impugnação, o Fisco concorda com a essencialidade dos produtos que tiveram o crédito glosado para o processo industrial, na forma do exaustivamente comprovado na defesa administrativa, alegando como único óbice para sua caracterização como produto intermediário, a ausência de consumo imediato, aspecto que deriva de padrões normativos vigentes à época do Convênio ICM 66/88, que não mais encontram ressonância no novo paradigma após a LC 87/96.

Diz concluir-se que todos os bens erroneamente tachados pela fiscalização como de uso e consumo (Infrações 02 e 04) ou, ainda, como bens do ativo permanente (Infração 01), se não são materiais de embalagem, são diretamente funcionalizados na produção do estabelecimento, enquadrando-se no conceito atual de produtos intermediários, pois são essenciais ao processo produtivo, isto é, são imprescindíveis à realização da atividade fim da empresa.

Esclarece que o processo produtivo desenrolado no estabelecimento autuado consiste na britagem, moagem, redução em fornos, lixiviação amoniacial, filtragem e secagem que, em resumo, a partir da classificação de suas etapas operacionais, consistem na *i*) fase de extração das rochas de níquel; e na *ii*) usina ou planta. Registra que os diferentes materiais aplicados de forma essencial em seu processo produtivo, em contato com o produto em processamento, e que se exaurem imediata e gradativamente de forma integral jamais poderiam deixar de serem considerados como intermediários pela fiscalização, razão pela qual o cancelamento da autuação debatida é medida que se impõe.

Registra que a Informação Fiscal sequer chegou a enfrentar o mérito da efetiva classificação dos materiais autuados como intermediários, tendo se limitado a aventure que determinados produtos seriam na verdade partes e peças de reposição utilizados pelo contribuinte.

No que se refere à classificação dos “Big Bags”, ressalta que a suposta reutilização não descharacteriza sua definição como material de embalagem, ao contrário do sustentado pelo Autuante. Afirma que se trata sacolas especiais utilizadas para o condicionamento do minério para transporte até o cliente, evidentemente, verdadeiro material de embalagem, empregado na proteção do níquel e cuja ausência provocaria sérios prejuízos ao ciclo de produção da Empresa. Afinal, sem ele, os produtos finais sequer poderiam ser transportados, impossibilitando a sua comercialização.

Assinala que a suposta vedação ao creditamento decorrente da reutilização dos materiais de embalagem em questão, como sustentado pela fiscalização, não encontra respaldo legal qualquer regulamento do Estado baiano, razão pela qual a admissão dos créditos respectivos é de necessidade incontrovertida na hipótese em apreço. Por isso, diz pugnar pelo cancelamento das glosas de crédito exigidas no caso dos autos, ante o eminente caráter de produtos intermediários dos materiais utilizados pelo contribuinte em seu processo produtivo, devendo ainda ser admita a natureza de material de embalagem das “Big Bags” utilizadas, aptas também a conferir o direito de créditos na forma como procedeu.

Destaca que, caso este Órgão Julgador Administrativo repute insuficientes os elementos de prova trazidos aos autos, imprescindível se faz a realização de diligências e produção de prova pericial a fim de se apurar a exata aplicabilidade dos bens adquiridos no processo produtivo autuado, nos termos dos quesitos indicados em sua Impugnação.

Explica que o pedido de realização de diligências e prova pericial para comprovar que os bens adquiridos ostentam a fisionomia de produtos intermediários ou de material de embalagem encontra fundamento no art. 123, do RPAF-BA/99: “art. 123. Diz ser assegurado ao sujeito passivo o direito de ampla defesa na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada de todas as provas que tiver desde que produzidas na forma e prazos legais”.

Requer, em se reputando insuficientes os meios ordinários de prova, seja deferida a produção de prova pericial, para que a autuada possa provar aquilo que alega, isto é, que grande parcela dos bens adquiridos são legítimos produtos intermediários ou materiais de embalagem.

No que diz respeito aos supostos bens destinados ao ativo imobilizado do contribuinte, a Fiscalização adota postura evasiva, e parece não encontrar argumentos que sejam capazes de desacreditar o direito da empresa ao crédito na proporção de 1/48 por mês, naqueles casos em que as mercadorias forem enquadradas como ativo permanente, como exigido na Infração 01 do auto de infração. Limita-se a afirmar que, existente o direito, mais uma vez, não caberia à fiscalização se atentar a este. Indaga se cabe à fiscalização autuar supostas irregularidades a qualquer custo, sem limitação, sem observância à legislação, jurisprudência, ou deveres e princípios constitucionais.

Observa que o fisco baiano lhe imputa o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de bens supostamente destinados ao seu ativo imobilizado, conforme Infração 01. Frisa que o lançamento não contesta o preenchimento dos requisitos pelos produtos comercializados pela Impugnante, ao contrário, partem do pressuposto de que houve o acerto na classificação dos bens, porém, supostamente teria ocorrido a inobservância da regra prevista na alínea “a”, do inciso I, do §2º, do art. 309, do RICMS-BA/12.

Diz que da análise das datas de emissão das notas fiscais referentes às operações glosadas, arroladas no Anexo I, do “Demonstrativo do AI” (doc. 05 da impugnação), fica claro que em quase todas as aquisições, uma parcela do prazo de 48 meses, ou a sua integralidade, já estaria definitivamente esgotada, sendo que a maioria dessas operações de aquisição ocorreu durante o exercício financeiro de 2014. Remata destacando que, se a própria fiscalização classifica tais itens

como destinados ao ativo imobilizado, deveria ter promovido a recomposição da conta gráfica, promovendo a dedução dos valores creditados no período, ainda que tenham desconsiderado a proporção determinada pelo RICMS-BA/12.

Assevera que a fiscalização não poderia ter lhe autuado, exigindo a totalidade do crédito aproveitado nas aquisições de ICMS, sem proceder à recomposição da conta gráfica do estabelecimento, com a devida consideração de todas as parcelas de que o contribuinte tinha direito desde a realização da operação. Afirma que o caso é de recomposição da conta gráfica, com reduzida parcela de crédito glosado, pois trata-se de obrigação legal do fisco estadual na determinação do montante devido no momento do lançamento (art. 142, do CTN), vinculada à técnica de confronto de créditos e débitos adotada pela lei para apuração mensal do ICMS, na forma do art. 20, da Lei Complementar nº 87/96.

Destaca que os créditos de ICMS não integram mero direito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, uma vez que compõem o perfil da exigibilidade do ICMS, não constituindo apenas faculdade do contribuinte de escriturá-los e compensá-los no exercício da atividade de que trata o art. 150, do CTN, mas também dever da Fazenda Pública ao verificar a matéria tributável na realização do lançamento. Registra que o art. 142, do CTN determina que a Autoridade não verifique apenas o fato gerador, mas mesmo este existindo, deve constatar se for o caso a existência de tributo a pagar.

Pondera que, se os agentes fiscais reconheceram os bens adquiridos como sendo verdadeiros bens destinados ao ativo imobilizado, devem promover a recomposição da conta gráfica, subtraindo da totalidade do crédito glosado os valores dos quais teria o direito de aproveitamento em razão do decurso do prazo, contados das datas de entrada das mercadorias.

Declara que, em relação ao aproveitamento de créditos atinentes às aquisições de bens do ativo, necessário se faz a recomposição da conta gráfica, a fim de que seja demonstrado os reais valores referentes à suposta infração cometida pela Empresa.

Com relação à Infração 03 que trata do creditamento do ICMS relativo às mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, afirma está convicta de que a destinação dada aos bens nesta parte do lançamento - Anexo III do “Demonstrativo do AI” (doc. 05 da Impugnação), que consubstanciam-se, basicamente, em óleos lubrificantes e graxas, todos empregados no maquinário utilizado para a produção do níquel - foi única e exclusivamente a de integrar o seu processo produtivo, pois trata-se de materiais essenciais para o funcionamento do seu maquinário – imprescindível, portanto, para a efetivação da britagem, moagem, redução em fornos, lixiviação amoniacal, filtragem e secagem dos minerais, para, ao final, extraír-se o produto final (níquel). Por isso, diz que se trata de legítimos produtos intermediários, ou secundários, necessariamente empregados para a consecução da atividade da empresa, jamais podendo ser definidos como simples uso e consumo.

Revela que consoante a jurisprudência pátria e a garantia mínima do crédito físico, tem-se que produtos intermediários ou secundários são aqueles que não integram o produto final (salvo em caráter residual), mas são imprescindíveis/essenciais à sua obtenção.

Prossegue destacando que a premissa fiscal está equivocada, pois: *i*) - as aquisições não se destinavam a revender a mercadoria - não houve posterior saída das mercadorias; *ii*) elas foram empregadas em seu processo produtivo, sendo impossível considerá-las como partes e peças. Pondera que, se os óleos e graxas são empregados no funcionamento do maquinário da empresa e sua atividade é a produção de níquel, não há motivos para se imaginar que ela adquiriria esses materiais para revenda, mas, tão-somente, para aplicar em seu próprio processo produtivo. Assevera ser única a conclusão possível a de que é desarrazoada a premissa fiscal.

Reafirma que todas as mercadorias glosadas foram adquiridas única e exclusivamente para emprego em seu processo produtivo, enquanto legítimos produtos intermediários que são, pois

que utilizados para lubrificar o maquinário da indústria. Diz ser imperioso o cancelamento da infração, visto que correto os creditamentos efetuados e desconsiderados pela fiscalização.

Quanto à Infração 04, afirma que em sede de defesa demonstrou o descabimento da cobrança de ICMS a título de DIFAL nas aquisições de produtos intermediários. Observa que o Fisco não questiona o fato trazido pelo art. 305, §4º, inciso III, alínea “a”, do RICMS-BA/12, mas sua aplicação ao caso concreto sem, em momento algum apresentar as razões para a capitulação dos bens adquiridos, e acaba por exigir ICMS-DIFAL sobre legítimos produtos intermediários do estabelecimento autuado, em manifesta contrariedade ao previsto no dispositivo legal.

Registra que o fisco, talvez por desconhecimento acerca de seu processo produtivo, se equivoca ao classificar indiscriminadamente os bens adquiridos como bens de uso e consumo, exigindo indevidamente o diferencial de alíquotas relativamente a tais operações.

Afirma que todo o ICMS-DIFAL exigido no item 04 do Auto de Infração é decorrente da aquisição de produtos intermediários, essenciais para o processo produtivo e que, no mais das vezes, mantêm contato com o minério extraído da mina e/ou são consumidos direta e integralmente no processo produtivo, sendo aplicados na linha principal do estabelecimento, apresentando exígua vida útil.

Pede uma apuração circunstanciada e justa sobre a natureza dos bens que adquiriu, pois o Auto de Infração, tal como foi lavrado, não submeteu a exame as singularidades e características de cada um dos produtos aplicados no processo produtivo da empresa, faltando a apresentação das razões justificantes da classificação fiscal dos bens adquiridos. Observa que a escassa motivação lhe obrigou a fazer um ingente esforço interpretativo para deduzir as motivações do lançamento.

Observa que o vício de motivação trouxe, ao menos, um prejuízo insanável: a matéria de fato não mereceu a devida elucidação pelo fisco, na medida em que este não sinalizou ter conhecimento sobre as etapas do processo produtivo desenrolado no estabelecimento, e tampouco listou as características e aplicações dos bens adquiridos, o que lhe motivou a tecer os esclarecimentos supra, convicto de que, como os bens glosados pela fiscalização são caracterizados como produtos intermediários, a exigência consubstanciada na Infração 04 deve ser integralmente cancelada.

Subsidiariamente, lembra que, em sede de defesa, demonstrou a legitimidade do aproveitamento de créditos de ICMS de entradas de bens de uso e consumo do estabelecimento na proporção das saídas para exportação.

Pondera que mesmo concluindo os Julgadores que os produtos glosados pela fiscalização como sendo de uso e consumo, nos itens 02 e 04 do Auto de Infração, ao invés de intermediários, sejam de fato destinados ao uso e consumo – o que se admite exclusivamente por amor ao debate – importante destacar que o aproveitamento dos créditos deve ser reconhecido legítimo, na proporção das saídas realizadas para exportação. Ainda que o disposto no art. 20, da LC 87/96 entre em vigor a partir de 1º de janeiro de 2020, o Fisco nega vigência aos artigos 21 e 32 do mesmo dispositivo.

Menciona 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, ver, como aduz o art. 21, da citada Lei, cujo teor reproduz.

Diz restar clara 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, fato, contudo, ignorado pela fiscalização baiana, que simplesmente se eximiu de qualquer discussão nesse sentido.

Requer, em caráter subsidiário, sob pena de infringência à LC 87/96, a declaração da legitimidade da apropriação dos créditos glosados (Infrações 02 e 04) na proporção das exportações frente às

saídas totais do estabelecimento, com o consequente refazimento da conta gráfica do contribuinte.

Reafirma ser necessário o cancelamento das multas cominadas, senão por atipicidade, por violação ao princípio constitucional do não confisco. Assinala que 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.

Revela que como já demonstrou em sua impugnação administrativa, o STF já possui diversos entendimentos no sentido de limitar as penalidades fiscais ao patamar entre 20% e 25% do valor do tributo.

Afirma não pretender a apreciação acerca da constitucionalidade ou ilegalidade por parte da Administração, mas sim, tão-somente, a observância de entendimento já consolidado pelo Poder Judiciário, evitando-se a necessidade de demanda judicial para aplicação de entendimento devidamente consolidado pelos Tribunais ao presente caso.

Conclui reiterando os pedidos exarados em sede de Defesa, pugnando para que seja declarada a nulidade da autuação, nos termos do inciso II, do art. 18, do RPAF-BA/99, por falta de motivação e cerceamento de defesa e no mérito, requer o cancelamento das exigências fiscais, tendo em vista as indevidas premissas consideradas pelo fisco ao tempo do lançamento, sendo evidente o direito ao creditamento do ICMS na forma como feito pela empresa.

O Autuante presta nova informação fiscal, fl. 354, nos termos a seguir resumidos.

Registra que o autuado reitera que o presente lançamento de ofício, especificamente Infrações 01, 02, 03 e 04, seja declarado nulo. Assinala que o Impugnante pugna novamente pela nulidade das infrações citadas, arguindo 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.

Diz entender que essa matéria já fora devidamente ponderada na informação fiscal já prestada por este preposto e exposta às fls. 270 a 280. Observa que segue o Autuado alegando que o demonstrativo do valor cobrado na Infração 03 (anexo III) deste auto de infração, mesmo depois de retificado pelo preposto fiscal, segue apresentando vícios, pontuando a repetição da Nota Fiscal nº 514438, constante do demonstrativo retificado.

Explica que o demonstrativo que subsidia a Infração 03 do AI, inicialmente anexado às fls. 197 a 201 e, após os devidos reparos, às fls. 276 a 280, diz respeito a crédito indevido de ICMS na aquisição de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária e destinada ao uso e consumo do estabelecimento, assim sendo, é mister que o mesmo arrole os eventos discriminando as mercadorias constantes no documento fiscal.

Esclarece que nessa conjuntura, pode-se sim ocorrer a repetição do mesmo número de nota fiscal sem que isso suscite anomalia. Afirma ser isso plausível para os casos em que mais de uma mercadoria do mesmo documento for pautada. Explica que no tocante ao documento fiscal de nº 514438, pontuado pelo Autuado, o demonstrativo assertivamente repete o mesmo cinco vezes, exatamente o número de itens constantes naquele documento que suscitam o estorno de crédito indevido pontuado na Infração 03.

Observa que essa informação consta da coluna intitulada “item” da nota fiscal no demonstrativo citado, fls. 276 a 280. Registra que o Autuado pontua ainda que o Anexo III do Auto de Infração em tela discrimina equivocadamente a mercadoria referente ao documento de nº 246350, afirma que a descrição do produto na referida nota fiscal é “CORENA S4 R 68”, quando o demonstrativo enuncia MOBIL SHC RARUS. Afirma que esse desajuste aqui trazido pelo autuado procede, mas em nada compromete o *quantum* constituído na Infração 03 do Auto de Infração, haja vista a natureza da mercadoria se mantém inalterada, óleo lubrificante, bem como o seu enquadramento tributário

como material de uso e consumo da autuada, suscitando assim o estorno do crédito aqui cobrado.

Arremata frisando que o próprio art. 18, do RPAF-BA/99, no seu §1º, apregoa que as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Flaviano Santos de Britto OAB/BA 27.833.

#### **VOTO**

O Defendente suscitou preliminar de nulidade em relação às Infrações 01, 02, 03 e 04, alegando ofensa à ampla defesa, por vício de motivação do lançamento, em razão da falta de apresentação das razões justificantes da classificação fiscal dos bens arrolados no levantamento fiscal, uma vez, que segundo seu entendimento, não foram evidenciados os critérios empregados para a classificação das mercadorias adquiridas ou a descrição das respectivas características e aplicações no processo produtivo desenvolvido em seu estabelecimento autuado.

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

Ao compulsar as peças que compõem a acusação fiscal e os elementos que emergiram do contraditório, constato que não assiste razão ao Defendente, haja vista que ao contrário do alegado, restam claramente identificadas, todas as mercadorias arroladas no levantamento fiscal que se constituem exclusivamente itens, cujo consumo ocorre periodicamente, por força das atividades de manutenção desenvolvidas pelo estabelecimento fabril do Autuado.

Ademais, o doc. 06, fls. 250 a 265, carreado aos autos pelo próprio Impugnante, em sede de defesa, evidencia de forma indubiosa, a aplicação de cada um dos itens que tiveram os créditos glosados.

Portanto, os itens arrolados no levantamento fiscal: anel, rotor, pino chumbador, bucha plástica de fixação, grelha dupla, manta, mangote, tubo, luva, retentor, graxa, óleo lubrificante, cachimbo, revestimento traseiro, carretel, estator, bucha protetora, guia lateral, anel de desgaste, rolo tipo balança, placa mand. Manut., luva do eixo da bomba etc. elencados no doc. 06, fls. 250 a 265, se constituem de graxas, lubrificantes, partes e peças de reposição destinados à manutenção de máquinas e equipamentos do parque fabril.

Portanto, não há que se falar em ausência de razões justificantes da classificação fiscal, uma vez que são evidentes e autoexplicativas as aplicações e funcionalidades dos itens arrolados no levantamento fiscal. Ao contrário do que sugeriu o Defendente, inexiste no presente caso, qualquer item elencado que tenha atuação com múltipla classificação e funcionalidade no processo fabril do estabelecimento autuado. Eis que a própria natureza inerente aos referidos itens, reflete de forma direta e objetiva a participação unívoca e coadjuvante destes no processo produtivo do estabelecimento autuado.

Pelo expedito, por não vislumbrar qualquer óbice ao exercício da ampla defesa pelo Impugnante, entendo superada essa questão de ordem preliminar.

O Defendente também suscitou nulidade, pelo fato de que no levantamento fiscal atinente à Infração 03, ocorreu a repetição de várias notas fiscais indicando o mesmo produto e os mesmos valores, bem como a descrição do produto no levantamento diferente do constante no documento fiscal.

Verifico que as alegações do Impugnante foram corrigidas pelo Autuante em sede de informação fiscal que refez o demonstrativo, acostado às fls. 376 a 380, reduzindo os valores do débito para R\$304.550,24. Constatou também que, como explicou o Autuante, em relação ao documento de nº 246350, apesar de constar na descrição do produto como sendo, “Corena S4 R 68” e no demonstrativo constar, “Mobil SHC Rarus” este fato não compromete nem a apuração, nem a compreensão da infração, haja vista que a natureza da mercadoria é a mesma, ou seja, “óleo lubrificante”, e o valor permanece inalterado, em nada prejudicando o Autuado. No que diz respeito à Nota Fiscal de nº 514438, questionada pelo Impugnante pelo fato de constar no levantamento repetido por cinco vezes, restou justificado a repetição, tendo em vista que decorre do número de itens que consta na nota fiscal. Assim, entendo restar comprovado, que com a retificação efetuada pelo Autuante, todos os óbices foram ultrapassados, e de acordo com o previsto no §1º, do art. 18 do RPAF-BA/99, ou seja, *“As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ... , desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.”*. O que consta à fl. 283, a ciência do Autuado.

Assim, pelo expedito, tanto pelas preliminares de nulidade suscitada pelo Defendente ultrapassadas, quanto pela constatação de que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi verificada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, fica patente que o PAF está revestido das formalidades legais e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, que pudesse inquinar de nulidade do presente lançamento.

No que concerne à solicitação da Defesa para realização de diligência e de produção de prova pericial, indefiro o pedido, com lastro nas alíneas “a” e “b”, dos incisos I e II, do art.147 do RPAF-BA/99. Esclareço que não considero imprescindível para o deslinde da questão, haja vista se tratar de tema recorrente e sedimentado neste CONSEF, bem como por ter sido suficientemente explicado pela defesa. Entendo que os elementos já contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção dos julgadores, bem como, a prova dos fatos questionados independe do conhecimento especial de técnicos.

No mérito, o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de seis infrações à legislação baiana do ICMS, consoante descrição circunstanciada e indicação da multa enunciadas no preâmbulo do relatório.

As Infrações 05 e 06 não foram objeto de impugnação, por isso, fica mantida a autuação em relação a esses dois itens do Auto de Infração.

A Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de junho a novembro de 2014 e janeiro a maio de 2015, conforme demonstrativo às fls. 12 e 13.

O Impugnante contestou a inclusão do item “Big Bags” no levantamento fiscal desse item da autuação, afirmando não se tratar de bem do ativo e sim de material de embalagem, pois sustentou se referirem a sacolas especiais utilizadas para o acondicionamento do minério para transporte até o cliente, e que por isso, pugnou pelo afastamento da exigência fiscal e aproveitamento dos correspondentes créditos, com base no previsto na alínea “b”, do inciso I, do art. 309 do RICMS-BA/12.

O Autuante, em sua informação fiscal, refutou o pedido do Impugnante para reclassificação dos “Big Bags”, como sendo material de embalagem e não como sendo bem do ativo permanente, haja vista que se trata contêiner industrial de tecido para armazenar e transportar o minério, mas

com retorno para novas utilizações, pelo que, a sua natureza não se configura como sendo embalagem, pois, se assim fosse acompanharia uma única vez para o cliente, ou seja, definitivamente sem retorno ao estabelecimento autuado.

Em manifestação acerca da informação fiscal, o Autuado frisou, que não obstante a vedação da utilização de crédito decorrente da reutilização dos referidos “Big Bags”, a admissão dos referidos créditos é necessidade incontroversa, por não encontrar respaldo legal na legislação baiana o procedimento adotado pela fiscalização.

Constatou que resta evidenciado nos autos, que embora os “Big Bags” exerçam a função de acondicionamento do minério para transporte protegendo o níquel, e sem os quais não poderia ser transportado até o cliente, como assinalou o Autuado, o fato de serem os mesmos reutilizados, desnatura completamente a sua condição de material de embalagem na forma estatuída pela legislação de regência que considera como sendo embalagem invólucro que acompanha definitivamente a mercadoria, ou seja, irretornável. Eis que, a reutilização desses contêineres, lhe confere uma nítida caracterização de bens do ativo destinados a consecução do processo de extração mineral do estabelecimento autuado.

Assim, nos termos expendidos, comungo com o entendimento esposado pelo Autuante, ao classificar como sendo os “Big Bags” como sendo bem integrante do ativo, portanto, deve ser mantida a glosa.

O Defendente alegou também que não foi considerado pelo Autuante o seu direito ao crédito na proporção de 1/48 mês a mês, ou seja, não aplicou as normas destinadas ao creditamento nas aquisições de bens do ativo imobilizado. Aduziu ainda o Defendente, que a fiscalização deveria ter realizado a recomposição de sua conta gráfica promovendo a dedução dos valores creditados no período.

Não acato a alegação defensiva, considerando que em relação ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, inclusive, quanto aos limites ou condições para utilização de créditos fiscais. Neste caso, a escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada pelo contribuinte no próprio mês em que se verificar o direito à utilização do crédito, inexistindo previsão legal para utilização do crédito fiscal antes do próprio mês em que se verificou o referido direito à sua utilização.

Quanto ao crédito fiscal de ICMS, decorrente de entradas de mercadorias no estabelecimento, destinadas ao ativo permanente, o valor mensal a ser apropriado deve ser calculado com base na proporção das operações e prestações tributadas sobre o total das operações de saídas e prestações de serviço efetuadas no mesmo período, nos termos do §6º, do art. 29 da Lei nº 7.014/96.

Não se trata de simples cumprimento de obrigação acessória, haja vista que, em se tratando de fruição ou reconhecimento de crédito fiscal, que depende de condição (inclusive quanto à proporcionalidade das operações tributadas), não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido.

Consigno, que a simples escrituração do crédito fiscal que a empresa não tinha direito configura utilização indevida, mesmo que possua direito à restituição de algum indébito.

Saliento, que os valores exigidos nesse item da autuação, afiguram-se devidamente comprovados no demonstrativo acostado às fls. 12 e 13, logo, entendo que não deve prosperar a alegação da Defesa, de que seria necessária a recomposição da conta gráfica do estabelecimento autuado.

No presente caso, como restou comprovado que a empresa apropriou na sua conta corrente fiscal, créditos de ICMS não permitidos pela legislação do imposto, concluo pela subsistência da exigência fiscal da Infração 01.

Infração 02 - trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de junho de 2014 a dezembro de 2015. Demonstrativo às fls. 14 a 28 do PAF.

Resulta, portanto, o levantamento fiscal, da glosa dos referidos créditos do ICMS, os quais, em se confirmando, a premissa de tratar-se de aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, não daria direito ao crédito fiscal apropriado pelo Impugnante.

A Infração 04 decorre da Infração 02, pois em se confirmando a acusação fiscal da primeira, de que, de fato, as mercadorias objeto da glosa de crédito fiscal foram adquiridas para fins de uso e consumo do estabelecimento. Desses aquisições, quando realizadas em outro Estado, nasceria a obrigação do recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Sendo este, por conseguinte, o objeto da Infração 04.

Assim, fica patente nos presentes autos, que o cerne da questão a ser dirimida, portanto, reside na definição quanto à correta classificação contábil tributária, em relação às aquisições das mercadorias que o Autuante entendeu destinar-se ao uso e consumo do estabelecimento.

Em sede de Defesa, o Impugnante concentra seu argumento, com o objetivo de se eximir da glosa de créditos e da falta de pagamento da diferença de alíquotas, aduzindo que os itens de mercadorias arroladas no levantamento fiscal se constituem de aquisições de produtos intermediários, os quais, consoante previsão expressa na alínea “b”, do inciso I, do art. 309 do RICMS-BA/12, se constitui crédito fiscal do estabelecimento adquirente.

O Autuante, ao proceder a informação fiscal, registrou que o Defendente pleiteia que os produtos destinados ao seu uso e consumo, elencados no levantamento fiscal das Infrações 02 e 04, sejam classificados com produtos intermediários. Manteve a autuação, explicou que não procede a pretensão defensiva, tendo em vista que apesar desses produtos estarem vinculados ao processo produtivo do estabelecimento autuado e se desgastarem, não são consumidos e não consumidos de imediato, sofrendo apenas a deterioração pelo seu uso ao longo do tempo. Sustentou que os itens arrolados se configuram aquisições de partes e peças de reposição de equipamentos necessárias em face do desgaste, comum das peças decorrentes do uso definidos como sendo material de uso e consumo.

Assim, fica patente nos presentes autos, que o cerne da questão a ser dirimida, nas Infrações 02 e 04, portanto, reside na definição quanto à correta classificação contábil tributária, em relação às aquisições das mercadorias que o Autuante entendeu destinar-se ao uso e consumo do estabelecimento. Ou, se configuram produtos intermediários, como aduz o Impugnante.

O conceito contábil de produtos intermediários, é atribuído aos itens que participam diretamente do processo produtivo interagindo com as matérias-primas, nele são consumidos, porém, não se incorporam ao produto final fabricado, salvo resíduos indesejáveis.

Como já abordado no enfrentamento da preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante, os itens arrolados no levantamento fiscal se constituem de graxa, óleo lubrificante, partes e peças de reposição.

Depois de compulsar as peças que integram o contraditório em torno desses dois itens da autuação, verifico que os créditos glosados se relacionam a vários itens, cujo consumo ocorre periodicamente por força das atividades de manutenção desenvolvidas pela empresa.

Esclareço, que a jurisprudência deste CONSEF, segue no sentido de considerar material de uso e consumo as aquisições de mercadorias não integradas ou não consumidas em processo de industrialização, partes peças de reposição, graxas e óleo lubrificante, com lastro normativo na legislação de regência - o inciso II, do art. 21 da Lei Complementar 87/96, e inciso I, do §4º, do art. 29 da Lei 7.014/96.

Sob esse prisma, o processo industrial é como sendo como um conjunto sistematizado de procedimentos e operações envolvendo transformações químicas, físicas e/ou mecânicos de produção, usando produtos, máquinas, energia e trabalho humano, objetivando transformar e/ou combinar as matérias-primas, para produzir uma mercadoria nova.

Estróbada nessa concepção, é que se consolidou o entendimento reiterado nas decisões prolatadas pela 2ª Instância deste CONSEF, de só permitir o aproveitamento do crédito do ICMS nas aquisições de mercadorias que forem utilizadas diretamente no processo produtivo, assim entendidas, aquelas mercadorias identificáveis diretamente em cada unidade produzida, por compor o produto final, ou relacionadas a estes que concorrem diretamente para sua modificação física ou química.

Consigno também, que não deve prosperar a alegação da defesa de que o aproveitamento dos créditos deve ser reconhecido como legítimo, em razão de o produto final ser destinado à exportação, haja vista que o direito para utilização de crédito fiscal nas entradas de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento somente entrará em vigor a partir de 1º de janeiro de 2020, consoante previsão expressa no inciso I, do art. 33 da LC nº 87/96.

Pelo expedito, afasto a alegação defensiva de que partes e peças de reposição poderiam ser consideradas como produto intermediário, haja vista que as peças de reposição não são custo do processo de fabricação, uma vez que se trata de produtos para fins de manutenção de máquinas e equipamentos, e por isso, são tratados como despesas de fabricação e não geram crédito de ICMS.

Portanto, comprovadas que estão as irregularidades apuradas por meio do levantamento fiscal, concluo pela subsistência das Infrações 02 e 04.

Infração 03 - cuida da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de junho de 2014 a dezembro de 2015, consoante demonstrativo às fls. 14 a 42.

Em suas razões de defesa, o Impugnante sustentou que a premissa fiscal está equivocada, pois as aquisições arroladas no levantamento fiscal de graxas e óleos lubrificantes não se destinavam à revenda, uma vez que foram empregadas em seu processo produtivo para o funcionamento do maquinário. Asseverou que não procede a acusação fiscal de que as aquisições desses produtos tenham sido para consumo do estabelecimento, uma vez que se trata de legítimos produtos intermediários do estabelecimento autuado.

Assim, como já explicitado no enfretamento da Infrações 02 e 04, a aquisição de graxas e óleos lubrificante na condição de material de uso e consumo, a utilização do imposto destacado como crédito, nesses casos somente será possível a partir de 1º de janeiro de 2020, de acordo com o inciso I, do art. 33, da LC nº 87/96.

No que diz respeito às alegações de inconsistências no demonstrativo de apuração apontadas pelo Defendente, consigno, na forma como já explicitado no enfrentamento das preliminares de nulidades suscitadas, que foram acolhidas e retificadas pelo Autuante que, com base nas comprovações apresentadas elaborou novo demonstrativo que colacionou às fls. 276 a 280, que reduziu o valor do débito para R\$304.550,24, tendo sido dado vistas ao Impugnante, fl. 283.

Assim, acolho o novo demonstrativo de débito elaborado pelo Autuante.

Concluo pela subsistência parcial da Infração 03.

No que diz respeito à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de inconstitucionalidade, saliento que a multa aplicada, encontra-se prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, de acordo com o disposto no inciso I, do art. 167 do RPAF-BA/99.

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução da multa imposta, deixo de acatá-lo, uma vez que esta instância de julgamento não possui competência para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade imposta.

Por fim, o autuado pede que, sob pena de nulidade, todas as correspondências processuais devem ser encaminhadas para o endereço do patrono do sujeito passivo. Não há impedimento para que

tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do RPAFBA, a intimação deve ser efetuada, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF-BA/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os recolhimentos efetuados.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278868.0007/18-0, lavrado contra **MIRABELA MINERAÇÃO DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.046.040,14**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII e na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$25.013,38**, prevista no incisos IX, do art. 42 da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios, de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 17 de agosto de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA