

A. I. N° - 279691.0011/20-6
AUTUADO - GICS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS S/A
AUTUANTE - JOILSON SANTOS DA FONSECA
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 18.04.2022

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0035-05/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITOS FISCAIS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO. CORREIAS TRANSPORTADORAS. Em função da atividade desenvolvida pela autuada, na qualidade de extratora de minérios, e à luz do seu processo de extração do fosfato, as correias transportadoras devem ser consideradas produto intermediário, com direito à apropriação dos créditos fiscais. Irregularidade improcedente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. MATERIAIS DESTINADOS A USO/CONSUMO. A cobrança decorreu da glosa dos créditos fiscais atinentes às aquisições interestaduais das correias transportadoras, cobrada na infração 01. Como estas foram consideradas material intermediário, não há que se falar em diferencial de alíquota. Irregularidade improcedente. Pedido de redução de multa prejudicado. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cumpre referenciar, que o presente relatório atende às premissas estabelecidas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos atores do PAF, adaptado inclusive para esta sessão virtual.

Optou-se também por indicar neste relatório as folhas das principais peças existentes nos autos, como orientação e localização por parte dos demais integrantes deste Colegiado.

O Auto de Infração em tela, lavrado em 30/06/2020, exige imposto no valor histórico de R\$ 95.385,45, com base nas seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.02. – Uso indevido de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Memória de cálculo da glosa anexada, com discriminação dos documentos fiscais e itens respectivos.

Fatos geradores apontados no corpo do lançamento de ofício, exercícios de 2017 e 2018.

Cifra de R\$ 37.008,46.

Enquadramento legal nos arts. 29, § 1º, II, e art. 53, III, ambos da Lei 7.014/96, com multa prevista no art. 42, VII, “a” da lei retro citada.

Infração 02 – 06.02.01: Falta de pagamento da DIFAL, em face de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo. Memória de cálculo da DIFAL anexada.

Fatos geradores apontados no corpo do lançamento de ofício, exercícios de 2017 e 2018.

Cifra de R\$ 58.376,99.

Enquadramento legal no art. 4º, XV, da Lei 7.014/96, c/c o art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, com multa prevista no art. 42, II, “f” da lei retro citada.

Fiscalização acosta demonstrativos analíticos da glosa efetuada, demonstrativos analíticos da cobrança da DIFAL e CD contendo arquivos eletrônicos (fls. 07/10 [envelope no qual se encontra a mídia digital sem paginação nos autos]).

Não há registro no PAF da data da ciência da autuação no campo apropriado no corpo do lançamento, apesar de constar na assinatura digital, dentro do campo “assinatura do autuado” (fl. 03), uma data em formato americano, qual seja, “2020.08.31” (sic.).

Empresa oferta impugnação (fls. 12/29) em 03.11.2020 (registro do protocolo sem paginação nos autos), oportunidade em que, depois de fazer a síntese dos fatos e mostrar a tempestividade da medida:

Declara ser a “Fosnor – Fosfatados do Norte-Nordeste S/A” sucessora do estabelecimento autuado, conforme Ata de Assembleia Geral Extraordinária realizada em 01.02.2019, de modo que, a título de “ilegitimidade passiva” (sic.), vem requerer a substituição processual no “polo da demanda” (sic.), em face da responsabilidade por sucessão.

Esclarece atuar na industrialização, armazenagem, comércio, importação e exportação de produtos químicos, fertilizantes e suas matérias-primas, comércio, exportação e distribuição de produtos agrícolas em geral, pesquisa, lavra, beneficiamento e industrialização de minérios usados como insumos na fabricação de fertilizantes, consoante Estatuto Social apenso.

Logo, opera no segmento de mineração, efetuando a extração mineral e o beneficiamento da rocha contendo fosfato para, a partir do concentrado fosfático, produzir fertilizantes fosfatados usados no setor de alimentos.

Através de figura encartada na peça defensiva (fl. 15), detalha que seu processo extractivo começa com a lavra, passando pela britagem, feitura de pilhas de homogeneização, secador rotativo, moagem, resfriador rotativo e separador magnético, terminando com a estocagem.

Afirma que todas as etapas ali descritas aludem à fabricação de fertilizantes, sendo que a movimentação de matérias-primas, materiais intermediários, materiais de embalagem e demais insumos são “essenciais para tal finalidade” (sic.), ensejando créditos fiscais sem pagamento do diferencial de alíquota.

Lembra o mecanismo da não cumulatividade do ICMS, encerrado no art. 155, II, da CF/88, e aponta que a isenção ou não incidência limita o crédito da operação anterior e posterior, além do imposto ser disciplinado em lei complementar.

Levanta nulidade do “processo administrativo” (sic.) porque o procedimento de constituição do crédito tributário não oportunizou à impugnante ampla dilação probatória para apuração dos fatos geradores, não fazendo o autuante o devido “levantamento dos eventos” (sic.) e sem motivar a autuação.

Após reproduzir o art. 142 do CTN, garante que não houve diligência por parte da autoridade fiscal para apuração das atividades industriais desenvolvidas, sequer proporcionando à defendant a oportunidade de prestar esclarecimentos sobre a forma de creditamento e, ainda, a respeito das operações “objeto da tributação” (sic.) que supostamente tiveram o recolhimento a menor do tributo.

Com isso, aponta ofensa aos princípios do devido processo legal, contraditório, ampla defesa, busca da verdade material e boa-fé, trazendo doutrina de Alberto Xavier e Maria Sylvia Di Pietro.

No mérito, no que tange à infração 01, ressalta que os itens atingidos pela autuação estão sob os CFOPs 2101, as correias transportadoras e telas de peneira, 2949, TV e smartphone, e 1910, móveis. Todavia, parte deles se refere a produtos intermediários, parte com saídas anteriormente tributadas a 18%, de acordo com nota fiscal que colou na peça processual, como exemplo (fl. 20).

Toca de novo sobre o mecanismo da não cumulatividade, trazendo doutrina de Regina Helena Costa, cita os arts 19 e 20 da LC 87/96, e assegura que os Estados, diante do ordenamento jurídico, não podem via regulamento restringir o direito subjetivo dos contribuintes.

Especificamente, sustenta que a maioria dos produtos alcançados na cobrança e oriundos de aquisições interestaduais são usados no processo de industrialização do minério de fosfato.

Neste contexto, diz ser clara a ausência de prejuízo para o Estado, a justificar a “aplicação do instituto da razoabilidade, que encontra ressonância em adequar a providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato” (sic; fls. 21/22). Razoável, continua dizendo, inclusive com amparo em doutrina de Celso Antônio Bandeira de Melo “é conceito que se infere a *contrario sensu*, vale dizer, escapa à razoabilidade ‘aquel que não pode ser’” (sic; fl. 22).

Sustenta que seu direito ao crédito tem também respaldo nos princípios da boa-fé e proporcionalidade, trazendo doutrina de Elizabete Melo.

No que tange à infração 02, rebate que a DIFAL não é devida porque os produtos que vieram de outros Estados constituem materiais intermediários e não de uso e consumo – as correias transportadoras.

Isto porque tais correias são usadas no transporte da matéria-prima durante a fase de beneficiamento do minério e industrialização do fertilizante, participando de forma direta no processo produtivo.

Em continuação à descrição da funcionalidade das correias, detalha que o minério de fosfato é extraído da rocha fosfática, que possui alta densidade e formatos pontiagudos ou cortantes que, ao serem despejados e transportados nas e pelas correias transportadoras, geralmente causam danos às lonas que podem rasgar, romper ou estourar repentinamente em razão desse contato direto.

Encarta duas imagens das correias funcionando (fl. 24) e sintetiza que as correias transportadoras, em especial as lonas, mantêm contato direto com a matéria-prima rocha fosfática, de sorte que participam diretamente do processo produtivo do fertilizante, ao se desgastarem e se consumirem no seu funcionamento.

Portanto, as multireferidas correias são consumidas na atividade de mineração, sem implicar, necessariamente, no desaparecimento físico delas, embora sofram desgaste contínuo, gradativo e progressivo, até resultarem acabadas, esgotadas, inutilizadas, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, o que caracteriza o produto intermediário.

Destarte, sendo legítimo o direito à apropriação dos créditos fiscais, é improcedente a infração 01 e, por extensão, a infração 02, por não se tratarem de materiais de uso, consumo ou ativo fixo.

Secundariamente, postula a relevação da multa proposta, em atendimento aos princípios do não-confisco, boa-fé, proporcionalidade e razoabilidade, com apoio doutrinário e jurisprudencial.

E pede, ao final, que as próximas intimações sejam encaminhadas para o endereço do advogado subscritor da peça defensiva, sob pena de nulidade.

Juntados na defesa, entre outros documentos: DANFEs, ficha cadastral no CNPJ, instrumentos de representação legal, ata de AGE, (fls. 30/180).

Em suas informações fiscais (fls. 183/187), o autuante:

Assevera ter atendido na autuação todos os requisitos previstos no art. 39 do RPAF-BA, inexistindo qualquer nulidade no lançamento de ofício.

Quanto às classificações dos produtos, diz haver apenas as correias transportadoras, que no entender do CONSEF é material de uso e consumo, sem direito a crédito, trazendo como paradigma trechos do Acórdão CJF 0301-11/17.

Em face da infração 01, procede à exclusão de itens objeto de operações com brindes, na forma do art. 389 do RICMS-BA, refazendo os levantamentos originais.

Em face da infração 02, mantém o valor inicialmente lançado, visto que a DIFAL está sendo cobrada nas aquisições interestaduais das correias transportadoras, que, no seu entender, constituem materiais de uso e consumo.

Anexado novo demonstrativo de débito da infração 01 (fl. 188), no montante histórico de R\$ 35.832,89, e novas planilhas analíticas da infração 02, em mídia física e digital, contendo, além das correias transportadoras, balanças mecânicas, balcões, cadeiras, cômodas, fogões, mesas e multiprocessadores (fls. 189/191).

Processo rumo para julgamento e, distribuído para esta relatoria, resolve a 5ª JJF baixar o processo em diligência (fls. 200/201) para que fosse o contribuinte intimado dos novos elementos instrutórios (informação fiscal e documentos), via DT-e.

Independente da providência solicitada por este Colegiado, manifesta-se o contribuinte em 11/05/2021, em peça denominada “Recurso Voluntário” (fls. 203/226), ocasião em que, além de reiterar as razões defensivas iniciais:

Invoca decisão recente do STF (RE 1287019), a propósito do Tema 1093, que reconhece a ilegitimidade da cobrança da DIFAL, por falta de previsão de cobrança em lei complementar, mesmo sendo o autuado contribuinte de ICMS.

No que interessa ao deslinde da questão, a documentação já acostada é repetida nos autos (fls. 228/348), além do CD contendo a nova peça processual (fl. 349).

Em novo informativo fiscal (fl. 356), o autuante reitera o dito por ele anteriormente.

Após as medidas instrutórias tomadas, entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo necessidade, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória, inclusive diligência ou perícia.

Passo, então, a compartilhar o meu voto.

VOTO

Dentro da ordem processual de apreciação, compete de início analisar algumas questões preliminares aventadas pelo contribuinte.

Em primeiro lugar, o signatário da defesa adverte que o estabelecimento autuado foi sucedido pela “Fosnor – Fosfatados do Norte-Nordeste S/A”, oficializado em atos societários apensados aos autos, de sorte que requereu, a título de “ilegitimidade passiva” (sic.), a substituição processual, na qualidade de sucessor responsável tributário.

Efetivamente, dentro do Anexo II junto à Ata da AGE de 01.02.2019, sob a denominação “Descrição dos Ativos Contribuídos”, verifica-se que a “Galvani Indústria, Comércio e Serviços S/A” conferiu para a “Fosnor – Fosfatados do Norte-Nordeste S/A” alguns bens e direitos (fl. 72), entre os quais está o “Estabelecimento UMA” (fls. 72/73), contribuinte autuado neste processo.

Portanto, à época dos fatos geradores – 2017 e 2018 -, ainda não tinha ocorrido a transação societária. A lavratura do auto de infração, por sua vez, aconteceu em junho de 2020. Aliás, conforme se verifica à fl. 66, a baixa do estabelecimento autuado no cadastro federal somente sucedeu em fevereiro de 2020.

Rezam os arts. 338 e 339 do CPC/2015, de aplicação potencialmente supletiva:

Art. 338. Alegando o réu, na contestação, ser parte ilegítima ou não ser o responsável pelo prejuízo invocado, o juiz facultará ao autor, em 15 (quinze) dias, a alteração da petição inicial para substituição do réu.

Parágrafo único. Realizada a substituição, o autor reembolsará as despesas e pagará os honorários ao procurador do réu excluído, que serão fixados entre três e cinco por cento do valor da causa ou, sendo este irrisório, nos termos do art. 85, § 8º

...

Art. 339. Quando alegar sua ilegitimidade, incumbe ao réu indicar o sujeito passivo da relação jurídica discutida sempre que tiver conhecimento, sob pena de arcar com as despesas processuais e de indenizar o autor pelos prejuízos decorrentes da falta de indicação.

§ 1º O autor, ao aceitar a indicação, procederá, no prazo de 15 (quinze) dias, à alteração da petição inicial para a substituição do réu, observando-se, ainda, o parágrafo único do art. 338.

§ 2º No prazo de 15 (quinze) dias, o autor pode optar por alterar a petição inicial para incluir, como litisconsorte passivo, o sujeito indicado pelo réu.

Por outro lado, do ponto de vista tributário, tem a matéria disciplina no art. 133 do CTN:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – em processo de falência; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juiz de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Neste contexto, verifica-se que o caso se trata de aquisição de estabelecimento do contribuinte autuado (a “GCIS”), por parte de uma outra empresa (a “Fosnor”).

Não ficou claramente demonstrado pela “Fosnor”, peticionária da impugnação, se a situação desenhada se encaixa no inciso I ou no inciso II do *caput* do art. 133 do CTN. É possível que a pessoa contra a qual se lavrou o auto de infração continue responsável pelo seu pagamento, de modo que não seria razoável exclui-la do polo passivo e substitui-la processualmente pela signatária da defesa.

Assim, **não se pode admitir neste PAF a substituição processual perseguida, porque não está robustamente caracterizada a ilegitimidade passiva da autuada**, o que seria uma temeridade processual assim proceder, com reflexos importantes em caso de uma futura execução fiscal.

Só é viável lembrar que um estabelecimento de empresa isoladamente considerado não possui personalidade jurídica própria, embora possua autonomia para efeito de apuração, cálculo e recolhimento do ICMS. Mas seguramente uma e outra situação jurídica não podem ser confundidas.

A melhor deliberação será admitir a peticionária “Fosnor” como substituta processual, não porque o autuado seja parte ilegítima para atuar no polo passivo - circunstância que, reprise-se, não está bem configurada -, mas porque pode aquela atuar como assistente deste, na inteligência do **parágrafo único do art. 121 do CPC/2015**, de adaptável aplicação subsidiária ao RPAF-BA, **haja vista o seu interesse potencial na causa, a omissão da empresa autuada, e mais que tudo, em reverência à ampla defesa e à busca da verdade material**.

Assim está posto no diploma processual judiciário:

*CAPÍTULO I
DA ASSISTÊNCIA
Seção I
Disposições Comuns*

Art. 119. Pendendo causa entre 2 (duas) ou mais pessoas, o terceiro juridicamente interessado em que a sentença seja favorável a uma delas poderá intervir no processo para assisti-la.

Parágrafo único. A assistência será admitida em qualquer procedimento e em todos os graus de jurisdição, recebendo o assistente o processo no estado em que se encontre.

Art. 120. Não havendo impugnação no prazo de 15 (quinze) dias, o pedido do assistente será deferido, salvo se for caso de rejeição liminar.

Parágrafo único. Se qualquer parte alegar que falta ao requerente interesse jurídico para intervir, o juiz decidirá o incidente, sem suspensão do processo.

Da Assistência Simples

Art. 121. O assistente simples atuará como auxiliar da parte principal, exercerá os mesmos poderes e sujeitar-se-á aos mesmos ônus processuais que o assistido.

Parágrafo único. Sendo revel ou, de qualquer outro modo, omissa o assistido, o assistente será considerado seu substituto processual.

Art. 122. A assistência simples não obsta a que a parte principal reconheça a procedência do pedido, desista da ação, renuncie ao direito sobre o que se funda a ação ou transija sobre direitos controvertidos (destacamos).

Em segundo lugar, solicita a assistente impugnante que as próximas intimações sejam encaminhadas para o endereço do advogado subscritor da peça defensiva, sob pena de nulidade, nos termos do art. 272, § 2º do CPC, c/c os arts. 108 e 109 do RPAF-BA.

Esta relatoria, em processos anteriores, acolhia o pleito dos patronos da autuada em fazer o órgão de preparo direcionar as comunicações processuais para o endereço indicado na petição, sob pena de nulidade, admitindo plenamente a regra processual judicial sem as adaptações necessárias ao processo administrativo tributário. Todavia, ao evoluir no raciocínio, o entendimento passou a ser diverso.

Não se descarta a possibilidade do setor de preparo encaminhar os comunicados processuais **também** para o endereço apontado pelo advogado. Mas a falta desta providência não implica em nulidade do processo. Isto porque o RPAF baiano contém norma específica de aplicação direta, esta, sim, de caráter vinculativo, como preferencial para dar ciência ao sujeito passivo das intimações efetivadas no processo.

Quando o contribuinte apresenta domicílio tributário eletrônico (DT-e) ao Estado da Bahia, fica sendo este o canal de comunicação oficial tanto para envio como para recebimento das comunicações administrativas processuais, extraprocessuais e procedimentais envolvendo os impostos estaduais. A ciência – expressa ou tácita – indica que o sujeito passivo tomou regular conhecimento do conteúdo da intimação, admitida sempre a demonstração cabal em contrário.

Nada impede que o Estado opte por uma outra via, ou simultaneamente por mais de uma delas, mas tal decisão sempre caberá ao sujeito ativo, na esteira do art. 127 do CTN, à vista das inovações tecnológicas hoje existentes.

Esta é a melhor interpretação que se colhe dos arts. 108 e 109 do RPAF-BA:

Art. 108. A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem.

§ 1º A intimação poderá ser feita por edital publicado no Diário Oficial do Estado quando não obtiver êxito a tentativa via postal.

§ 2º A comunicação por meio eletrônico somente será realizada para contribuinte credenciado pela SEFAZ para acessar o portal de serviços denominado Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, no endereço eletrônico www.sefaz.ba.gov.br.

§ 3º A comunicação por meio do DT-e será considerada recebida numa das seguintes datas, a que ocorrer primeiro:

I - no dia em que a pessoa jurídica efetivar a consulta ao teor da comunicação no domicílio tributário eletrônico, na hipótese de a consulta ocorrer em dia útil;

II - no primeiro dia útil seguinte ao da efetivação da consulta, na hipótese de a consulta ocorrer em dia não útil;

III - no dia útil seguinte após o prazo de 05 (cinco) dias, contados da data de envio da comunicação, caso não ocorra o acesso nesse prazo

§ 4º O prazo indicado no inciso III do § 3º:

Nota: O § 4º foi acrescentado ao art. 108 pelo Decreto nº 15.807, de 30/12/14, DOE de 31/12/14, efeitos a partir de 01/01/15.

I - será contínuo, excluindo-se, na sua contagem, o dia do envio da comunicação e incluindo-se o do vencimento;

II - fluirá a partir do primeiro dia útil após o envio da comunicação.

Art. 109. Considera-se efetivada a intimação:

I - quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente;

II - quando por remessa via postal:

a) tratando-se de correspondência com “Aviso de Recebimento” (AR), na data de entrega consignada no AR;

b) tratando-se de correspondência registrada, 10 (dez) dias após a data da expedição da correspondência

III - se efetuada por edital, 3 (três) dias após a sua publicação (destacamos).

Em terceiro lugar, cumpre registrar que às fls. 200 e 201, a 5^a JJF baixou o processo em diligência no intuito de que fosse o assistente impugnante intimado nos novos elementos instrutórios (informação fiscal e documentos), via DT-e. Entretanto, com a apresentação da petição de fls. 203 a 226, tal providência acabou sendo suprida, não havendo mais necessidade para efetivá-la.

Em quarto lugar, a pretexto de querer anular o “processo administrativo”, palavras do próprio defendant, investe-se contra a cobrança, pelo argumento de não ter sido oportunizado durante o procedimento de constituição do crédito tributário ampla diliação probatória para apuração dos fatos geradores.

Inexiste na legislação tributária formal baiana a previsão do instituto processual da “defesa prévia”, instrumento através do qual se vale o sujeito passivo para evitar a lavratura do lançamento de ofício. Por outro lado, durante a ação fiscal, onde há procedimento e não processo, é desejável que haja intenso diálogo entre o preposto estatal e a empresa auditada, com vistas à investigação dos fatos imponíveis, embora a demonstração desta linha de comunicação seja requisito essencial para validar a constituição do crédito tributário.

Neste plexo, não se vê violação aos princípios da boa-fé, do devido processo legal (até porque este, à época, ainda não existia), contraditório, ampla defesa e busca da verdade material.

Após a formalização do auto de infração e interposição da defesa é que se instala o processo administrativo tributário, a partir do qual todos estes princípios serão observados, máxime o do devido processo legal, da busca da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, que até o presente momento vêm sendo regiamente atendidos.

O autuante, em princípio, ao glosar o crédito nas aquisições dos materiais de uso e consumo, demonstrou conhecer o processo extrativo do estabelecimento autuado. A discussão é saber se estes materiais – notadamente as correias transportadoras – traduzem produtos intermediários, haja vista a funcionalidade que assumem na mina.

Nulidade afastada.

Por conseguinte, é de realçar que o Auto de Infração preenche formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura da autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado SLCT – Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo, a despeito da particularidade de não constar a data de recebimento no campo apropriado no auto de infração mas constar, fazendo parte da assinatura eletrônica, dentro do campo “assinatura do autuado” (fl. 03), uma data em formato americano, isto é, “2020.08.31” (sic.).

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios - constitucionais e infraconstitucionais - aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Não obstante a explícita referência já feita no relatório, e para espantar qualquer inferência que se retire do conteúdo da peça impugnatória, em obediência ao estatuído no art. 147, I, “a” do RPAF-BA, indefere-se qualquer pedido de diligência e/ou perícia fiscal, considerando já existir

nos autos elementos probatórios suficientes para o desate da questão, inclusive esquemas e fotos trazidos pela defendant.

Dito isto, cabível agora apreciar o mérito das duas irregularidades.

A primeira nasce em função da glosa de créditos fiscais de itens considerados pelo fisco como sendo materiais de uso e consumo.

Não há controvérsias acerca do estabelecimento autuado extrair da rocha fosfato, insumo usado na fabricação de fertilizantes. Portanto, funciona ela como mineradora.

Também não há dúvidas a respeito de na cobrança inicial alguns itens terem sido incluídos equivocadamente, posto se referirem a brindes, com tratamento tributário específico, creditamento nas entradas e debitamentos nas saídas, consoante estipulado no art. 389 do RICMS-BA. Neste sentido, o auditor fiscal refez o levantamento inicial e apresentou novo demonstrativo de débito, reduzindo a exigência inicial para R\$ 35.832,89. Neste particular, há de se concordar com as exclusões efetuadas.

A discussão permanece, entretanto, a respeito das correias transportadoras, com reflexo na infração 02, por se tratarem de aquisições interestaduais de material de uso e consumo, sem direito a crédito, e não material intermediário, no entender da fiscalização.

De acordo com a legislação de regência do ICMS baiano, ainda há muitas dúvidas a respeito do que gera ou não crédito fiscal, numa espécie de linha de entendimento que transita entre a teoria do crédito físico e a teoria do crédito financeiro, variando de acordo com o caso concreto, o tipo de atividade, e até mesmo a “planta industrial” de cada estabelecimento. Daí haver decisões administrativas diversas a respeito do que se entende como **material intermediário e material de uso e consumo na produção**.

A LC 87/96, conferiu dicção extensiva ao direito de uso do crédito, em direção à teoria do crédito financeiro, conforme se extrai da inteligência do art. 20, *caput*, mas restringiu provisoriamente a apropriação decorrente de aquisições de materiais de uso e consumo até 31.12.2032:

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

...

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

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033.

Por sua vez, a Lei 7014/96, institutiva do ICMS na Bahia, como não poderia deixar de ser, acompanhou o conteúdo da lei complementar de normas gerais e praticamente adotou as mesmas palavras do citado diploma:

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior

...

§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:

...

II - a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;

Já o disciplinamento regulamentar, proposto no RICMS-BA, desceu ao detalhe de por enquanto só admitir a utilização de créditos fiscais, dentre outras hipóteses, nas aquisições de matérias-primas, materiais intermediários, materiais de embalagem e catalisadores, além de outras hipóteses:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

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

...

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

A atividade extractiva mineral tem as suas peculiaridades, na medida em que costuma se valer de poucos insumos industrializados para desempenhar a lavra. Isto porque cuida a mineradora de retirar do solo, matéria bruta e detoná-la em pedaços para daí colher o minério desejado.

As multireferidas correias são consumidas na atividade de mineração, sem implicar, necessariamente, no desaparecimento físico delas, embora sofram desgaste contínuo, consumo gradativo e progressivo, até resultarem acabadas, esgotadas, inutilizadas, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo extractivo. Tal **finalidade, indubiduosamente, as coloca no campo dos produtos intermediários**.

Não há dúvidas de que no caso da autuada as correias transportadoras servem para transportar fragmentos de rocha fosfática do local da extração até a etapa da britagem. Há contato direto entre as correias e as pedras brutas, de forma que as primeiras se desgastam fisicamente durante o processo de extração e movimentação para a fase subsequente.

O esquema do processo de extração não é contestado pela autoridade fiscal, aposto na peça defensiva à fl. 15, bastando ver pelas imagens coladas à fl. 24 o funcionamento das correias transportadoras, igualmente não refutadas pela auditoria.

Esta relatoria buscou em sítios eletrônicos de vendas as imagens abaixo, espelhadas nos anúncios como correias transportadoras de minérios:

Endereço: https://produto.mercadolivre.com.br/MLB-1155064706-correia-plana-elevadora-125mm-5-3-lonas-30-metros-JM?matt_tool=38467324&matt_word=&matt_source=google&matt_campaign_id=14302215510&matt_ad_group_id=134553697828&matt_match_type=&matt_network=g&matt_device=c&matt_creative=539425477651&matt_keyword=&matt_ad_position=&matt_ad_type=pla&matt_merchant_id=121337062&matt_product_id=MLB1155064706&matt_product_partition_id=1405738231348&matt_target_id=aud-532123541969:pla-1405738231348&glcid=EA1aIQobChMI4uP4wpa-9gIVkoKRCh1i8g9mEAQYAyABEgLA-fD_BwE

Correia Plana - Elevadora 125mm (5") 3 Lonas (30 Metros)



Tal funcionalidade, aliás, já fora percebida pela r. ASTEC em parecer técnico exarado em PAF envolvendo outra empresa mineradora, aproveitado pelo Colegiado de segundo grau no Ac. 0401-12/17, proferido pela 2ª Câmara.

Constatou-se naquela oportunidade, que as correias transportadoras deslocam as rochas do local da detonação para as câmaras de britagem, entendendo aquele Colegiado, na decisão administrativa, que “são utilizadas diretamente no processo extractivo e cujo consumo decorre do contato imediato com as pedras extraídas e britadas” (sic.).

Há outros precedentes importantes, oriundos do segundo grau administrativo, tratando de mesmo produto e empresa do mesmo ramo minerário, expressados no acordão abaixo, ementa e trechos transcritos:

PROCESSO - A. I. Nº 206854.0004/14-6

RECORRENTE - VALE MANGANÊS S.A.

RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0013-01/17

ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/10/2017

2 a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0348-12/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Não há como negar a condição de produto intermediário em relação à mercadoria impugnada, o qual, apesar de não se integrar ao produto final, é integralmente consumido durante o processo produtivo, sendo imprescindível ao mesmo. Considerando que os créditos decorreram da aquisição de autênticos produtos intermediários (e não material de uso e consumo), não há que se falar na exigência do correlato estorno perseguido pelo autuante. Assim, após a exclusão do levantamento fiscal, os produtos correia transportadora e plana, reduz as infrações 3 e 4 da autuação. Infrações parcialmente subsistentes. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Procedente em Parte. Decisão unânime.

(...)

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

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

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

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

Em suma: é forçoso dizer que as referidas correias participam diretamente do processo de extração do fosfato, configurando-se como produto intermediário, com direito à apropriação dos créditos fiscais correspondentes.

Remanescem, por fim, unicamente em setembro de 2018, algumas mercadorias que tiveram o crédito apropriado de R\$ 47,25, à razão de 18%, vale dizer, balanças mecânicas, balcões, cadeiras, cômodas, fogões, mesas e multiprocessadores, claramente materiais de uso da empresa, que no mínimo não ensejariam a apropriação do crédito de uma só vez.

Tais produtos, por suas características, devem ser considerados móveis e utensílios, de modo que se qualificam como bens do ativo imobilizado, e não materiais de uso e consumo, com direito a crédito fiscal proporcionalizado no tempo.

Também por este particular é a cobrança insubstancial, até porque a infração refere-se apenas à glosa de materiais de uso e consumo, e não à glosa de créditos totais de bens do ativo fixo.

A infração 02 decorre **exclusivamente** da cobrança da DIFAL, respeitante às aquisições interestaduais das correias transportadoras. Como estas foram consideradas neste julgamento como material intermediário, e não materiais de uso e consumo, por dedução lógica não podem persistir os valores lançados a este pretexto.

Em face da análise de mérito atrás retratada, prejudicado fica o exame da aplicação do Tema 1093 do STF ao caso concreto, inclusive com seus efeitos modulatórios.

Irregularidade improcedente.

Quanto ao pleito de relevação da multa, não há como apreciá-lo, em face de ter sido o auto de infração considerado em seu todo improcedente.

Pedido prejudicado.

Isto posto, deve o auto de infração ser julgado IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279691.0011/20-6**, lavrado contra a **GICS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS S/A**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2022.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR