

A. I. N° - 281390.0041/09-2  
AUTUADO - PEDREIRAS CARANGI LTDA  
AUTUANTES - AUGUSTO RICARDO JANSEN FERRARI  
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA  
INTERNET - 25.05.2012

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0106-02/12**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. Após diligência ficou esclarecido que os itens, alvo da exigência, são para uso e consumo, não cabendo a utilização dos respectivos créditos fiscais. Infração caracterizada. **b)** MERCADORIAS COM IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Não foram trazidos aos autos elementos que elidam a exigência. Infração mantida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. Após diligência determinada para elucidar a questão, ficou concluído que os itens, alvo da exigência, são para uso e consumo, cabendo a obrigação não satisfeita de recolher a diferença de alíquotas. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 18/12/2009, exige ICMS no valor de R\$91.738,85, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento. Valor R\$35.940,36, multa 60%;

Infração 02 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. ICMS no valor de R\$ 47.72,16, multa 60%;

Infração 03 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária. Valor R\$ 8.076,33, multa 60%.

O autuado, às fls. 671 a 690 dos autos, apresenta impugnação afirmando que sobre a matéria, correspondente às infrações 1 e 2 da autuação, o entendimento da fiscalização colide frontalmente com a posição doutrinária a respeito do assunto, com a jurisprudência das mais altas Cortes de nosso País, com a “Jurisprudência” administrativa do TIT, em São Paulo, e ainda entesta com Resoluções desse próprio CONSEF, em decisões unâimes.

Entende que se inicie a linha de defesa adotada pela autuada, mister se faz que sejam descritos os materiais em debate (doc. 02), cuja entrada não geraria crédito do imposto segundo o autuante. “*Vejamos: Bits, punho, haste, luva, óleo, graxa, punho adaptador, rebolo reto, parafusos, coroa de botão (bits) e comando.*

*Estes materiais são utilizados na Perfuratriz sobre Carretas para perfuração de rocha na Jazida, diretamente na produção, têm capacidade de perfuração de aproximadamente 600 metros lineares na rocha e em seguida são descartados.*

- *Analise de óleo, filtros, anéis, óleo, graxa, vedadores, buchas, rolamentos, bomba hidráulica, selo mecânico, papel guanital, aço redondo, eixo, cartuchos, gaxetas, disco de freio, cruzeta, caixa do eixo principal, líquido Acc3Oe.*

*Estes materiais são utilizados nos equipamentos de carga e transporte de rocha, diretamente na produção, têm capacidade de carga e transporte de 15.000 metros cúbico de rocha e em seguida são substituídos.*

*- Rolamentos, correias, cabo de aço, clips para cabo de aço, esticador aço redondo, eixo, esteiras, engrenagens, telas, rolamentos, lâminas, manto, rolo de retorno, roletes, camisa do cone, redutor, parafusos, vergalhão, cunha, chapas ASTM, chapas de aço, molas, medidor de pressão, amarrado, cantoneira, camisa do eixo principal, mandril, mandíbula fixa e móvel, rótula esférica, bico spray, bico de latão.*

*Estes materiais são utilizados na Central de Britagem de rocha diretamente para produção de brita, têm capacidade aproximada para produção de 15.000 metro cúbicos de brita e em seguida são substituídos.*

*- Ponteira, óleo, graxa, pino, bucha, anel, chapa.*

*Estes materiais são utilizados no Rompedor Hidráulico que tem a função de quebrar blocos de rocha diretamente na produção e produz aproximadamente 1.000 blocos em quinze dias e em seguida são substituídos.*

*3.3 Note-se que todos os materiais aqui descritos participam de forma direta e efetiva do processo produtivo da defendant, razão pela qual não se pode qualificá-los como bens de uso e consumo, como pretende o autuante.*

*3.4. E como estão vinculados ao processo industrial, a legislação vigente assegura o direito à utilização do crédito fiscal do ICMS ao estabelecimento adquirente, como sobejamente será demonstrado no tópico a seguir.”*

Esclarece de início que, no sistema positivo brasileiro, o direito à utilização do crédito de imposto, decorrente da aquisição de materiais empregados no processo produtivo de uma indústria, é obrigatório e tem a sua origem no princípio constitucional da não-cumulatividade, necessariamente presente no mecanismo de incidência dos impostos sobre o valor adicionado, como é o caso do IPI e do ICMS.

Alinha que a Procuradoria Fiscal do Estado emitiu o Parecer Normativo nº 01/81, publicado no Diário Oficial do Estado de 25.11.81, que traduziu a orientação oficial da Fazenda Pública Estadual em torno da matéria. Após definir o conceito de “matéria-prima” e de “material de embalagem” (item 08), esclarece o PN 01/81:

*“A imprecisão conceitual de produtos intermediários parece advir da preocupação unilateral de só distingui-lo das matérias-primas, esquecendo-se da distinção necessária em relação a bens de produção e de uso ou consumo. É de se ver que os bens intermediários desgastam-se durante o processo produtivo, imperceptivelmente em sua maior parte, ou mais rapidamente em algumas peças. Já os bens de uso ou consumo não são aplicados ao processo produtivo”.*

Entende que, se, como enfatiza o Parecer Normativo, os bens de uso ou consumo constituem aqueles materiais que “não são aplicados no processo produtivo”, é forçoso concluir que os materiais auxiliares ou intermediários que sejam aplicados no processo produtivo geram direito ao crédito de ICM/ICMS. E este é, sem dúvida, o caso dos “materiais” cujo crédito fiscal é questionado no Auto de Infração objeto deste recurso, na medida em que estão completamente atrelados ao processo produtivo da defendant.

Alude que há, portanto, que distinguir, dentre os materiais “consumidos” no estabelecimento industrial: 1º) Aqueles que participam do processo industrial. Estes geram crédito de ICM, de conformidade com a orientação da PROFI, nos termos do citado PN-01/81. 2º) Aqueles que são consumidos pelo estabelecimento, mas, para usar a expressão do referido Parecer Normativo (item 12), “em serviços diversos dos executados na linha de produção”. Em relação a estes materiais é vedada a utilização do crédito fiscal (antigo RICM-Art. 82, II e C.T.B. - Art. 34, I).

Após uma visão histórica da legislação tributária do ICMS sobre a matéria, que alinha o art. 93, do RICMS/97, aprovado pelo Decreto 6.284/97, que:

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

Destaca o voto do Conselheiro José Bezerra Lima Irmão, em voto proferido no acórdão JJF nº 0193-01/02 (1ª JJF), aprovado à unanimidade, “atente-se bem para as conjunções ‘ou’ e ‘e’. A conjunção alternativa “ou”, apostando no final da alínea ‘b’ do inciso I, indica que, para o contribuinte ter o direito ao crédito, não há necessidade de serem preenchidos, cumulativamente, os três requisitos do inciso I. Para ter direito ao crédito, basta preencher um. Já a conjunção aditiva ‘e’, apostando no final da alínea ‘c’ do inciso I, indica que, uma vez analisados os requisitos das alíneas do inciso I, sendo preenchido algum ou todos os requisitos (conjunção ‘ou’) daquele inciso, há que se verificar se, também, cumulativamente, é preenchido o requisito do inciso II.”

Entende equivaler dizer que possui direito ao crédito de ICMS, correspondente ao valor do imposto anteriormente cobrado, o estabelecimento que adquirir mercadorias que sejam vinculadas ao seu processo produtivo ou consumidas neste processo ou que integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso. Em qualquer caso, necessariamente as operações ou prestações subsequentes devem ser tributadas pelo imposto, ao menos parcialmente.

Afirma que, atualmente, quando se trata de aproveitamento de crédito de ICMS a pergunta que se faz não é qual a natureza do material adquirido (matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem), mas qual a sua relação com o processo produtivo do estabelecimento (Está vinculado? É consumido neste processo? Integra-se ao produto ou serviço?). Se a resposta for afirmativa em qualquer destas questões e a operação subsequente promovida pelo estabelecimento for tributada pelo imposto, ainda que parcialmente, o contribuinte fará jus ao crédito fiscal.

Consigna poder sintetizar a matéria conforme segue:

- a) geram direito ao crédito: as mercadorias ingressadas no estabelecimento que se vinculem ao processo produtivo (art. 93, § 1º, a, do RICMS/97), ou que sejam nele consumidas (art. 93, § 1º, b) ou que integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável; desde que, em qualquer caso, a saída subsequente seja tributada pelo imposto, mesmo que parcialmente.
- b) não geram direito ao crédito: as mercadorias ingressadas no estabelecimento com a finalidade alheia ao processo produtivo, que são tradicionalmente denominadas de bens de uso e consumo. Esse crédito será assegurado ao contribuinte a partir de 01.01.2011, por força da LC 87/96.

Argumenta que a questão submetida à apreciação deste eg. CONSEF é clara e objetiva: os materiais descritos no item 3.2 desta Impugnação, tratados pelo i. autuante como bens de uso e consumo, se adequam à prescrição normativa contida no § 1º, do art. 93, do RICMS/97, ou seja, preenchem alguma das condições alternativas previstas nas alienas “a”, “b” ou “c”, do inciso I do citado parágrafo? E, segundo o autuado a resposta, ao nosso sentir, é evidente: sim. Todos os materiais glosados pelo Fiscal participam de forma direta e imediata do processo produtivo da defendant, preenchendo, pois, o disposto na alínea “a”, inciso I, § 1º, do art. 93, do RICMS.

Assegura que todos os materiais são consumidos no processo produtivo da autuada, corroborando, mais uma vez, a improcedência do auto de infração neste particular. É assim com os bits, punho, haste, luva, óleo, graxa, punho adaptador, rebolo reto, parafusos, coroa de botão (bits) e comando, que sofrem desgaste a cada 600 metros lineares de perfuração; com a Análise de óleo, filtros, anéis, óleo, graxa, vedadores, buchas, rolamentos, bomba hidráulica, selo mecânico, papel guanital, aço redondo, eixo, cartuchos, gaxetas, disco de freio, cruzeta, caixa do eixo principal, líquido Acc3Oe, que são integralmente consumidos após o transporte de 15.000 metros cúbico de rocha; com os rolamentos, correias, cabo de aço, clips para cabo de aço, esticador aço redondo, eixo, esteiras, engrenagens, telas, rolamentos, lâminas, manto, rolo de retorno, roletes, camisa do cone, redutor, parafusos, vergalhão, cunha, chapas ASTM, chapas de aço, molas, medidor de pressão, amarrado, cantoneira, camisa do eixo principal, mandril, mandíbula fixa e móvel, rótula esférica, bico spray, bico de latão, que são substituídos após a produção de 15.000 metros cúbicos de brita; enfim, todos estes produtos são consumidos no processo industrial da autuada, conforme se pode observar na descrição contida no item 3.2 desta peça defensiva.

Observa que a interpretações no sentido de exigir o “*consumo direto imediato*” ou “*a renovação ao cabo de...*” não possuem amparo legal. Tais condições, portanto, não constam na Lei 7.014/96, tampouco no RICMS/97, vale dizer, são baseadas em textos antigos, do tempo do ICM.

Destaca o autuado que bem assinala a então Conselheira Verbena Matos Araújo, relatora do Acórdão CS nº 0015-21/02, oriundo da eg. Câmara Superior deste CONSEF, “*se os produtos se desgastam no curso da produção, não importa se de forma mais rápida ou mais lenta, havendo a utilização no processo industrial, legítima é a utilização dos créditos dos produtos intermediários, sendo insubsistente também o item que reclama o diferencial de alíquota decorrente da aquisição destes materiais*”.

Alinha decisão da Câmara Superior do CONSEF, neste acórdão, reconheceu o direito ao crédito na aquisição de vários materiais que se desgastam mais vagarosamente, mas que nem por isso deixam de ser consumidos no processo industrial, dentre eles, inúmeros similares aos que estão agora em apreciação, como contra-facas, telas, lâminas raspadoras, bigorna de contra-faca etc.

Apresenta os acórdãos: CJF nº 0311-12/02 – que reconheceu direito ao crédito na aquisição de “viajante de nylon”. JJF nº 0670-01 – que reconheceu o direito ao crédito na aquisição de chapas, serras fita, facas, fresas, pastilhas, insertos. Importante salientar que este acórdão, advindo da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, enfocou o desgaste das serras, das facas e das pastilhas (materiais idênticos ao em apreço), destacando que tais peças se consomem com o contato direto com o produto acabado. Além das Resoluções nº 872/85 e 729/86, que acolheram a utilização do crédito

de ICM oriundo do emprego de materiais refratários no processo produtivo do contribuinte, sendo Relator o próprio Presidente da Câmara, o saudoso Conselheiro José Maria Pedreira Dantas, ao julgar o Auto de Infração nº 117.800/85, e o Cons. Carlos Fernando Amaral, de relação ao A. I. nº 00117799/85.

Destaca que, como os materiais glosados pelo Fiscal estão vinculados ao processo industrial e são nele consumidos, não importando “*se de forma mais rápida ou mais lenta*”, é reconhecido o direito à utilização do crédito fiscal do imposto, não procedendo as infrações 1 e 2 do auto.

Apresenta decisões dos Tribunais, Supremo Tribunal Federal, em diversos casos, já se posicionou em torno do assunto. Exemplo disso é o acórdão proferido no julgamento do RE 79.110, coletado por Raimundo Nunes Mourão in “ICM Jurisprudência Selecionada” (Ed. Forense, Rio, 1984, págs. 198/9): “ICM - Não-cumulatividade. Produtos Intermediários que se consomem ou se inutilizam no processo de fabricação, como cadiños, lixas, feltro etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito do ICM, pelo princípio da não-cumulatividade deste. Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este porque utilizados no processo de fabricação, nele se consumindo. (STF -RE 79.110)”. Em outra decisão (RE 90.205-8/RS), a Suprema Corte, por sua 1ª Turma, acolheu Recurso Extraordinário da Siderúrgica Rio Grandense S.A. para considerar legítimo o crédito do IPI relativo aos materiais refratários que revestem os fornos elétricos onde é fabricado o produto final.

No âmbito da “jurisprudência” administrativa, apresenta manifestações do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) do Estado de São Paulo reconhecendo o direito ao crédito de ICM em situações semelhantes. Para ilustrá-lo, leiam-se as decisões proferidas nos Processos nºs DRT-3-3440/69 (5ª Câmara), DRT-8-2257/71 (7ª Câmara) e DRT-8-4396/71 (4ª Câmara).

Diante do exposto nos tópicos anteriores, a impugnante entende imprescindível uma diligência fiscal, com fulcro no art. 145 do RPAF, a fim de que ASTEC verifique se os materiais indicados no item 3.2 desta impugnação estão vinculados ao processo produtivo, o que, nos termos do art. 93 do RICMS, autoriza a apropriação do crédito fiscal.

Quanto à infração 03, afirma que está efetuando uma ampla revisão nas entradas arroladas pela Fiscalização e no curso do PAF apresentará documentos comprobatórios da improcedência da infração.

Diante de todo o aqui exposto, requer que o auto de infração seja improcedente.

O autuante, às fls. 1218 a 1221, apresenta informação fiscal, aduzindo que a Autuada, em sua defesa, entende que as 03 (três) infrações reclamadas no presente Processo Administrativo Fiscal são improcedentes.

Informa que após detalhada análise das razões alegadas pela Autuada quanto às infrações 01 e 02, não vislumbra nenhum motivo para modificação da presente ação fiscal.

Quanto à infração 03, argumenta que a Autuada sequer apresenta defesa, e se limita a informar que está efetuando uma ampla revisão e no curso do PAF apresentará documentos que provam a sua improcedência (*final da página 689*).

Seguem abaixo, as suas observações, sobre a linha de defesa da Autuada quanto às infrações 01 e 02 e a respectiva discordância da mesma.

Em relação às infrações 01 e 02, aduz que a infração 01 se deve a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do contribuinte. A infração 02 é consequência da infração 01, sendo reclamado da Autuada o pagamento do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de material para uso e consumo do contribuinte.

Afirma que a linha de defesa da Autuada baseia-se exclusivamente em afirmar que os materiais adquiridos e considerados pelo Autuante, como de uso e consumo na infração 01, são na verdade “produtos intermediários” utilizados no seu processo de industrialização. A partir desta premissa, transcreve a jurisprudência de alguns Tribunais sobre o tema, e cita o artigo 93 do atual

RICMS/Bahia que permite a utilização de crédito fiscal nas aquisições de produtos intermediários sob determinadas condições.

Entende que o cerne da questão resume-se ao seguinte questionamento: “*São produtos intermediários consumidos no processo de extração e industrialização da Autuada (basicamente ARENOSO, PÓ, PEDRA E BRITA) itens como: luvas, rolamentos, correias, discos de freio, bombas hidráulicas, filtros, esteiras, vergalhão e parafusos? Vide todos os itens que foram adquiridos e tiveram seus créditos vedados pela presente fiscalização (relação da própria Autuada à página 699).*”

Transcreve o art. 93, V, “b” abaixo que elucida esta questão:

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

*V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:*

*b) a partir de 01/01/2011, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas 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 (grifo meu!) (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96);*

Discorda completamente da Autuada na classificação destes itens como “produtos intermediários”, pois não integram e não são consumidos diretamente nos produtos industrializados pelo contribuinte.

Quanto à infração 03, a autuada não apresentou defesa quanto à infração 03, limitando-se a informar que:

*“A impugnante está efetuando uma ampla revisão nas entradas arroladas pela Fiscalização e no curso do PAF apresentará documentos comprobatórios da improcedência da infração.” Vide final da página 689.*

Quanto ao pedido de diligência fiscal da Autuada (página 689), entendo que nada tem de imprescindível como foi alegado, tendo em vista o simplório processo produtivo da empresa, além do que preceitua o art. 145 do RPAF, transscrito abaixo:

*Art. 145 O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.*

*Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço.*

Finaliza a presente informação fiscal solicitando a Colenda Corte de Julgamento a integral procedência do presente auto de infração.

A 2ª JJF determinou diligência a ASTEC/CONSEF, para que auditor designado descrevesse os produtos relacionados pelo autuado em sua defesa, item 3.2, no processo produtivo (extração e preparação do produto final) do autuado, observando se o mesmo é inutilizado, gasto ou destruído a cada processo de extração e proporção do produto final, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempo, mas em cada novo processo referido.

A ATEC/CONSEF, através do parecer número 26/2011, elaborado pelo Auditor Fiscal Ildemar José Landin, responde ao pedido de diligência afirmando que foi cumprida intimação, conforme solicitado pelo CONSEF, feita na sede da empresa impugnante, na pessoa do Sr. Ruy Barbosa dos

Santos, Engº. de Minas e sócio-proprietário da empresa autuada, que prontamente assinou a intimação, em anexo, e sugeriu que fôssemos de imediato à área de produção para dar consecução ao pedido de diligência.

Aduz que inicialmente foi mostrado como funciona o ciclo de produção da pedreira, que passa pela perfuração da rocha, que é quebrada em grandes blocos, depois a rocha é reduzida a blocos menores em local adjacente à sua retirada e em seguida é transportada para um equipamento que reduz os pequenos blocos em pedaços minúsculos, que é o produto final (brita) vendido para empresas de construção civil. Em seguida, passamos a discorrer sobre cada um dos produtos relacionados no item 3.2 da defesa, conforme o pedido formulado pelo Conseg. Na oportunidade foram mostrados diversos itens já gastos pelo uso, e embora não fosse possível apresentar uma amostra de todos os itens gastos, foi mostrada nos equipamentos de perfuração e quebra das rochas as peças instaladas. É incontestável, pela demonstração, que realmente todos eles se tratam de itens que são consumidos no processo, mas quanto à orientação feita no pedido de diligência, de “*observar se o mesmo é inutilizado, gasto ou destruído a cada processo de extração e preparação do produto final*”, a resposta é “NÃO”. *Quanto a isto, se insurgiu o Sr. Ruy Barbosa, que solicitou que fosse colocada no relatório da diligência o seu ponto de vista. Que o ciclo da produção, perfuração, quebra e redução da rocha ao produto final (brita) é relativamente curto, mas repetido sistematicamente, dia a pós dia e que considera um absurdo a condição imposta no pedido de diligência de se condicionar a consideração do insumo ao fato do mesmo ser “inutilizado, gasto ou destruído a cada processo”.* Que só para efeito comparativo, o mesmo produto pode ser aplicado em um outro processo produtivo cujo ciclo de produção seja longo e gasto ao final deste ciclo, e não pode ser desconsiderado como insumo simplesmente pelo fato de que o ciclo de produção da sua empresa é curto e repetitivo, que não faz sentido se estabelecer a condição de insumo pela “durabilidade do ciclo” – um que é longo e consome a peça ao final é considerado insumo, um outro idêntico, mas repetido dez, vinte, cinqüenta vezes ao longo de alguns dias e também consome a peça ao final de determinado número de ciclos, deixa de ser. Que peças de reposição como os bits, punhos, etc, são consumidos após 600 metros de perfuração de rocha e que diferença faz a empresa perfurar estes 600 metros de uma única vez ou perfurar 100 metros por dia e ao final de 6 dias ter de substituir as mesmas peças? Que muitos rolamentos são gastos após o transporte de 15.000 metros cúbicos de rocha e que diferença faz se este transporte é contínuo ou realizado paulatinamente ao longo de dez dias? Que o entendimento do Conseg, traduzida na pergunta feita no pedido de diligência de “inutilização a cada processo de extração” não faz sentido, pois estaria criando uma diferença entre dois processos idênticos – se uma pedreira conseguisse perfurar continuamente 600 metros de rocha, ao final, suas peças desgastadas seriam insumos, e se o faz ao longo de alguns dias, deixa de ser?

Relata o diligente ter explicado que embora entendesse seus argumentos e que colocaria no relatório seu ponto de vista, não poderia atender ao pedido do item 02 da diligencia (novo demonstrativo com exclusão de exigência tributária) uma vez que este pedido estava condicionado ao atendimento do questionamento do item anterior - “*observar se o mesmo é inutilizado, gasto ou destruído a cada processo de extração e preparação do produto final*”, e isto não ocorria, embora concordasse que todos os itens realmente se desgastam ao longo de alguns dias ou semanas de uso.

Conclui que os produtos do item 3.2, embora comprovadamente se desgastem em espaço de tempo relativamente curto, não atende o requisito estabelecido no item 01 do pedido de diligencia, “*observar se o mesmo é inutilizado, gasto ou destruído a cada processo de extração e preparação do produto final, de forma que seja necessária sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo referido*” razão porque não apresento novo demonstrativo.

O autuado, às fls. 1234 a 1238 dos autos, alude que, tomando ciência do Parecer ASTEC nº 26/2011, vem, por seus advogados, apresentar sua manifestação, nos seguintes termos.

Afirma que, em consonância do o diligente, de fato, condicionar o conceito de insumo à destruição do produto a cada ciclo de produção revela-se injusto, anti-isônomo e ilegal, com a ressalva do devido respeito ao entendimento contrário. Injusto e anti-isônomo porque gera consequências absolutamente discriminatórias a contribuintes em situação semelhante. Como se pode concluir dos exemplos citados acima, é bem possível que dois contribuintes que produzam a mesma mercadoria com os mesmos insumos adotem ciclos de produção diferentes. Não há lógica alguma considerar insumos os produtos empregados no ciclo único (mais longo) e materiais de uso e consumo nos ciclos menores repetitivos.

Entende Ilegal porque tal condição não possui qualquer guarida na legislação tributária baiana. Neste diapasão, vale citar o art. 93 do RICMS para comprovar que em momento algum ele restringe à apropriação do crédito apenas àqueles produtos que sejam consumidos ao cabo de um ciclo de produção:

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

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

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

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

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

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

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

Afirma que a interpretação no sentido de exigir o “*consumo direto imediato*” ou “*a renovação ao cabo de...*” não possuem amparo legal. Tais condições, portanto, não constam na Lei 7.014/96, tampouco no RICMS/97, vale dizer, são baseadas em textos antigos, do tempo do ICM (Acórdão CJF nº 0379-12/04).

Assinala voto da então Conselheira Verbena Matos Araújo, relatora do Acórdão CS nº 0015-21/02, oriundo da eg. Câmara Superior deste CONSEF, “*se os produtos se desgastam no curso da produção, não importa se de forma mais rápida ou mais lenta, havendo a utilização no processo industrial, legítima é a utilização dos créditos dos produtos intermediários, sendo insubsistente também o item que reclama o diferencial de alíquota decorrente da aquisição destes materiais*”.

Aduz que a Câmara Superior do CONSEF, neste acórdão, reconheceu o direito ao crédito na aquisição de vários materiais que se desgastam mais vagarosamente, mas que nem por isso deixam de ser consumidos no processo industrial, dentre eles, inúmeros similares aos que estão agora em apreciação, como contra-facetas, telas, lâminas raspadoras, bigorna de contra-faca etc.

Alude que, como “*todos [os materiais relacionados na peça defensiva] se tratam de itens que são consumidos no processo*”, como expressamente registrou o auditor diligente no Parecer ASTEC 26/2011, não importando “*se de forma mais rápida ou mais lenta*” (Acórdão CS nº 0015-21/02), deve ser reconhecido o direito à utilização do crédito fiscal, nos precisos termos do art. 93, §1º, I, “b”, do RICMS/BA.

Entende desnecessária a elaboração de novo demonstrativo de débito, uma vez que a infração é totalmente improcedente.

A 2<sup>a</sup> JJF, à fl. 1243 dos autos, deliberou que o processo fosse encaminhado:

*1 - a Infaz de Origem, pra que o autuante ou outro Auditor Fiscal designado, inclua nos demonstrativos, as fls. 12 a 22, os produtos correspondentes a cada documento fiscal:*

*2 – cumprida essa etapa, o processo deve ser encaminhado, a ASTEC/CONSEF, para que o diligente designado possa efetuar a descrição da participação dos produtos relacionados pelo autuado em sua defesa, item 3.2, no processo produtivo (extração e preparação do produto final), indicando para cada um se o mesmo é gasto ou destruído a cada processo extração e preparação do produto final, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo referido.*

O autuante, às fls. 1245 a 1246, apresenta parecer em relação ao item 01 da diligência (*folha nº 1243*) já se encontra anexado ao presente processo.

Conforme informado no índice deste PAF (folha n° 09):

*Item 12 – Cópias de notas fiscais de entrada de 2005: páginas 168 a 316;*

*Item 14 – Cópias de notas fiscais de entrada de 2006: páginas 473 a 598.*

Ressalta, porém, que o próprio autuado também anexa ao presente PAF todas as notas fiscais e conhecimentos de transportes constantes dos demonstrativos às fls. 12 a 22 (*folhas 711 a 1215*).

Esclarece que os demonstrativos das folhas 12 a 22 não foram individualizados por produto (*registro 54 do arquivo magnético*), em função do autuado, em relação apenas a estes produtos nos exercícios fiscalizados, os terem descritos genericamente como “diversos” ou erradamente como “brita 5/8”.

A ASTEC/CONSEF, às fls. 1249 a 1251 dos autos, apresenta parecer número 145/2011, da lavra de João Vicente Costa Neto, de 04 de outubro de 2011, afirma que o autuante em resposta a diligência afirma que o Fiscal Autuante, em relação ao pedido do Sr. Relator, para que inclua nos demonstrativos das fls. 12-22 os produtos correspondentes a cada documento fiscal, alega tacitamente à fl. 1.245 de que tal solicitação já se encontra atendida por já ter acostado ao presente processo as cópias das Notas Fiscais quando da ação fiscal inicial. Em relação ao exercício de 2005, as cópias das notas fiscais estão apensadas às fls. 168 a 316. Quanto ao exercício de 2006, as copias estão apensadas às fls. 473 a 598.

Afirma equivoca-se o autuante em afirmar de que: *por ter apensado as Notas Fiscais objeto dos demonstrativos das fls. 12-22 estaria atendendo a solicitação do Sr. Relator. Ocorre que em uma Nota Fiscal pode conter vários itens de produtos, que nem todos os produtos podem estar dentro da perspectiva de material de consumo.*

Considera torna-se, então, condição “*sine qua non*” que o Fiscal Autuante discrimine os produtos adquiridos pelo Contribuinte Autuado de cada uma das Notas Fiscais relacionadas nos demonstrativos das fls. 12-22 que diz ser material de uso e consumo do estabelecimento.

Alinha que o autuante nessa mesma perceptiva deixa entender na sua manifestação à fl. 1.245, de que se utilizou da base de dados do Arquivo Sintegra para estruturar o papel de trabalho de sustentação das Infrações 01 e 02, objeto dos citados demonstrativos. Como tal, diz que não individualizou os demonstrativos citados por produtos (*registro 54*) em função de o referido Contribuinte Autuado os terem descritos genericamente como “diversos” ou erradamente como “*brita 5/8*”.

Conclui o diligente que a falta de inserção, nos demonstrativos às fls. 12-22, das descrições dos produtos correspondentes a cada documento fiscal, impossibilita o desenvolvimento dos trabalhos de diligência de competência da ASTEC/CONSEF, já que não se sabe quais os produtos foi objeto da glosa dos créditos pelo Fiscal Autuante.

Entende que é necessário que sejam identificadas todas as mercadorias que o autuante diz referir à aquisição de material de uso e consumo, para que possamos analisar sua participação no processo produtivo da empresa, então manifestar se assiste razão ou não os argumentos defensivos do Contribuinte Autuado.

Afirma que não foi possível atender o item 02 da diligência solicitada à fl. 1.243, de competência da ASTEC/CONSEF, tendo em vista que o item 01 da referida diligencia, de competência do Fiscal Autuante, não foi atendida.

O autuado, às fls. 1256 a 1257, apresenta nova manifestação datada de 16 de novembro de 2011, afirmado que, segundo inconclusivo Parecer ASTEC nº 145/2011, da lavra do eminentíssimo Auditor João Vicente Costa Neto, “não foi possível atender o item 02 da diligência à fl. 1.243, de competência da ASTEC/CONSEF, tendo em vista que o item 01 da referida diligencia, de competência do Fiscal Autuante, não foi atendida” e de acordo com a ASTEC, é “condição *sine qua non*” que o Fiscal Autuante discrimine os produtos adquiridos pelo Contribuinte Autuado de cada uma das Notas Fiscais relacionadas nos demonstrativos de fls. 12-22 que diz ser material de uso e consumo do estabelecimento”, requer a impugnante que o processo retorne à INFRAZ de Origem, para que o Fiscal Autuante, ou quem lhe faça as vezes, “discrimine os produtos adquiridos pelo Contribuinte Autuado de cada uma das Notas Fiscais relacionadas nos demonstrativos de fls. 12-22 que diz ser material de uso e consumo do estabelecimento”.

Após, requer seja encaminhado o processo à ASTEC, para prolação de Parecer conclusivo sobre o tema. Com isso, espera a impugnante a improcedência do valor exigido no auto de infração em lide.

O autuante, às fls. 1259 a 1260, apresenta nova informação reiterando que os demonstrativos das folhas 12 a 22 não foram individualizados por produto (*registro 54 do arquivo magnético*), em função do autuado, em relação apenas a estes produtos nos exercícios fiscalizados, os terem descritos genericamente como “diversos” ou erradamente como “brita 5/8”.

Aduz que o representante da ASTEC em sua informação - final da fl. 1250 e início da fl. 1251 relata:

*“Equivoca-se o Fiscal Autuante em afirmar de que: por ter apensado as Notas Fiscais objeto dos demonstrativos das fls. 12-22 estaria atendendo a solicitação do Sr. Relator. Ocorre que em uma Nota Fiscal pode conter vários itens de produtos, que nem todos os produtos podem estar dentro da perspectiva de material de consumo”.*

Concorda, em tese, com a assertiva acima do Representante da ASTEC, porém, como autuante que fiscalizou concretamente a autuada, reitera que todos os itens constantes das notas fiscais dos fornecedores anexadas ao presente processo (fls 168 a 316 e 473 a 598) são classificados como material de uso e consumo, não contendo outros tipos de itens (insumos, ativo imobilizado etc.) aventados em tese pelo representante da ASTEC.

Alinha que a defesa da autuada às fls. 1256 e 1257 valendo-se do parecer do Representante da ASTEC, e esquecendo-se de sua genérica e/ou errônea denominação para os itens de material de uso e consumo – e apenas quanto a estes itens - apressa-se em solicitar a improcedência do valor exigido nesta infração, sem sequer explicar o “porquê” do seu “modus operandi” para a denominação genérica e/ou errônea para os itens de material de uso e consumo adquiridos nos exercícios fiscalizados.

Finaliza a presente informação fiscal solicitando a Colenda Corte de Julgamento a integral procedência do presente auto de infração.

## VOTO

O presente lançamento de ofício traz a imputação de 03 infrações já devidamente relatadas e ora sinteticamente reproduzida: Infração 01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento; Infração 02 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições

de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento; Infração 03 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária.

Em sua impugnação o sujeito passivo não concorda com a classificação dos produtos que originaram a infração 01 e consequentemente a infração 02. Diante do impasse entre o entendimento do autuante, que considera os itens como de consumo e do autuado que os considera intermediários, foi designada diligência para elucidar a questão. Assim, a 2ª JJF determinou diligência a ASTEC/CONSEF, para que auditor designado descrevesse os produtos relacionados pelo autuado em sua defesa, item 3.2, no processo produtivo (extração e preparação do produto final) do autuado, observando se o mesmo é inutilizado, gasto ou destruído a cada processo de extração e proporção do produto final, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempo, mas em cada novo processo referido.

Conclui o diligente que, pela demonstração e explicações junto ao engenheiro da empresa, ser incontestável que todos os itens autuados são consumidos no processo, mas quanto à orientação feita no pedido de diligência, de “*observar se o mesmo é inutilizado, gasto ou destruída a cada processo de extração e preparação do produto final*”, a resposta é “NÃO”.

Consigna ainda em seu parecer a posição do aludido engenheiro Sr. Ruy Barbosa, coincidindo com os argumentos de defesa, ao assegurar que “*o ciclo da produção, perfuração, quebra e redução da rocha ao produto final (brita) é relativamente curto, mas repetido sistematicamente, dia a pós dia e que considera um absurdo a condição imposta no pedido de diligência de se condicionar a consideração do insumo ao fato do mesmo ser “inutilizado, gasto ou destruído a cada processo”. Que só para efeito comparativo, o mesmo produto pode ser aplicado em um outro processo produtivo cujo ciclo de produção seja longo e gasto ao final deste ciclo, e não pode ser desconsiderado como insumo simplesmente pelo fato de que o ciclo de produção da sua empresa é curto e repetitivo, que não faz sentido se estabelecer a condição de insumo pela “durabilidade do ciclo” – um que é longo e consome a peça ao final é considerado insumo, um outro idêntico, mas repetido dez, vinte, cinqüenta vezes ao longo de alguns dias e também consome a peça ao final de determinado número de ciclos, deixa de ser. Que peças de reposição como os bits, punhos, etc, são consumidos após 600 metros de perfuração de rocha e que diferença faz a empresa perfurar estes 600 metros de uma única vez ou perfurar 100 metros por dia e ao final de 6 dias ter de substituir as mesmas peças? Que muitos rolamentos são gastos após o transporte de 15.000 metros cúbicos de rocha e que diferença faz se este transporte é contínuo ou realizado paulatinamente ao longo de dez dias? Que o entendimento do Consegf, traduzida na pergunta feita no pedido de diligência de “inutilização a cada processo de extração” não faz sentido, pois estaria criando uma diferença entre dois processos idênticos – se uma pedreira conseguisse perfurar continuamente 600 metros de rocha, ao final, suas peças desgastadas seriam insumos, e se o faz ao longo de alguns dias, deixa de ser?”*

Em dissonância com o entendimento do mencionado engenheiro, inclusive da posição e decisões alinhadas pela defesa, considero necessário, mas não suficiente, para considerar os itens como insumos, ou como prefere o autuante, intermediários, observar se os mesmos são inutilizados, gasto ou destruído, contudo, para que suficiente fosse, precisariam serem gastos ou destruídos a cada processo de extração e preparação do produto final, de forma que seja necessária sua renovação, não de tempos em tempo, mas em cada novo processo referido.

Não é necessário alinhar as inúmeras experiências em análise de processos, quando, na condição de diligente da ASTEC/CONSEF, para entender que a renovação dos itens em cada processo é fundamental para concluir a análise da participação do produto no processo, pois, caso contrário, todos, absolutamente todos os itens, envolvidos na composição do aludido processo, se enquadrariam como insumo ou produto intermediário, se a premissa fosse apenas se os produtos fossem gastos, uma vez que gastos todos inevitavelmente serão em uma perspectiva maior ou menor de tempo. Assim, o critério estabelecido de se analisar se são gastos, destruídos a cada

processo de extração e preparação do produto final é perfeitamente razoável, aceitável, ou melhor ainda, necessário, para tal conclusão.

Diante da conclusão do diligente, designado com específica finalidade de elucidar a questão, de que os itens alvo da autuação “embora comprovadamente se desgastem em espaço de tempo relativamente curto, não atende o requisito estabelecido no item 01 do pedido de diligencia, observar se o mesmo é inutilizado, gasto ou destruído a cada processo de extração e preparação do produto final, de forma que seja necessária sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo referido, razão porque não apresento novo demonstrativo”, não vislumbro dúvidas para concluir que os itens, alvo da presente exigência, relativas as infrações 01 e 02, são bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Quanto à necessidade da segunda diligencia, após a análise mais detalhada dos documentos fiscais e dos elementos constantes dos autos, inclusive as afirmações da defesa descrevendo os itens como: *luvas, rolamentos, correias, discos de freio, bombas hidráulicas, filtros, esteiras, vergalhão e parafusos* (*relação da própria Autuada à página 699*), além das explicações do autuante de que em relação a alguns produtos o autuado descreve genericamente como “diversos” ou erradamente como “brita 5/8”, sem que o sujeito passivo, já que lhe coube a descrição, não ofereceu os devidos esclarecimentos, bem como os elementos conclusivos da primeira diligência, acima analisada, considero suficientes para o convencimento dos julgadores.

É importante destacar que as decisões dos tribunais e órgão julgadores administrativos trazidos pelo impugnante não vinculam os atos administrativos ou obstante a aplicação da Legislação Tributária Estadual, cabendo consignar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributaria Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 I do RPAF/BA.

Assim, cabe a decisão de que os aludidos itens, alvo da presente autuação nas infrações 01 e 02, são de uso ou consumo, restando à manutenção das infrações, uma vez que os mesmos não se ajustam as condições previstas no art. 93, §1º, I do RICMS/BA.

Quanto à infração 03, o autuado não apresenta em suas arguições defensivas qualquer elemento que elida a exigência, se restringindo a afirmar que “está efetuando uma ampla revisão nas entradas arroladas pela Fiscalização e no curso do PAF apresentará documentos comprobatórios da improcedência da infração.”

Assim, considero mantida a infração 03.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281390.0041/09-2**, lavrado contra **PEDREIRAS CARANGI LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$91.738,85**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2012

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR