

A. I. Nº - 148714.0049/13-0
AUTUADO - PEDREIRAS CARANGI LTDA.
AUTUANTE - MARIA DA CONCEIÇÃO MACIEL PAOLILO
ORIGEM - INFRAZ INDÚSTRIA
INTERNET - 27/11/2014

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0224-05/14

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO NAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERNAS DE PEDRA BRITADA (PÓ DE BRITA). O produto objeto da autuação está contemplado no benefício da redução da base de cálculo prevista no Conv. ICMS 13/94 e no art. 82, inc. III, do RICMS/97. Item não subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO; **b)** DESTAQUE A MAIOR NOS DOCUMENTOS FISCAIS. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Os produtos listados no Auto de Infração, a exemplo de rolamentos, palhetas, reparos, válvulas, buzina porcas, buchas etc., são considerados ferramentas ou peças de reposição de máquinas ou equipamentos, respectivamente, e, como tal, não geram direito ao crédito fiscal e estão sujeito ao pagamento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais. No tocante aos demais materiais (infração 4), o contribuinte limitou-se a declarar que está tentando localizar as notas fiscais a fim de confirmar qual a origem dos itens acobertados e a finalidade no processo produtivo. Porém, não há neste PAF qualquer prova que ateste a regularidade dos créditos lançados na escrita fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 31/03/2014, para exigir ICMS no valor total de R\$82.223,17, com as seguintes imputações:

Infração 1: Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Redução indevida da base de cálculo de pó de pedra em desacordo com o Convenio ICMS 13/94. Valor exigido: R\$37.116,51, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 2: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Valor exigido: R\$17.288,43, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 3: 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. Valor exigido: R\$25.052,25, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 4: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is). Valor exigido: R\$2.765,98, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte ingressou com defesa administrativa em 23/05/2014, através de petição subscrita por advogado com procuração nos autos (doc. 01, fl. 447).

Disse, inicialmente, que na infração “1”, a dúvida recai sobre a discussão se a impugnante tinha ou não o direito de utilizar o benefício de redução da base de cálculo nas saídas daquele produto.

Já nas infrações “2” e “3”, importaria saber se os tais materiais considerados como de “uso e consumo” foram (ou são) utilizados no processo produtivo da ora defendant, e se os créditos fiscais são legítimos.

Já a questão tratada na infração 4 é objetiva e será melhor delineada no curso deste PAF.

Ao tratar de forma mais detalhada da infração 1, explicou que na reunião do CONFAZ, realizada em 29 de março de 1994, foi celebrado o Convênio ICMS 13/94, que autorizou o Estado do Rio de Janeiro a reduzir em até 33,33% (trinta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas internas de pedra britada e de mão.

Posteriormente, em 09/10/2000, foi publicado o Convênio ICMS 67/2000, que dispôs sobre a adesão do Estado da Bahia ao referido Convênio ICMS 13/94, nos seguintes termos: “*Cláusula primeira: As disposições do Convênio ICMS 13/94, de 29 de março de 1994, ficam estendidas ao Estado da Bahia.*”

A partir daí, o Estado da Bahia passou a permitir a redução em um terço da base de cálculo do ICMS nas saídas dos mencionados produtos.

Em sua autuação, a fiscalização sustenta que a ora impugnante utilizou indevidamente este benefício da redução da base de cálculo do ICMS em relação às saídas de pó de pedra, o que, a seu ver, estaria em desacordo com o citado Convenio ICMS 13/94. Entretanto, para a defesa, este entendimento não merece prosperar.

Isso porque tanto a “pedra britada”, quanto a “pedra de mão”, o “pó de pedra”, a “brita”, o “cascalho”, o “pedrisco” etc., são todos produtos derivados do mesmo processo de detonação da rocha em seu estado sólido e depois da quebra mecânica. Ou seja, todos estes produtos possuem um substrato comum, que é a rocha, variando apenas a sua granulometria, que é a classificação de acordo com os diversos tamanhos de grãos que o compõem.

Em suma, são todos praticamente a mesma coisa, derivados da mesma origem comum, modificando apenas o seu tamanho ou, tecnicamente falando, a sua “faixa granulométrica”.

Tanto é assim, que todos estes “produtos” estão classificados no mesmo código NCM (Nomenclatura Comum do MERCOSUL), que é a convenção de categorização de mercadorias adotada pelo MERCOSUL desde 1995, qual seja: “*25171000: CALHAUS,CASCALHOS E PEDRAS BRITADAS,PARA CONCRETO ETC.*”

Que não existe um código NCM para “pedra britada”, outro para “pedra de mão”, ou um outro para “pó de pedra”, já que, tratam-se todos do mesmo produto, variando apenas o tamanho dos fragmentos das rochas.

E para comprovar as suas alegações, a impugnante requereu a juntada da cópia de diversas notas fiscais emitidas (doc. 02), as quais demonstram a descrição dos produtos – “Brita 3/8”, “Brita 5/8”, “Areia de Brita”, “Brita Graduada”, “Brita para lastro ferroviário”, “Pó Puro”, “Pedra Marroada”, “Brita de Cascalho”, “Brita 1”, “Matação do Pulmão”, “Brita 3” e “Brita 2” – porém todos eles contendo o mesmo código NCM nº “25171000”, provando tratar-se do mesmo tipo de produto, de acordo com a própria Nomenclatura Comum do MERCOSUL.

Frisou em seguida que o nome diferente utilizado nas notas fiscais, cumulado com a compreensível falta de conhecimento específico da Auditora Fiscal (já que ninguém está obrigado a conhecer detalhes técnicos de todas as áreas, especialmente sobre partículas minerais do solo) tenha levado a Fiscalização à equivocada conclusão de que se tratariam de produtos

distintos, os quais, ao seu entendimento, não estariam abrangidos no referido Convênio ICMS 13/94.

Todavia, para a defesa, são todos produtos semelhantes, constantes do mesmo código NCM.

A impugnante sustenta, portanto, que a Infração 1 decorreu de um mero equívoco de interpretação da Fiscalização, causado por um detalhe técnico, o qual restou devidamente esclarecido. Requeru a improcedência deste item da autuação.

Passou em seguida a abordar os itens 2 e 3 do Auto de Infração. Declarou que 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 com Resoluções desse próprio CONSEF, em decisões unânimes.

Previamente à exposição dos argumentos jurídicos, a impugnante protestou pela juntada posterior da relação dos insumos e produtos intermediários considerados equivocadamente como materiais de uso e consumo pela Auditora Fiscal, com apresentação também de um breve descritivo do bem e da sua finalidade e aproveitamento no processo produtivo da empresa.

Ressaltou que os bens relacionados na autuação 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 pretendeu a Autuante. 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 exposto no tópico a seguir.

Em seguida fez uma longa digressão a respeito do direito à utilização do crédito fiscal no ICMS.

Esclareceu, 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.

Em relação ao antigo ICM, o Estado da Bahia assim definiu o direito ao crédito do imposto na Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, que instituiu o Código Tributário do Estado:

“Art. 32 - Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher:

(...)

II - o valor do imposto cobrado de referência às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem recebidas no período para emprego no processo de comercialização, produção ou industrialização”.

28. Em consequência dessa norma estabelecia a mesma lei, em seu art. 34:

“Art. 34 - É vedada a utilização do crédito fiscal relativo às mercadorias entradas ou adquiridas:

I - para uso ou consumo do estabelecimento, assim entendidas as que não sejam utilizadas na comercialização e as que não sejam empregadas para integrar o produto ou para serem consumidas no respectivo processo de industrialização;

II - para integrar o ativo fixo do estabelecimento”.

Mais explícito e detalhado era o Regulamento do ICM, aprovado pelo Decreto nº 28.593, de 30 de dezembro de 1981, que assim dispunha sobre a matéria:

“Art. 79 - Constitui crédito do contribuinte, para cada período de apuração:

(...)

II - o valor do imposto destacado nos documentos fiscais, relativo a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem recebidos para emprego em processo de industrialização, bem como aos materiais consumidos no respectivo processo”.

30. Mais adiante, na Seção III - “Da Vedações do Crédito”, estabelecia o mesmo RICM:

“Art. 82 - É vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à entrada ou aquisição de mercadorias no estabelecimento, nos seguintes casos:

I - para integrar o seu ativo permanente;

II - para uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as que não sejam utilizadas na comercialização e as que não sejam empregadas para integrar o produto ou para serem consumidas no respectivo processo de industrialização”.

Interpretando essas disposições da legislação tributária baiana, 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), esclareceu o PN 01/81 que:

*“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”.*

No Parecer Normativo, os bens de uso ou consumo constituem aqueles materiais que “não são aplicados no processo produtivo”, sendo 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, o que será devidamente demonstrado no discriminativo a ser juntado posteriormente aos autos.

Há, portanto, segundo a defesa, 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).

De referência ao ICMS, que sucedeu ao ICM após a vigência da nova Constituição Federal promulgada em 05 de outubro de 1988, a regra pouco se modificou. Tanto a Lei nº 4.825 de 27.01.89, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia para entrar em vigor a partir de 1º de março de 1989, quanto o seu Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 2.460, de 07.06.89, mantiveram, em suas linhas básicas, o direito de crédito do imposto relativo à aquisição de materiais necessários ao processo produtivo de uma indústria.

A primeira lei tributária do ICMS, ao contrário da revogada Lei nº 3.956/81, relativa ao ICM, chegou ao detalhe de definir INSUMOS, para efeito de utilização do crédito fiscal (Parágrafo único do art. 51 da lei), o que antes só era feito a nível regulamentar (art. 87, parágrafo único, do RICM - Decreto nº 28.593/81).

Desse modo, eram assim conceituados INSUMOS pela Lei nº 4.825/89:

“Consideram-se insumos as matérias-primas, os materiais secundários e demais bens intermediários utilizados durante o processo de industrialização de um determinado produto”.

Até aquele momento histórico, portanto, valia para o ICMS tudo quanto foi aqui exposto em relação ao ICM, inclusive, e especialmente, o Parecer Normativo nº 01/81 antes analisado.

Mas a evolução legislativa sobre a matéria não se encerrou neste ponto. O legislador baiano, com efeito, adequando-se à Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, editou a Lei nº 7.014/96, que representou um relevante passo na modernização do tratamento da matéria (e não uma involução, como alguns tentam nos fazer crer), mantendo a premissa de que a entrada de materiais que participem do processo produtivo gera créditos ao estabelecimento, premissa esta que, em linhas gerais, já norteava o antigo Parecer Normativo nº 01/81, da PROFI.

Rompendo um paradigma instaurado desde a Carta de 1967, a legislação baiana, em especial o Regulamento do ICMS de 1997, removeu algumas amarras à concessão do crédito e conferiu novos contornos ao instituto.

Inicialmente, foram retirados do corpo da legislação as definições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, que tanto confundiram os contribuintes e a própria jurisprudência administrativa deste Estado e serviram apenas para amesquinhá-lo o direito constitucional ao crédito fiscal. Ao revés disso, o legislador apresentou as condições para fruição do crédito, colocando em segundo plano, assim, o conceito que se tenha de cada material (matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem).

Nesse sentido, o art. 93, do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, com a seguinte redação:

“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.”

Assinalou em seguida o voto do julgador **José Bezerra Lima Irmão**, proferido no ACÓRDÃO JJF N° 0193-01/02 (1ª JJF), aprovado à unanimidade, nos seguintes termos: “ (...) atente-se bem para as conjunções ‘ou’ e ‘e’. A conjunção alternativa “ou”, apostila 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’, apostila 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.”

A partir dessas considerações, a defesa sustenta 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.

Por isso, 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.

Já os materiais alheios ao processo produtivo do contribuinte, tipicamente denominados de bens de uso e consumo, não geram ao adquirente o direito de se creditar do imposto anteriormente recolhido, ao menos até 01.01.2020, nos termos do art. 33, I, da LC nº 87/96, com a redação dada pela LC nº 138/2010. Materiais de consumo, não se vinculam à atividade-fim da empresa, estão fora do processo industrial, como, p.ex., os materiais de limpeza (água sanitária, alvejante etc.), de escritório (papel, caneta, grampeador etc.), água, café etc.

Fez uma síntese das questões relacionadas com o direito ao crédito fiscal nos seguintes termos:

- 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 01.01.2020, por força da LC nº 87/96.

Portanto, para a defesa, a questão submetida à apreciação deste CONSEF é clara e objetiva: os materiais relacionados na autuação, 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, ou seja, todos os materiais glosados pela Auditora 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.

Pela condição vinculação, prevista no dispositivo citado, todos os materiais arrolados na autuação geram direito ao crédito, não procedendo, portanto, os itens 1 e 2 do Auto de Infração. Salientou, outrossim, que esse direito ao crédito é inalienável, sob pena de grave deturpação do ordenamento jurídico, em especial do princípio da não-cumulatividade do ICMS, guindado à condição de norma constitucional pelo Constituinte de 1988.

A defesa argumenta ser legítima a utilização do crédito de ICMS pela empresa autuada que se dedica à extração de rochas e comercialização de produtos pétreos. Todos os materiais glosados pelo i. Fiscal participam do processo produtivo da autuada de uma forma visceral, de forma que sem os referidos materiais não há absolutamente qualquer possibilidade de se obter o produto final colimado, ao menos na qualidade exigida pelo mercado no qual se insere a autuada.

Voltou a reproduzir trechos do voto proferido pelo julgador **José Bezerra Lima Irmão**, no já citado ACÓRDÃO JJF N° 0193-01/02, “*in verbis*”:

“O bom desempenho da fábrica ao produzir suas manufaturas não constitui algo de interesse exclusivo do contribuinte. A boa qualidade dos produtos interessa também ao Estado, pois representa conquista de mercados, fortalecimento da economia, bons negócios, e, consequentemente, mais impostos. Se por falhas operacionais resultam produtos fora das especificações, os clientes do fabricante podem não somente devolver os produtos defeituosos, mas também optar por outros fabricantes. Com isso, não somente o fabricante é prejudicado, mas também o Estado e a sociedade como um todo são prejudicados.”

Que o simples fato de se tratarem de materiais vinculados ao processo produtivo, indispensáveis para a industrialização do produto final comercializado pela autuada (na qualidade exigida), já asseguraria o direito ao crédito do imposto.

Contudo, em um esforço hermenêutico, passou a analisar a questão sob uma ótica mais restritiva, de que seria necessário, ao menos, o **consumo** dos materiais para que fosse gerado o direito ao

crédito fiscal. Ou seja, o direito ao crédito só surgiria da conjugação das condições vinculação e consumo, previstas nas alíneas “a” e “b”, inciso I, § 1º, do art. 93, RICMS/97, já citado. A pergunta, então, seria a seguinte: os materiais glosados pelo Fiscal, além de vinculados ao processo produtivo da autuada, se consomem neste processo?

Pontuou que a resposta novamente surgiria um **sim**, ou seja, todos os materiais são **consumidos** no processo produtivo da autuada, corroborando, mais uma vez, a improcedência do Auto de Infração neste particular.

Quanto a esse aspecto do consumo ressaltou que há interpretações no sentido de exigir o “*consumo direto imediato*” ou “*a renovação ao cabo de...*”, mas esses entendimentos não possuem amparo legal. Tais condições não constam na Lei nº 7.014/96, tampouco no RICMS/97, posto que estão baseadas em textos antigos, do tempo do ICM.

Neste sentido assinalou o pronunciamento da então Conselheira Verbena Matos Araújo, relatora do ACÓRDÃO CS N° 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*”.

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-FACAS, TELAS, LÂMINAS RASPADORAS, BIGORNA DE CONTRA-FACA etc.

A interpretação apresentada, que defende a desnecessidade de consumo imediato do material para utilização do crédito fiscal, encontra lastro também em outros entendimentos consagrados pela própria Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, que, por sinal, reflete na conformação da jurisprudência administrativa deste Estado, como são exemplos os seguintes acórdãos:

CJF n° 0311-12/02 – que reconheceu direito ao crédito na aquisição de “VIAJANTE DE NYLON”.

JJF n° 0670-01 – que reconheceu o direito ao crédito na aquisição de CHAPAS, SERRAS FITA, FACAS, FRESCAS, 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.

Reiterou, mais à frente, que os materiais glosados pela Auditora Fiscal estão vinculados ao processo industrial e são nele consumidos, não importando “*se de forma mais rápida ou mais lenta*”, sendo reconhecido o direito à utilização do crédito fiscal do imposto, não procedendo as infrações 2 e 3 do presente Auto de Infração.

Quanto ao custo desses materiais afirmou ser o mesmo incorporado ao preço final dos produtos industrializados, os quais são tributados por ocasião da saída do estabelecimento, pelo ICMS. E se é assim, a autuação fere frontalmente o princípio da não-cumulatividade, porquanto o ICMS, sem qualquer dúvida, incidiu sobre o custo de tais materiais, já agregados ao preço dos produtos finais.

Em seguida fez considerações em torno da jurisprudência dos tribunais do país acerca deste tema.

Disse que sempre que chamados a se manifestarem sobre o direito ao crédito fiscal oriundo da aquisição de produtos intermediários, materiais secundários ou auxiliares empregados no processo produtivo, os nossos Tribunais Judiciais, assim como os Conselhos de Contribuintes

e órgãos equivalentes na órbita administrativa, têm decidido de modo a não limitar, nem restringir esse direito, bastando que fique caracterizado que tais insumos sejam consumidos no processo industrial.

Relatou que o 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 **cadinhos, 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.

Na mesma coletânea acima referida encontram-se (págs. 198 e 199) os seguintes julgados, todos eles em torno do crédito de ICM relativo, tal como no presente caso, a “produtos intermediários” que se desgastam e são consumidos no processo produtivo da empresa, conforme transcrição abaixo:

“O contribuinte tem direito ao crédito do ICM na entrada em seu estabelecimento de materiais refratários empregados e consumidos na fabricação de aço. (1º Tribunal de Alçada de São Paulo - Apelação nº 231.461 - Recorrente: Juízo de Direito - Apelante: Fazenda do Estado - Apelada: Aços Anhanguera S. A.) 22.06.77 (RT - Vol. 505 -fl. 130)”.

“Tem direito ao crédito fiscal o contribuinte que adquire mercadorias que devem ser consideradas consumidas no processo de industrialização a que se destinam. (Tribunal de Alçada Civil de São Paulo - 11ª Câmara - Apelação nº 1.304-2)”.

Nesse mesmo sentido se manifestou, reiteradas vezes, o Tribunal Federal de Recursos, em questões relativas ao IPI, aplicáveis ao ICM/ICMS por força da natureza não-cumulativa de ambos os impostos, que trazem regras praticamente idênticas, a nível legal e regulamentar, quanto ao direito de utilização do crédito fiscal oriundo das aquisições de matérias-primas e produtos intermediários.

Em seguida, destacou que no âmbito da “Jurisprudência” administrativa, inúmeras são as 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, citou 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).

Observou que o Judiciário, assim como a própria “Jurisprudência administrativa”, reconhece como legítimo o direito ao crédito fiscal relativo a diversos tipos de materiais empregados no processo produtivo do estabelecimento industrial e que nele se desgastam e se consomem, caracterizando-se como produtos intermediários, embora não se integrem, fisicamente, ao produto final.

A título de exemplo mencionou outros materiais cujo crédito é reconhecido: os “**CADINHOS, LIXAS, FELTRO, etc.**”, a que se refere o Acórdão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do **RE 79.110**; os “**MATERIAIS REFRATÁRIOS QUE REVESTEM OS FORNOS ELÉTRICOS**” de uma empresa siderúrgica (**RE 90.205-8/RS**, também da Suprema Corte); os “**MATERIAIS REFRATÁRIOS EMPREGADOS E CONSUMIDOS NA FABRICAÇÃO DE AÇO**” (1º Tribunal de Alçada de São Paulo, **Ap. Civ. nº 231.461**); o “**PANO DE FILTRO E ALGODÃO HIDRÓFILO**” (Tribunal Federal de recursos, 5ª Turma, **Ap. Civ. nº 74.773/SP**); o “**MATERIAL REFRATÁRIO (CAIXAS, PLACAS E TAMPAS EMPREGADAS NA FABRICAÇÃO DE LADRILHOS)**”, que é objeto do **REO 53.112/SP** do TFR; das “**SERRAS USADAS NA INDUSTRIALIZAÇÃO**” (Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, decisão

no Proc. DRT-8-2257/71); as “BROCAS CONSUMIDAS NO PROCESSO INDUSTRIAL” (T.I.T. - Proc. DRT-8-4396/710).

Mais adiante a impugnante sustentou ser imprescindível a realização de uma diligência fiscal, com fulcro no art. 145 do RPAF, a fim de que a ASTEC verifique se os materiais analisados pela Auditoria nas infrações 02 e 03, estão vinculados ao processo produtivo, o que, nos termos do art. 93 do RICMS, autorizaria a apropriação do crédito fiscal.

Por fim, com relação à **Infração 4**, que trata de suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, a autuada informou que está tentando localizar as referidas notas fiscais, a fim de confirmar qual a origem dos mencionados itens, bem como a sua finalidade dentro do seu processo produtivo, e se manifestará tão logo seja possível.

Ao finalizar a peça impugnatória pediu pela total Improcedência do Auto de Infração nº 148714.0049/13-0.

Foi prestada informação fiscal, em 24/07/2014, apensada às fls. 469 a 471 dos autos.

No tocante à infração 1, a autuante destacou que o contribuinte teceu uma série de considerações acerca da abrangência do Convenio ICMS 13/94 e dos produtos que estariam incluídos na redução da base de cálculo. Informou que o NCM é o mesmo para os diversos produtos. Alegou ainda que a Auditora não entende da matéria e que estaria equivocada na sua interpretação. Salientou, em seguida, o tom respeitoso nas suas alegações.

No entanto, ao contestar as alegações defensivas, disse que fiscalização exercendo atividade vinculada apenas aplica as determinações contidas na Legislação. Que efetivamente o Convenio ICMS 67/00 que estendem as disposições do Convênio ICMS 13/94 do Estado do Rio de Janeiro para o Estado da Bahia, estabelecendo claramente os produtos sujeitos a redução da base de cálculo que são: pedra britada e de mão. Portanto, qualquer outro produto não se enquadraria na legislação, motivo pela qual foi efetuado o presente lançamento. Reiterou, ao final, o teor da autuação para o item 1.

Para as infrações 2 e 3, declarou que o contribuinte dissertou sobre a evolução dentro do ordenamento jurídico estadual do direito ao crédito fiscal do que considera materiais intermediários empregados na cadeia produtiva, uma vez que os materiais são utilizados na extração de blocos rochosos, objeto de sua atividade como empresa mineradora.

Informou, em seguida, que foi solicitado ao contribuinte o preenchimento de uma planilha contendo informações sobre os produtos sujeitos a autuação em relação à fase em que o material seria aplicado e qual sua função no Processo Produtivo, cuja intimação foi anexada a fl. 89 e planilhas preenchidas às fls. 54 a 66.

Através das planilhas constantes às fls. 54 a 66 verificou tratar-se de peças de reposição de máquinas e equipamentos, cujo crédito é vedado. A título de exemplo citou os seguintes materiais: *bucha para rolamento, rolamento, buzina silenciador e até palheta do limpador de veículo*.

Entende que todas as alegações do contribuinte em relação aos materiais discriminados na planilha não encontram amparo legal, pois estes materiais se desgastam e são substituídas mantendo a peça original.

Sobre este assunto mencionou que este Egrégio Conselho de Fazenda já se pronunciou através do ACÓRDÃO Nº 0246-11/03, e que este acórdão norteou o trabalho efetuado. Portanto, os argumentos do contribuinte não procedem. Foi anexada cópia do ACÓRDÃO CJF Nº 0246-11/03, às fls. 472 a 478 do PAF.

Em relação à Infração 3 que cobra a diferença de alíquota sobre os materiais disse que a essa exigência fiscal é consequência da Infração 2.

Reiterou, ao final, o teor da autuação para as duas infrações (2 e 3).

Quanto à infração 4, a autuante frisou que o contribuinte apenas alegou que estaria "tentando localizar as notas fiscais, afim de confirmar a origem dos mencionados itens ...", ou seja, não contestou a infração no prazo estabelecido na legislação razão pela qual reiterou também os termos dessa exigência fiscal.

VOTO

O presente Auto de Infração contempla quatro imputações que se encontram discriminadas no relatório acima, com exposição dos argumentos defensivos e as razões para a manutenção da exigência fiscal contidas as informações prestadas pela autuante.

A infração 1 contempla a acusação de recolhimento a menos do ICMS em razão da utilização indevida do benefício da redução de base de cálculo. O contribuinte utilizou a redução da base de cálculo em produtos, que segundo a autuante, não alcançados pelo Convênio ICMS 13/94, conforme item 01 do Demonstrativo em anexo. Nos referidos demonstrativos, apensados às fls. 11 a 44 dos autos, a auditora fiscal efetuou o lançamento cobrando a diferença de ICMS sobre os produtos "Pó de Areia Britada" (PÓ PURO) por entender que o mesmo não está contemplado no benefício da redução da base de cálculo prevista no Conv. ICMS 13/94, que alcança os produtos "Pedra Britada" e "Pedra de Mão".

A partir de um estudo que fizemos, constatamos que a brita ou pedra britada, segundo o Wikipédia (<http://pt.wikipedia.org/wiki/Brita>) é a "rocha quebrada mecanicamente em fragmentos de diversos diâmetros. É muito utilizada na fabricação de concretos, no lastro de rodovias e outras obras da construção civil. Antes desse processo é também chamada de basalto, uma pedra de origem ígnea ou magmática. Este tipo de rocha é facilmente encontrada em todo Brasil. Este material, também chamado de agregado quando relacionado a concretos, possui massa unitária entre 1 e 2 kg/dm³ e grãos angulosos que possuem utilizações específicas. A classificação do tipo da brita é de acordo com seu diâmetro. É classificada de 0 (zero) a 5 (cinco) em ordem crescente".

O conceito de pedra brita ou brita contempla, portanto, o produto resultante da quebra de rochas de origem ígnea ou magmática, em fragmentos de diversos diâmetros (diferentes faixas de granulometria). Abarca as britas, gravilhões, pedriscos, pó de pedra, pó de brita, areia de brita etc.

O Conv. ICMS 13/94 apresenta uma redação mais concisa, mas nem por isso excludente das diversas formas de apresentação da brita ou pedra britada. O mesmo foi incorporado à legislação interna do Estado da Bahia, no RICMS/97, com a seguinte redação:

Cabe destacar ainda que a norma do Conv. ICMS 13/94, foi inserida no RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, no art. 82, inc. III, com a redação abaixo reproduzida:

Art. 82. É reduzida a base de cálculo das operações com minerais:

(...)

III - até 31/12/12, nas saídas internas de pedra britada e de mão, calculando-se a redução em 33,33% (trinta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento) (Convs. ICMS 13/94).

Já o Conv. ICMS 100/2012, editado posteriormente, apresentou uma redação mais didática e, portanto, exemplificativa, não está inovando quanto à definição das diversas formas de apresentação das pedras britadas. Vejamos o conteúdo da citada norma, que foi posteriormente incorporada ao RICMS/12, Dec. nº 13.780/12, art. 267, inc. VII:

CONVÊNIO ICMS 100, DE 28 DE SETEMBRO DE 2012

Publicado no DOU de 04.10.12 pelo Despacho 190/12.

Ratificação Nacional no DOU de 23.10.12, pelo Ato Declaratório 15/12.

Autoriza a redução da base de cálculo nas operações internas com pedra britada e de mão.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 147^a reunião ordinária, realizada em Campo Grande, MS, no dia 28 de setembro de 2012, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

C O N VÊNIO

Cláusula primeira - Ficam os Estados do Amapá, Bahia, Ceará e Santa Catarina autorizados, na forma e condições estabelecidas em sua legislação, a reduzir a base de cálculo do ICMS nas operações internas com pedra britada e de mão, de forma que a carga tributária seja equivalente à aplicação de percentual entre 4% (quatro por cento) e 7% (sete por cento) sobre o valor da operação.

Cláusula segunda - Para fins do disposto na Cláusula primeira, considera-se:

I - pedra britada, toda rocha resultante de processo de cominuição com utilização de britadores, associado a processo de classificação para obtenção de diferentes faixas de granulometria, tais como britas 5, 4, 3, 2, 1, 3/4, 5/8, 3/8, 3/16, 0, 00, gravilhão, pedrisco, **pó de pedra**, pó de brita com 3/8, pedrisco misto, areia industrial, **areia de brita**, brita graduada em suas diversas faixas, brita de lastro, matacão, rachão, filler, bica corrida, brita corrida, dentre outras denominações;

II - pedra de mão, toda rocha gerada a partir de desmonte realizado em jazida caracterizada tecnologicamente para aproveitamento em aplicações diversas na construção civil, tais como pedra baldame, pedra bruta, pedra marroada, rachão, pedra aparelhada, bloco, rocha "tout-venant", raspagem de pedreira, raspa de pedreira, expurgo de pedreira, pedra de cantaria, macadame, dentre outras denominações.

Cláusula terceira - A fruição do benefício previsto na Cláusula primeira fica condicionado à vedação de utilização de quaisquer créditos fiscais.

Cláusula quarta - Fica excluído o Estado da Bahia das disposições do Convênio ICMS 13, de 29 de março de 1994.

Cláusula quinta - Este convênio entra em vigor na data da publicação da sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da ratificação.

Na nossa avaliação, o fato do Convênio ICMS 13/94, não ter especificado, de forma exemplificativa, como fez o Convênio ICMS 100/2012, os diversos tipos de pedras britadas, não altera a essência da natureza do produto. Continua sendo pedra britada, diferindo apenas no grau de granulometria do produto final.

No caso em exame não há que se falar em aplicação da norma tributária por analogia, posto que não estamos diante de uma lacuna. A diferença entre os dois Convênios acima citados se situa no aspecto relativo à técnica de elaboração da norma tributária, ou seja, na técnica empregada pelo legislador. Mas esse aspecto não altera a essência do benefício veiculado nas normas dos Convênios, pois a redução de base de cálculo alcança a pedra britada e de mão em suas diversas formas de apresentação, ou seja, independentemente das diferentes faixas de granulometria. O benefício previsto no Conv. ICMS 13/94, já abarcava, portanto, os produtos **areia de pedra britada** e **o pó de pedra britada** nos períodos mensais objeto do Auto de Infração.

Cabe destacar que a respeito desse mesmo tema já proferimos voto nesta 5^a Junta de Julgamento Fiscal, no Auto de Infração nº 279836.0402/13-1, julgado em 08 de outubro de 2013 (ACÓRDÃO 5^a JJF Nº 0172-05/13). A referida decisão foi confirmada na 2^a instância de julgamento, em grau de Recurso de Ofício, através do ACÓRDÃO da 1^a Câmara (CJF Nº 0418-11/13), datado de 17/12/2013.

Pelo exposto, é de se concluir que o item 1 do Auto de Infração é improcedente.

No tocante à infração 2 os produtos objeto da glosa do crédito fiscal, listados nos demonstrativos juntados pelo autuante, às fls. 56 a 69, engloba itens considerados bens ferramentais ou sobressalentes, a exemplo de rolamentos, palheta, reparos, válvulas, buzinas, porcas, buchas etc., não passíveis de apropriação de crédito, por serem pequenos ativos não vinculados diretamente ao processo produtivo ou extrativo, ou seja, não entram em contrato com a matéria prima, a rocha ou mineral, que geram os produtos objeto de venda posterior pela pedreira.

Ademais a empresa autuada não demonstrou, neste processo, a vinculação dos itens listados na autuação com os processos de extração ou beneficiamento dos minerais retirados em seu processo, limitando-se a fazer uma longa digressão a respeito da evolução do direito ao crédito,

contida na legislação do ICM/ICMS, além de considerações em torno do princípio da não cumulatividade do tributo. Restringiu-se a pedir a realização de diligência, porém sem trazer qualquer elemento de prova que evidenciasse a necessidade de adoção da medida revisora do lançamento.

Por outro lado, as decisões administrativas e judiciais colacionadas na peça impugnatória não têm o condão de alterar o entendimento aqui externado, pois que se referem a situações distintas do caso em exame, onde sequer restou provado que os itens e peças interagiam na extração no produto mineral.

O Conselho de Fazenda da Bahia (CONSEF), por sua vez, tem reiteradamente decidido pela manutenção da glosa dos créditos fiscais de itens ferramentais e peças de reposição, a exemplo da decisão reproduzida no ACÓRDÃO Nº 0246/11-13, juntada na informação fiscal.

Por essas razões indeferido o pedido de realização de diligência neste feito, e mantenho sem alteração a infração nº 2, com a glosa dos créditos fiscais dos itens listados nos demonstrativos apensados às fls. 54 a 66, parte integrante do Auto de Infração.

Com isso também fica mantida a infração 3, relacionada à cobrança do diferencial de alíquota (DIFAL) dos itens adquiridos em outras unidades da Federação, cujos créditos foram glosados no item 2 da autuação.

No que se refere à infração 4 o contribuinte limitou-se a declarar que está tentando localizar as notas fiscais, a fim de confirmar qual a origem dos itens acobertados pelos documentos, bem como a sua finalidade dentro do seu processo produtivo, e se manifestará logo que possível. Não há, portanto, prova que ateste a regularidade ou validade dos créditos apropriados na escrita fiscal. Este item deve também ser mantido.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a exclusão tão somente da infração 1.

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	IMPROCEDENTE	37.116,51	0,00	-----
02	PROCEDENTE	17.288,43	17.288,43	60%
03	PROCEDENTE	25.052,25	25.052,25	60%
04	PROCEDENTE	2.765,98	2.765,98	60%
TOTAL		82.223,17	45.106,66	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **148714.0049/13-0**, lavrado contra **PEDREIRAS CARANGI LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$45.106,66**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2014.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR