

PROCESSO - A. I. Nº 2693690935/15-2
RECORRENTE - MINERAÇÃO DE CAULIM MONTE PASCOAL S/A
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0201-02/15
ORIGEM - INFAZ T. FREITAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 19/10/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0208-11/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Comprovado tratar-se de mercadorias destinadas ao uso e consumo. Exclusão de parte das mercadorias, concordando parcialmente com a revisão fiscal efetuada, na medida em que o item rebolo não se enquadra nas normas legislativas previstas, pois é ferramenta fabricada com material abrasivo. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. **b)** MERCADORIAS COM ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Uso indevido comprovado e não contestado pelo autuado. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. **c)** SERVIÇO DE TRANSPORTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Autuado comprova pagamento de parte do imposto reclamado. Infração parcialmente caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Comprovada a aquisição de mercadorias para uso e consumo sem pagamento do imposto. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO DE OPERAÇÕES ESCRITURADAS. Infração comprovada sem contestação pelo autuado. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Afastadas as preliminares de nulidade. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto às infrações 1 e 2. Decisão por maioria, e, decisão unânime em relação às infrações 3, 4 e 5.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 2ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 30/03/2015, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$93.076,72, em decorrência das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 (01.02.02) - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo no estabelecimento. Valor da Infração: R\$ 11.534,32, multa: 60% (enquadramento: alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96).

Infração 02 (06.02.01) - 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, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.488,74, acrescido de multa de 60% prevista na alínea "f" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 (02.01.01) – deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, referente ao mês de fevereiro de 2012, sendo exigido ICMS no valor histórico de R\$ 38.387,37, acrescido de multa de 60% prevista na alínea "f" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 (01.02.67) – utilizou indevidamente como crédito fiscal valor a maior referente ao ICMS recolhido

a título de antecipação tributária, ocorrido no mês de novembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor histórico de R\$1.137.86 prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Infração 05 (01.02.42) – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Na sua escrita fiscal, a empresa lança em seu livro Registro de Apuração de ICMS, em Crédito do Imposto, Outros Créditos, montantes que teriam sido pagos a título de ICMS sobre frete, na condição de substituto tributário, quando da contratação de serviço de transporte de transportador autônomo ocorrido nos meses de fevereiro a setembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor histórico de R\$ 40.528, 43, acrescido de multa de 60% prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Foram apresentadas Defesa tempestiva às fls. 89 a 105, pugnando pela total improcedência das infrações, com pedido subsidiário de diligência, e a correspondente Informação Fiscal por parte do autuante às fls. 120 a 132, rebatendo todas as alegações defensivas, e concluindo pela procedência do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 2ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência das exigências fiscais, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99. Não foram apresentadas arguições de nulidade ao presente Auto de Infração.

As infrações 01 e 02 têm como elemento central da lide a configuração de determinadas mercadorias como sendo destinadas a uso ou consumo ou como sendo classificadas como insumo de produção. O autuado exerce a atividade de extração mineral. O art. 309 do RICMS/12 admite o uso como crédito fiscal do valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de extração mineral.

Para um produto ser considerado como matéria-prima é preciso que o mesmo esteja diretamente vinculado à produção, na condição de elemento necessário. No caso de extração mineral, poderíamos considerar como exemplo de matéria-prima a própria rocha em estado bruto utilizada por uma mineradora para extração de um produto com determinado grau de pureza. Os produtos intermediários na atividade de extração são aqueles indispensáveis no processo, como as dinamites, por exemplo. Os bens do ativo e suas peças de reposição não podem ser considerados como insumos da produção.

O autuado em sua defesa cita alguns produtos, objetos da infração, que considera como insumos da produção. Foram citados discos de corte, serras, brocas de aço, componentes de bomba de alta pressão, tela de aço inox, lonas de filtro, chapas de ferro, cabos, lonas plásticas, blocos de válvula, e eletrodos. O autuado chama equivocadamente as máquinas e ferramentas de insumos da produção. De fato eles são indispensáveis no processo de extração, mas devem ser classificadas como ativo fixo da empresa e não como insumos da produção. Entendo que estes itens citados pelo autuado referem-se a peças de reposição que suprem o desgaste que decorre do uso normal do equipamento ou maquinário, sendo contabilizadas como despesas, não compondo o conceito de ativo imobilizado nem de insumo da produção.

Assim, as aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento e não como insumos do processo industrial.

Entendo desnecessária a realização de diligência para verificação in loco do processo produtivo. A descrição apresentada pelo autuado, com detalhamento da utilização dos itens por ele especificados, bem como a descrição dos demais itens constantes das fls. 21 a 40 são suficientes para definição do juízo.

Desta forma, tanto os itens citados pelo autuado como os demais que compõem as referidas infrações não se configuram como insumos da produção, não sendo admitido o uso do crédito fiscal e sendo exigido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente às aquisições oriundas de outras unidades da Federação. Voto pela procedência das infrações 01 e 02.

Em relação às infrações 03 e 04, não houve apresentação pelo autuado de qualquer documento que pudesse afastar a exigência do imposto, que estão devidamente documentadas pelo autuante. O autuado alega que não apresentou em razão de envolver uma quantidade muito grande de documentos, que seriam remetidos do Município de Itamaraju, para o de Salvador, cuja distância é de 745 Km. Voto pela procedência das infrações 03 e 04.

Em relação à infração 05, o autuado apresentou DAE no valor de R\$5.184,73, comprovando o pagamento de parte da exigência inicial, que foi reconhecida pelo autuante. Assim, restou como devido pela infração 05 o

valor histórico de R\$35.343,70. Voto pela procedência em parte da infração 05.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzido o lançamento tributário para R\$87.891,99.

Inconformado com a Decisão, a empresa interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 149 a 163, objetivando a revisão do julgamento.

Após breve resumo dos fatos, da Decisão guerreada e do Auto de Infração, passa a discorrer sobre as razões de sua irresignação quanto às infrações, já esposadas em defesa.

Quanto à infração 1, fala que sua atividade consiste em mineração de caulim, substância mineral altamente abrasiva. Assevera que a mineração é uma atividade que desagrega o bem objeto da industrialização, contrariamente aos demais ramos da indústria que geralmente produzem bens a partir da incorporação de diversos insumos.

Coloca que na mineração, a matéria-prima – o bem mineral proveniente do solo – é submetida a um processo de purificação, sendo retiradas as substâncias minerais em estado bruto e são beneficiadas para que delas sejam separadas e retiradas matérias orgânicas e resíduos que afetam a sua composição e destinação final.

Assevera que o caulim é extraído em lavra de céu aberto, em estado bruto, e a atividade do autuado consiste em desagregar o caulim bruto, *“para remover os fragmentos de calcários presentes na polpa do mineral e, posteriormente, separar e retirar o material de granulometria indesejável e demais impurezas, tais como matérias orgânicas e outros resíduos”*.

Afiança que, na atividade de beneficiamento, *“nenhum produto é adicionado ou incorporado ao corpo mineralizado para obtenção do produto final”* já que sua atividade industrial configura-se inteiramente contrária a esse conceito. Assim, explica que os insumos aplicados na produção são para desagregar o mineral bruto e purificá-lo até o seu estágio de produto final. Alega que os insumos da produção são apenas os bens que se desgastam durante o processo industrial, sem os quais seria impossível obter-se o produto final. Com esse norte, expõe que *“estes mesmos insumos da produção que agregam valor ao produto beneficiado, compondo-lhe, naturalmente, o custo de produção”*.

Em seguida, descreve o processo de desmonte do mineral *in natura*, a condução do caulim bruto para o tanque de agitação, no qual são adicionadas substâncias dispersantes (para obtenção da polpa) que são levadas por bombas para peneiras vibratória para remoção de fragmentos, para uma remoção parcial do material por glaurometria, a fim de remover impurezas. Diz que as peneiras vibratórias são compostas de telas de aço inox, que se caracteriza como insumo de produção do autuado.

As demais fases do processo produtivo utilizam diversos equipamentos que são indispensáveis para as atividades que integram tal processo, sendo certo que tais equipamentos são compostos de peças que se desgastam com a utilização contínua decorrente da produção e que conseqüentemente, têm que ser substituídas, tais como, os registros gavetas, as lonas de filtro, chapas de ferro, cabos, lonas plásticas, blocos de válvula, eletrodos, entre outros constantes no Auto de Infração.

Entende o autuado que as partes, peças e lubrificantes se desgastam durante e por conta do ciclo produtivo, assim como os seus combustíveis que são todos consumidos ao longo do processo produtivo.

Argumenta que o desgaste das peças ocorre, de forma mais rápida ou mais lenta, unicamente pela ocorrência do processo industrial, asseverando que tais itens são consumidos no processo de produção, ou seja, *“são inutilizadas por conta da produção, exigindo-se a sua renovação continuamente”*, do que se conclui que tais aquisições foram essenciais para a manutenção do seu processo produtivo.

Adiante, assevera que o autuante classificou um rol de insumos como se fossem materiais de uso e consumo ou destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, como se não fizessem parte do

processo produtivo da mesma. Entretanto, mais uma vez alega que todos os itens são utilizados na produção.

Nesta senda, quanto à infração 2, o autuado entende que foi cobrado indevidamente a falta de recolhimento de diferença de alíquotas nas aquisições oriundas de outros Estados, de insumos da produção, também inadequadamente classificados como materiais de uso e consumo ou destinados ao ativo fixo do estabelecimento.

Afiança que o cerne da questão é demonstrar que os bens adquiridos são efetivamente insumos de usa produção e não materiais de uso e consumo. Após trazer o significado da palavra insumo consoante entendimento do professor Aliomar Baleeiro, bem como produtos intermediários.

Com essas considerações, transcreve trecho do voto vencido da lavra da Relatora Verbena Matos de Araújo, no Acórdão CJF nº 0246-11/03 que tratou sobre matéria idêntica, no qual expôs o seu entendimento de que os materiais objeto de glosa são produtos intermediários empregados na cadeia produtiva, dando direito ao crédito.

Colaciona também voto do Acórdão CJF nº 0455-11/99, CS nº 0015-21/02, JJF nº 0272-05/00 que apontam para a permissão de uso do crédito fiscal vinculado às aquisições dessas mercadorias por considerá-las como insumo, bem como se baseiam no art. 112 do Código Tributário Nacional, que estabelece que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Com base nessas teses, requer a improcedência das infrações 1 e 2, já que reconhecida a natureza de insumo dos bens relacionados no Auto de Infração, assegurando-lhe o direito ao crédito decorrente da entrada dos mesmos em seu estabelecimento, bem como afastando a exigência de recolhimento do diferencial de alíquota nas compras de outros Estados.

Noutro tópico, requer a improcedência das infrações 3, 4 e 5 uma vez que decorrem da falta de análise pelo autuante dos documentos que comprovam o recolhimento dos valores cobrados. Apresenta um DAE referente ao recolhimento da importância de R\$5.184,73, com código de recolhimento 1632. Conclui argumentando que não apresentou na defesa a documentação necessária para comprovar a improcedência das referidas infrações em razão de envolver uma quantidade muito grande de documentos, que seriam remetidos do Município de Itamaraju, para o de Salvador, cuja distância é de 745 Km.

Neste diapasão requer que o seu direito à ampla defesa lhe seja assegurado através de diligência a ser realizada *in loco*, em sua indústria, para a perfeita compreensão do emprego, utilização, desgaste e utilização dos seus insumos de produção, a ser efetuado por fiscal estranho ao feito. Pede também a remessa destes autos para a ASTEC, a fim de que possam ser levantados, um a um, os insumos de produção adquiridos pelo autuado e verificada a destinação e utilização dos mesmos. Sugere como quesitos que devem ser respondidos pelos fiscais da diligência a identificação da natureza destes bens, o uso e aplicação dos mesmos no processo fabril, a descrição do desgaste dos mesmos e da necessidade contínua de substituição por novos, indicando e, por fim, se tais bens são contabilizados como custo da produção.

Ao final de seu arrazoado, clama que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente ou, caso não seja acatada a diligência requerida, que lhe seja fixado prazo para trazer aos autos os documentos de prova.

Em termos, os autos foram remetidos à PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fls. 168 a 170, a n. Procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, após uma breve síntese dos fatos vividos e das razões de Recurso, afirma que os produtos objetos da autuação não são produtos intermediários, passíveis de gerar crédito, *“porquanto não consumidos integralmente em um único processo produtivo ou prestação de serviço”*.

Diz que o legislador não permitiu a utilização de crédito fiscal relativo a bens de uso e consumo. Explana o conceito da expressão “bens de uso e consumo” e aponta os requisitos para o

enquadramento de um bem como de “uso e consumo” de uma empresa, consoante o artigo 93 do RICMS/BA-97, que reproduz.

Com base neste dispositivo legal, propala que os bens de uso e consumo são aqueles que não são consumidos integralmente e nem integram o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário a sua produção, composição ou prestação.

Assim, assegura que os bem emoldurados pelo recorrente não podem ser considerados como insumos e, portanto, não pode gerar crédito, “*em face da sua continua utilização em consecutivos processos produtivos*”.

Quanto às demais infrações, observa que as argumentações recursais “*não vêm devidamente acompanhadas de provas capazes de afastar os lançamentos imputados*” e, consoante o artigo 143 do RPAF, a mera negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Ao final, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Em sessão de pauta suplementar, diante de julgados sobre a mesma matéria, essa e. 1ª CJF baixou os autos em diligência (fls. 172 e 173) para que “*os autos retornassem à inspetoria de origem a fim de que fossem excluídos dos demonstrativos correspondentes às infrações 01 e 02 os produtos: Brocas, Discos de Corte e de Desbaste, Lixas e Rebolos*”.

Em resposta, foi exarada a Diligência Fiscal de fls. 177 a 182 excluindo da infração 1 os produtos mencionados (na ocorrência de 2012, de R\$ 8.976,53 para R\$ 8.600,78, e na ocorrência de 2013, de R\$2.557,79 para R\$ 2.447,54) bem como explana que na infração 2, não foi cobrado ICMS diferencial de alíquotas sobre os referidos produtos.

Cientificadas do resultado da diligência realizada, as partes não se manifestam.

VOTO (Vencido quanto às infrações 1 e 2)

Temos sob apreciação o presente Recurso Voluntário contra a Decisão de piso que julgou Procedente as cinco infrações lançadas no Auto de Infração em epígrafe.

A empresa alega que as infrações são improcedentes, bem como requer a realização de diligência.

Pois bem.

Ab initio, constato que fora realizada diligência em segunda instância para esclarecer e depurar alguns aspectos do lançamento tributário, atendendo-se, assim, o pleito do Contribuinte.

Noutra senda, mesmo não sendo arguidas questões específicas de nulidade, julgo necessário dizer que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99 foram preenchidos. Compulsando os autos, percebo que as imputações estão claras, as bases de cálculo foram determinadas conforme o previsto em lei, foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão e estão respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo.

Assim, as questões preliminares ficam afastadas.

Passo ao exame do mérito.

Nas infrações 1 e 2, a fiscalização glosa os créditos sobre as aquisições de produtos considerados como destinados ao de uso e consumo do estabelecimento (infração 1), bem assim o ICMS correspondente ao diferencial de alíquota interestadual nas aquisições destes produtos advindo de outras unidades da Federação (infração 2).

Portanto, a questão posta em discussão nestas infrações PAF diz respeito, fundamentalmente, à classificação destes produtos.

No entender do n. Relator e dos Julgadores de piso, todos os produtos relacionados aos

mencionados lançamentos são produtos de uso e consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, a teor do quanto previsto no artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA vigente à época dos fatos, bem como impõem o recolhimento do diferencial de alíquotas.

Pela sua importância, transcrevemos as citadas normas, *in verbis*:

Art. 93. (...)

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 do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, 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;

Em sentido oposto, sustenta o Recorrente que ditos produtos se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril e, porquanto, preenchem os requisitos que os excluem do conceito previsto no mencionado dispositivo legal.

Como cediço, o direito à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, encontra fundamento legal nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei nº 7.014/96.

Entendeu por bem legislador complementar, todavia, estabelecer um prazo a partir do qual o direito ao crédito relativo às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento poderia começar a ser usufruído pelos contribuintes.

Nos referidos diplomas legais, não há definição acerca do que deve se entender como material destinado a uso ou consumo do estabelecimento para fins de apropriação dos créditos de ICMS, tendo ficado esta tarefa, portanto, a cargo do Poder Executivo.

Neste sentido, assim dispunha o artigo 93, inciso I e seu parágrafo 1º, do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

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; (grifo nosso)

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível concluir que o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I do §1º, estabeleceu que para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem se faz necessário que uma das condições ali elencadas

seja atendida, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização; deve ser consumida no mencionado processo ou deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Nada mais lógico e sistemático!

Como se sabe, nem todas as mercadorias adquiridas para consecução de tais atividades se incorporam ao produto final. Este papel cabe tão somente às matérias primas, que, segundo Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, se constituem em toda substância corpórea, procedente da natureza, utilizada para produzir, pela transformação, outro artigo ou outro produto, isto é, uma espécie nova.

Neste passo, considerando que tanto a matéria prima quanto o produto intermediário, em regra, se constituem em substâncias corpóreas que advém da natureza, é intuitivo inferir que a distinção entre ambos é determinada pelo fato de que, no processo de industrialização, o produto intermediário não integra o produto final, apesar de que, como a matéria-prima, participa e afigura-se essencial à consecução da atividade fabril.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem às alíneas “a” e “b” destina-se a abarcar os produtos intermediários, o material de embalagem, **bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos**, tal como estabelecido pelo comando emanado da alínea “a”.

Por outro lado, com o objetivo de traduzir o limite temporal estabelecido pela Lei Complementar 87/96 no que concerne ao direito ao crédito do ICMS, relativamente às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, assim dispõe o inciso V do artigo 93, aqui analisado:

Art. 93

(...)

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 do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, 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.** (grifos meus)*

Como se constata, através do texto legal acima reproduzido, a norma regulamentar define o que se deve entender como mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento, utilizando, para tanto, o advérbio **não** para expressar o conceito pretendido pela negação.

Tal metodologia é provida de extrema razoabilidade na medida em que não seria possível ao legislador, neste caso, prever todas as situações a que a norma de exceção ali estabelecida deve ser aplicada, em vista da diversidade de atividades fabris, comerciais e de prestação de serviços a que ela se destina. Não podemos perder de vista que certos produtos que numa atividade fabril se caracterizam como matérias primas, noutro podem ser tidos como material de consumo e vice e versa.

Nestes termos, para que chegue a adequada exegese da norma ora estudada necessário se torna proceder à interpretação sistemática do artigo 93, com vistas a integrar as regras contidas no artigo no §1º, que são afirmativas e que traduzem os requisitos necessários ao gozo do direito ao crédito do imposto até o ano de 2020, com as suas disposições que são lhe fazem oposição, porquanto, negativas.

Adotado tal procedimento, será possível inferir com clareza hialina que na atividade industrial a

aquisição de mercadoria, matéria prima, produto intermediário, realizada em observância a quaisquer das condições previstas no §1º do então vigente art. 93 do RICMS/BA-97, garante ao adquirente o direito a crédito do imposto destacado no respectivo documento fiscal, exceto se este produto não for efetivamente consumido no processo fabril na condição de elemento indispensável ou necessário à sua consecução.

Nesta hipótese, e apenas nesta, será considerado como não destinado à industrialização se subsumindo, por conseguinte, ao conceito de material de uso e consumo traçado pelas alíneas “a” e “b” do inciso V do artigo 93.

Entretanto, para o deslinde do feito cabe-me aplicar o quanto disposto na legislação de regência à situação fática dos autos com objetivo de concluir acerca da procedência ou não do lançamento de ofício. É o que passo a fazer:

Da análise do conjunto probatório dos autos, verifica-se que não há controvérsia no que concerne à função desempenhada por cada um dos produtos no processo industrial do Recorrente.

Visto isto, passo a analisar se os mencionados produtos atendem às exigências prescritas no § 1º do artigo 93 do RICMS/BA.

Matérias primas, definitivamente, não são, uma vez que não integram o produto final.

Por outro lado, notório é que a aplicação da maioria dos produtos aqui tratados está vinculada ao processo fabril do Recorrente, porque a ele encontra-se, de forma inegável e intrinsecamente relacionada, bem assim que são nele consumidos na condição de elementos indispensáveis ou necessários à sua consecução.

Não restam dúvidas de que os produtos brocas, peneiras vibratórias, mandíbula fixa, disco de desbaste, disco de corte, cone bits, luva para acoplamento e barra de extensão, solda, serras bimetálicas por serem empregados diretamente no processo de extração do caulim, se enquadram no permissivo regulamentar anteriormente transcrito e, portanto, conferem direito à utilização do crédito decorrente das aquisições, livrando o sujeito passivo do pagamento da diferença de alíquotas.

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no moderno entendimento do que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsumem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea “b” do inciso V do artigo 93, do vigente RICMS/BA-97, devendo, assim, SER GARANTIDO AO RECORRENTE O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO NOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS DE AQUISIÇÃO, BEM COMO DISPENSADO O RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL.

Portanto, as infrações 1 e 2 são parcialmente subsistentes, com a exclusão dos materiais elencados acima (brocas, peneiras vibratórias, mandíbula fixa, disco de desbaste, disco de corte, cone bits, luva para acoplamento e barra de extensão, solda, serras bimetálicas).

Passo à análise das infrações 3, 4 e 5, conjuntamente, em razão de ter o recorrente se insurgido contra Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, referindo-se a documentos que teriam sido jungidos à peça recursal e outros que estariam em seu poder, requerendo a conversão do feito em diligência.

O fato é que apesar de o Recorrente dizer da existência de documentos que teriam o condão de elidir as acusações fiscais, tais documentos não vieram aos autos, o que ao cabo da análise, representa mera negativa do cometimento das infrações que lhe são imputadas, ou seja, o recorrente, em arrazoado de poucas linhas, não introduziu qualquer fato ou elemento à discussão da querela.

Nessa esteira, lembro que ao longo do processo o Sujeito Passivo teve a oportunidade de fazer vir aos autos os elementos de prova no sentido de elidir as acusações fiscais, contudo não o fez.

Assim, à luz do que determina o art. 143 do RPAF/Ba, entendendo que as razões recursais são

meras negativas das acusações que lhe pesam, outra não pode ser a posição deste julgador senão a de não acolher as razões recursais em relação às infrações 3, 4 e 5.

Pelo tudo quanto acima exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE as infrações 1 e 2.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2)

Até a presente data, relativamente ao direito de crédito e à dispensa dos contribuintes que desenvolvem a atividade de mineração de pagar as diferenças de alíquotas (DIFAL), este Conselho de Fazenda tem pautado as suas Decisões no comando do art. 93, I, "e" do RICMS-BA/1997.

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: (...) e) de mercadorias a serem empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis; (...).

Entretanto, a partir da entrada em vigor do Regulamento de 2012, com eficácia na maior parte das ocorrências fiscalizadas no procedimento em enfoque, houve um alargamento das hipóteses de direito a crédito e consequente abrandamento na exigência da DIFAL, tendo-se em vista a norma do art. 309, I, "b".

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; (...).

Portanto, a legislação do imposto, que, inerentemente ao direito de crédito e à dispensa dos contribuintes que desenvolvem a atividade de mineração de pagar a DIFAL, até 31 de março de 2012, data em que cessou a vigência do RICMS-BA/1997, exigia o emprego direto na extração das substâncias minerais, passou a adotar critério mais próximo daquele concernente às demais atividades econômicas: o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos 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.

Nessa senda, esta Câmara de Julgamento Fiscal, à fl. 172, converteu o feito em diligência para a exclusão dos demonstrativos das operações com brocas, discos de corte e rebate, lixas e rebolo, o que foi feito às fls. 177 a 182, tendo sido alterados apenas os valores da infração 1. Não foi exigida a DIFAL concernente às entradas interestaduais dos referidos bens (infração 2).

Concordo parcialmente com a revisão efetuada, na medida em que o item rebolo não se enquadra nas normas do art. 93, I, "e" do RICMS-BA/1997 ou do art. 309, I, "b" do RICMS-BA/2012. Trata-se, na verdade, de ferramenta fabricada com material abrasivo, em geral na forma de disco, usada com o auxílio de uma lixadeira para fazer desbaste em ferramentas. Muito comum em retíficas de motores, podem desgastar e dar polimentos em peças.

Em face do exposto, acolho a revisão de fls. 177 a 182, elaborada pelo Fisco, de maneira que o imposto exigido na infração 1 seja alterado para os seguintes valores:

OCORRÊNCIA	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO-CJF	MULTA
31/01/2012	96,34	82,10	60%
28/02/2012	85,43	85,43	60%
31/03/2012	190,32	179,08	60%
30/04/2012	1.525,43	1.513,88	60%
31/05/2012	217,83	217,83	60%
30/06/2012	288,24	280,53	60%
31/07/2012	5.589,38	5.574,53	60%
31/08/2012	421,73	413,18	60%
30/09/2012	93,39	77,51	60%

31/10/2012	210,28	204,01	60%
31/11/2012	258,16	253,83	60%
31/01/2013	39,45	26,11	60%
28/02/2013	214,84	209,59	60%
31/03/2013	126,85	119,51	60%
30/04/2013	169,31	161,90	60%
31/05/2013	182,82	165,70	60%
30/06/2013	261,81	261,81	60%
31/07/2013	91,71	91,71	60%
31/08/2013	273,76	251,76	60%
30/09/2013	378,29	351,07	60%
31/10/2013	363,04	363,04	60%
30/11/2013	230,61	230,61	60%
31/12/2013	225,30	225,30	60%
TOTAL	11.534,32	11.340,02	

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, nos termos acima alinhavados. Assim, o débito do Auto de Infração é no valor de R\$87.697,69.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto às infrações 1 e 2, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade em relação às infrações 3, 4 e 5, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **2693690935/15-2**, lavrado contra **MINERAÇÃO DE CAULIM MONTE PASCOAL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$87.697,69**, acrescido de multa de 60% prevista no art. 42 incisos VII, "a" e II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto as infrações 1 e 2) – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Quanto as infrações 1 e 2) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Valnei Sousa Freire e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de setembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infrações 1 e 2)

PAULO DANILO REIS LOPES – VOTO VENCEDOR
(Infrações 1 e 2)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS