

**PROCESSO** - A. I. Nº 276468.0203/15-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e LAFARGE BRASIL S.A.  
**RECORRIDOS** - LAFARGE BRASIL S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0110-05/16  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 16/10/2017

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0246-11/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA: **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Pela simples descrição do processo fabril, percebe-se que foram glosados itens que mais do que produto intermediário, constitui-se em matéria prima, como é o caso da GIPSITA e da ESCÓRIA DE COBRE, pois são adicionados no processo e passam a integrar o produto final. Infração 1 procedente em parte. **b)** DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIOR. Ao aferir os valores do demonstrativo, constato que o Recorrente deixou de fora do pagamento do valor glosado no Documento Fiscal nº 23862 oriundo do Estado da Paraíba. Embora o julgamento *a quo* da infração 4 tenha sido parcialmente procedente, o valor reconhecido e pago foi inferior ao crédito fiscal efetivamente comprovado. Infração 4 parcialmente procedente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. 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. Confirmado o crédito de mercadorias decorrentes da aquisição de matéria prima e diversos produtos intermediários na infração 1, automaticamente parte da infração 2 também é reformada. Infração 2 procedente em parte. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL. O levantamento obedece a um critério matemático onde se considera o estoque inicial adicionado a entradas, subtraídas as saídas e que havendo sobras não comercializadas, resulta na quantidade em estoque no final do ano. Se o Recorrente possuía mercadorias em estoques iniciais e finais, e houve erros nos documentos utilizados pelo autuante, deveria ter apresentado na defesa inicial ou no Recurso. Não trouxe nenhum indício de erro do autuante. Infração 5 procedente. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: **a)** DEIXOU DE RECOLHER ICMS RETIDO, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. O sujeito passivo prova que efetuou intempestivamente, antes do procedimento fiscal. Concorde-se com o julgador de piso em não haver a materialidade necessária para amparar este lançamento, e que se ficar caracterizada a falta de pagamento de juros ou multa por atraso, tal fato deve ser alvo de exigência distinta. Infração 6 improcedente. **b)** DEIXOU DE PROCEDER À

RETENÇÃO DO ICMS E O CONSEQUENTE RECOLHIMENTO, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. O Recorrente demonstra que todas as notas fiscais estão com o status de “denegação” e a única exceção é da Nota Fiscal nº 18470, que está validada, porém refere-se à venda de cimento para uma construtora com o devido ICMS destacado. Improcedente a infração. 7. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. O Recorrente defendeu-se evasivamente, negando reconhecer os documentos apresentados como prova. As provas estão anexadas ao processo, E a infração perfeitamente fundamentada. Infração 8 procedente. Negada a preliminar de nulidade. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATORIO

Trata-se de Recurso Voluntário e também de Ofício, interposto contra a Decisão proferida pela 5ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão de fls. 358/76)), que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência, lavrado em 25/06/2015, quando foi lançado o valor total de R\$1.017.223,19 em decorrência das seguintes infrações:

*INFRAÇÃO 1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. O contribuinte creditou-se indevidamente de material destinado a uso e consumo, conforme os DEMONSTRATIVOS. Multa de 60% - Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$264.304,13;*

*INFRAÇÃO 2 - 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. Multa de 60% - Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$83.891,35;*

*INFRAÇÃO 3 - Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve. Recolheu a menor o ICMS normal em razão de erro no cálculo do benefício.. Multa de 60% - Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$84.064,51;*

*INFRAÇÃO 4 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is). Infração caracterizada por meio do DEMONSTRATIVO. Multa de 60% - Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$84.968,18;*

*INFRAÇÃO 5 - Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.. Multa de 100% - Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$442.333,09;*

*INFRAÇÃO 6 - Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Infração caracterizada por meio do DEMONSTRATIVO Substituição tributária escriturada a menor em relação ao destacado na nota fiscal. Multa de 150% - Art. 42, V, "a", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$31.376,26;*

*INFRAÇÃO 7 - Deixou de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Notas fiscais de saída não escrituradas . Multa de 60% - Art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$3.691,39;*

*INFRAÇÃO 8 - Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente(s) do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios. Notas de saída não escrituradas Demonstrativo analítico, em anexo. Multa de 100% - Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$22.594,28.*

Após a apresentação da defesa, e da informação fiscal, a 5ª JJF julgou o lançamento Procedente

em Parte, em Decisão não unânime, nos termos dos votos adiante transcritos, em resumo:

### **VOTO**

*Quanto ao mérito, verifico, inicialmente, que o sujeito passivo reconhece a procedência integral da infração 03 e parte da infração 04. Cabe a manutenção das mesmas: integralmente da infração e parcialmente da infração 04, tendo em vista que foram corretamente acolhidas as arguições defensivas quanto à parte impugnada da infração 04, na medida em que o sujeito passivo demonstra que utilizou corretamente os créditos fiscais em razão da origem das mercadorias.*

*Quanto à infração 01, trata de utilização indevida de crédito fiscal, na aquisição de material para uso e consumo. Verifico que nenhum dos itens relacionados, alvo da exigência, é consumido imediatamente e integralmente em seu processo produtivo do cimento. O autuante exemplifica sobre a correia transportadora, pois é utilizada seguidas vezes, sofrendo desgaste muito lentamente, e vez ou outra precisa ser trocada.*

*O mesmo com os “corpos moedores” que são bolas de ferro que ficam no interior de moinhos, chapas de aço, utilizadas na fabricação de peças, chapa de inox, para serviços de manutenção, grelhas e placas de redução, material utilizado para transporte, P1 Centrais e periféricos, placas que revestem moinho. Assim, não integram o produto final e não consumido imediatamente e integralmente, não cabendo a aplicação do Acórdão nº 0028/01-04 do CONSEF, trazido aos autos pela defesa.*

*Constatado que todos os produtos arrolados no demonstrativo elaborado pelo autuante, têm a natureza de bens de consumo, dada as suas destinações, conforme discorrido acima, em consonância com o art. 93, §1º do RICMS/89. No que alude à alegação de mácula ao princípio da não-cumulatividade, requer ponderar que, no presente caso, a exigência tributária não pretende obstar a utilização dos créditos fiscais calculados e aproveitados conforme determina a legislação tributária do ICMS.*

*Os créditos fiscais alvo do presente lançamento, não foram acolhidos pela fiscalização estadual por não estarem em consonância com tal legislação. A infração 01 é procedente. A infração 02, por sua vez, deflui da infração 01, na medida em que exige a diferença de alíquota dos mesmos bens constantes da infração 01. Assim, pelas mesmas razões, cabe a manutenção da infração 02.*

*Em relação à infração 05, foi imputada a infração por omissão de saída identificada através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. O crédito tributário foi lançado atendendo o devido processo legal, motivado pelos resultados apurados nos levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias realizados em estrita obediência às normas que regulam a matéria, em especial a Portaria 445/98, com todos os levantamentos de entradas, saídas e estoques, bem como planilha de apuração, entregues ao sujeito passivo, dados estes extraídos dos próprios arquivos magnéticos (EFD – Escrituração Fiscal Digital) fornecidos pelo sujeito passivo a esta Secretaria de Fazenda da Bahia, não havendo o que se falar em cerceamento de defesa ou mesmo mácula a qualquer princípio que orienta o processo administrativo.*

*Destaca o autuante que nas declarações de estoques, constantes na EFD, a única mercadoria que autuou foi o CP II F 32 MONTES CLAROS – CI. Afirma que não existe na declaração de estoque inicial e também não existe na declaração de estoque final da EFD, qualquer menção a essas mercadorias. A EFD é documento legítimo e válido, produzido pelo autuado. O autuante teve o cuidado de apresentar ao contribuinte, para facilitar o trabalho da defesa, todas as EFDs utilizadas no levantamento, por meio de mídia magnética em CD idêntico ao anexado à fl. 90 deste auto, cujo recibo gerado pelo autenticador da SEFAZ foi anexado à fl. 91 deste auto, recibo firmado do preposto legal do autuado.*

*Consta, à fl. 60, demonstrativo “Omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Lista de Omissões”. Na fl. 61 encontra-se o relatório “Omiss. Saída apurada mediante levant. De estoques – Lista geral de itens analisados”. A seguir, na fl. 62 fora acostado o demonstrativo “Omissão de saídas / entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Lista geral de omissões”. Nas fls. 63 a 68 está o demonstrativo “Omissão de saídas apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Preços médios das omissões de saída (lista de notas de entrada)”.*

*Nas fls. 69 a 79 está o demonstrativo “Omissão saída apurada em levantamento quantitativo de estoques – Lista de notas fiscais de entrada”. O sujeito passivo não apresentou defesa quanto ao mérito, no que tange às provas de incorreções nos estoques, saídas ou entradas, ou mesmo, no preço médio ou qualquer outro que modifique o lançamento. Diante do exposto, considero mantida a infração 05.*

*No que tange a infração 06, “Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado”, o impugnante demonstra, e o próprio autuante reconhece, que emitiu notas fiscais com complemento do imposto ora exigido, conforme cópias anexadas aos autos no Doc. 06. Apesar de reconhecer que o autuado emitiu as aludidas notas complementares dos valores não recolhidos, o autuante entende que, nesse caso, como o contribuinte poderá se ressarcir futuramente dos valores lançados nas notas fiscais retificadoras, pugna por manter integralmente a infração.*

*Tendo em vista que a exigência tributária é por falta de retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária e o sujeito passivo demonstra que efetuou intempestivamente, mas antes do início dos procedimentos de fiscalização que ensejou a presente autuação, através de notas fiscais complementares, os valores não recolhidos intempestivamente, considero não haver a materialidade necessária para amparar a presente exigência fiscal.*

*Em outro dizer, não há falta de recolhimento do imposto devido, o imposto, apesar de intempestivamente, foi recolhido. Se ficar caracterizada a falta de pagamento de juros ou multa por atraso, deve ser alvo de exigência distinta, que caracterize, especifique e fundamente tal cobrança. Diante do exposto entendo improcedente a infração 06.*

*Quanto à infração 7, “Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado”. Ficou demonstrada a improcedência da infração, com o acolhimento do próprio autuante, que informa estarem corretas as alegações do autuado e que concorda com o pedido de improcedência. O certo é que o autuado demonstra que todas as notas fiscais estão com o status de “denegação”, pois foram canceladas e a única exceção é da Nota Fiscal nº 18470, que está validada, refere-se à venda de cimento para construtora com o devido ICMS destacado (Doc. 09), diferente do que consta na infração. Diante do exposto, a infração 07 é improcedente.*

*Quanto à infração 08, “Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente(s) do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios. Infração evidenciada por meio do demonstrativo notas de saída não escrituradas”, esclarece, corretamente o autuante, que a infração 08 é totalmente diversa da infração 05, que trata de omissão de saída em levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado.*

*Nesta infração 08 o caso é totalmente diferente, foi elaborado com base em uma relação de notas fiscais eletrônicas que o contribuinte não lançou no registro de saídas da escrituração fiscal digital. O sujeito passivo não trouxe aos autos as provas da escrituração dos documentos fiscais, constantes do demonstrativo “Notas de saída não escrituradas – Demonstrativo analítico”, entregue ao impugnante. Assim, considero mantida a infração 08.*

#### **VOTO DIVERGENTE (Parcialmente - quanto às Infrações 1 e 2)**

*Peço vênia para divergir em parte do Sr. Relator, no tocante a solução adotada para as infrações 1 e 2. Concentra-se a nossa divergência no tocante aos créditos fiscais glosados tão somente em relação às aquisições dos produtos: “Corpo Moedor Bola”; “Escória de Farinha de Cobre”; “Gipsita Britada”; e “Aditivo Moagem Cimento”, que se encontram listados nos Demonstrativos do A.I., apensados às fls. 14 a 36 do PAF.*

*A maioria do colegiado da Junta de Julgamento, seguindo a orientação traçada no voto elaborado pelo sr. Relator, indeferiu a realização de diligência, procedimento que poderia trazer melhores subsídios para a Decisão de mérito quanto à afetação ou participação dos produtos acima enumerados no processo produtivo da empresa. Diante da impossibilidade de se fazer a revisão da auditoria, na forma como foi requerida pelo contribuinte na peça de defesa, firmamos nosso convencimento pela improcedência da glosa dos créditos de ICMS na experiência fiscal por nós acumulada na fiscalização de estabelecimentos que se dedicam à fabricação de cimentos, especialmente quando estávamos na atividade de auditoria fiscal da substituição tributária.*

*Buscamos também subsídios em informações existentes na internet, nos sites de fabricantes de cimento, inclusive no endereço virtual da empresa autuado, e em artigos gerados no meio acadêmico, que explicam de forma detalhada o processo de produção de cimento. Em relação às bolas de moinho (corpo moedor) nos valem também da mais recente jurisprudência do CONSEF, que vem admitindo o crédito desse tipo de insumo nas atividades de mineração e nas indústrias que se dedicam à produção de revestimentos e demais artigos cerâmicos.*

*Retornando ao exame do caso concreto, verifico que a utilização de mercadorias objeto do lançamento na atividade produtiva do contribuinte autuado, que se dedica à fabricação de cimentos e produtos derivados (conforme Estatuto Social – pág. 136), foi descrita em detalhes na peça de defesa, conforme consta à página 113 dos autos. Faz-se necessário então reproduzir o descritivo apresentado pela impugnante para melhor avaliação: CORPO MOEDOR BOLA - Material (bolas de ferro) utilizado no interior do moinho, responsável por moer os materiais (clínquer, gipsita, escória, calcário) até a transformação do produto final. Sofre desgaste pelo contato com as matérias-primas; ESCÓRIA FARINHA DE COBRE – Insumo adicionado ao processo de moagem do clínquer para manter a resistência (é adicionado aos materiais que compõem o cimento, caracterizando-se como insumo); ADITIVO MOAGEM CIMENTO REF. TD – Material utilizado para melhorar a performance do moinho e garantir a qualidade do produto (tem participação direta no processo produtivo e entra em contato com as matérias-primas). Já em relação ao item GIPSITA BRITADA (GESSO) pude constatar que se trata de um produto adicionado ao processo de moagem das matérias-primas que resultarão na produção de cimento.*

*Conforme pode ser verificado na internet (<https://pt.wikipedia.org/wiki/Cimento>), o gesso (ou gipsita) (CaSO4 2 H2O) é adicionado em quantidades geralmente inferiores a 3% da massa de clínquer e tem função de estender o*

tempo de “pega do cimento” (tempo para início do endurecimento). Sem esta adição, o “tempo de pega” do cimento seria de poucos minutos, inviabilizando o seu uso. Devido a isso, o gesso ou gipsita é uma adição obrigatória na produção de cimento.

Em outra consulta, desta vez realizada no site da empresa autuada, em <http://www.lafarge.com.br>, consta que o cimento é um dos mais antigos materiais de construção. Há neste endereço eletrônico uma descrição resumida do processo de produção dessa mercadoria, compreendendo uma combinação de fórmulas tradicionais e alta tecnologia em equipamentos.

A etapa 1 do processo fabril envolve a extração de matérias-primas. As matérias-primas necessárias para a produção de cimento (carbonato de cálcio, sílica, alumínio e minério de ferro) são geralmente retiradas de rocha calcária ou argila. Essas matérias-primas são extraídas das minas por meio de detonações. Em seguida, são trituradas e transportadas para a fábrica onde são armazenadas e homogeneizadas.

A etapa 2 abarca a fabricação do cimento cru. Compreende a moagem das matérias-primas onde se produz um pó fino conhecido como “cru” que é pré-aquecido e em seguida introduzido em um forno rotativo. O material é aquecido a uma temperatura de 1.500 °C (por uma chama de 2.000 °C), antes de ser subitamente resfriado por rajadas de ar. Assim é produzido o clínquer, o material básico necessário para a produção de todos os tipos de cimento. Em seguida, tem início a etapa 3, que contempla a moagem do clínquer e dos materiais adicionados e, por fim, a expedição do produto fabricado. Uma pequena quantidade de gesso ou gipsita (3 a 5%) é adicionada ao clínquer para regular como o cimento endurecerá (tempo de pega). A mistura é então finalmente moída para se obter o “cimento puro”.

Durante esta fase, diferentes materiais minerais, chamados de “adições”, podem ser adicionados além do gesso (gipsita). Usadas em variadas proporções, essas adições, que podem ser Recursos naturais ou subprodutos industriais, dão ao cimento propriedades específicas como redução de impermeabilidade, resistência a sulfatos e ambientes agressivos, melhor desempenho e acabamento. Entre essas adições temos as escórias, obtidas como subproduto em processos metalúrgicos industriais (siderurgias), a exemplo da escória de farinha de cobre ou de outros metais, conforme pode ser verificado no trabalho acadêmico do Curso de Especialização em Engenharia de Recursos Minerais da Universidade de Minas Gerais (UFMG), de autoria de André Barbosa de Lima, postado na internet, no endereço <http://www.ceermin.demin.ufmg.br/monografias/34.PDF>. Neste trabalho é também mencionado que a moagem acontece junto aos aditivos (calcário, escória, gesso e pozolanas), e dessa mistura é obtido então o cimento.

O processo produtivo do cimento termina e o produto final é armazenado em silos, antes de ser enviado a granel ou em sacos para os pontos de venda. Pelo exposto é de se concluir que os itens com a denominação “Escória de Farinha de Cobre”; “Gipsita Britada”; e “Aditivo Moagem Cimento”, participam diretamente do processo de produção de cimento, se integrando, inclusive, ao produto final.

São típicas matérias-primas ou materiais secundários, circunstância que assegura ao contribuinte o direito de se apropriar dos créditos de ICMS destacados nos documentos fiscais de aquisição. No que se refere ao produto CORPO MOEDOR BOLA, conforme já descrito linhas acima, trata-se de bolas de ferro que são utilizadas no interior dos moinhos da fábrica de cimento, responsável por moer os materiais (clínquer, gipsita, escória, calcário) até a transformação do produto final. Sofrem desgaste pelo contato com esses materiais no processo que trituração dos ingredientes formadores dos diversos tipos de cimento.

À luz das disposições do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e que regulavam o direito de aproveitamento dos créditos fiscais, positivadas no art. 93, § 1º, inc. I, letras “a”, “b” e “c” e inc. II, verifica-se que há três condições básicas a serem preenchidas pelos contribuintes que exercem atividade de transformação industrial: 1) que as mercadorias adquiridas estejam vinculadas ao processo de industrialização; 2) que sejam as mesmas consumidas no citado processo, ou; 3) que as mercadorias integrem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização.

Há ainda uma quarta condição a ser preenchida: as saídas subsequentes dos produtos resultantes da industrialização devem ser tributadas. 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;

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. Verifico que no tocante às condições 2 e 3, a partícula “ou” contida no dispositivo normativo transcrito indica claramente que as mesmas não são

*cumulativas. O disjuntivo “ou”, posto norma, gramaticalmente revela que devem estar presentes uma das duas condições, mas não as duas cumulativamente.*

*Se a intenção do legislador fosse essa (condições cumulativas), teria utilizado no texto a partícula “e” (partícula aditiva). Seguindo essa linha de entendimento, se determinado insumo participa do processo de transformação industrial, interagindo com as matérias-primas, e, neste processo é também consumido, não importando se de forma imediata ou ao longo de diversas etapas, esse produto se enquadra nas condições estabelecidas na norma de regência para que o contribuinte possa se apropriar do crédito fiscal (condição 1 somada à condição 2). Não se faz necessário que o insumo venha a integrar fisicamente o produto final (condição 3).*

*Da mesma forma, se o insumo participa do processo produtivo e se integra fisicamente ao produto final, se apresenta o atendimento das condições para o aproveitamento do crédito fiscal (condição 1 somada à condição 3). Verifico que a autuação em lide parte de duas premissas que não tem respaldo na legislação que normatiza o regime de crédito do ICMS, especialmente após a edição da Lei Complementar 87/96. São elas: a) o consumo integral e imediato ou instantâneo dos insumos no processo fabril; b) a indispensável incorporação do insumo ao produto final (regime do crédito físico).*

*Se as mercadorias adquiridas para uso nas atividades fabris tivessem que obrigatoriamente integrar fisicamente o produto final, para efeitos de concessão do direito ao crédito, as disposições da legislação relativas aos produtos intermediários perderia todo o sentido na norma. Seria uma definição vazia e de total inaplicabilidade. O princípio da não cumulatividade do ICMS poderia ser facilmente burlado, em contrariedade ao regime jurídico estabelecido a partir de 1996, com a edição da Lei Complementar nº 87. Todavia, o conceito de produto intermediário alberga exatamente aqueles itens que participam do processo fabril, como elementos indispensáveis, mas que não se integram ao produto final, salvo resíduos indesejáveis. Dentro desse arcabouço, é que entendemos que deva ser enquadrado o produto CORPO MOEDOR BOLA, vez que esse insumo é um típico “produto intermediário” da atividade de fabricação do cimento, pois participa diretamente do processo de produção, na condição de elemento indispensável, realizando a moagem dos materiais (clinquer, gipsita, escória, calcário) até a transformação do produto final.*

*Nessa participação, este insumo sofre desgastes, ou seja, é consumido, em decorrência do contato que faz com aquelas matérias-primas. A recente jurisprudência do CONSEF vem adotando similar interpretação no que se refere aos créditos fiscais vinculados às aquisições de esferas ou bolas de moinho, notadamente nas atividades de fabricação de produtos cerâmicos e na extração mineral.*

*A título de exemplo cito dois Acórdãos, originários de decisões proferidas na 2ª instância de julgamento:*

*2 a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACORDÃO CJF Nº 0227-12/15 EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Restou provado nos autos que os produtos considerados pela fiscalização como de uso e consumo, pela natureza da atividade da empresa, são consideradas insumos (produto intermediário), pois indispensável à consecução do seu produto final. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime. (...) “Assim, restou demonstrado como e para que são utilizadas as esferas de moinho dentro do fabrico de cerâmicas, tendo sido a conclusão como sendo indispensável à atividade do recorrido que deles se vale como produto intermediário”.*

*O Fisco, em suma, reconheceu que os itens corpos moedores (bolas de moinho) e emulsão bombeada UBS, a exemplo das espoletas Excel SS 6,0 M, são insumos de produção, posto que atuam de forma direta no processo extrativo do minério. Com a devida vênia, divirjo do teor do voto vencido da Decisão a quo, e comungo do entendimento do ilustre Autor do Voto Vencedor.*

*Tal como explicitado no didático voto do digno Relator da Decisão recorrida, o entendimento majoritário neste Conselho é no sentido de que os produtos utilizados diretamente na extração do minério, na condição de elemento essenciais, entrando em contato direto com as matérias-primas, e se desgastando no processo de extração, dão direito ao uso do crédito fiscal, nos termos do artigo 93, I, “e”, do RICMS/BA/97, vigente à época dos fatos geradores da obrigação tributária”. Frente ao acima exposto afasto também as exigências fiscais contidas nos itens 1 e 2 do A.I. em relação ao insumo CORPO MOEDOR BOLA.*

O Julgador Tolstói Seara Nolasco, reduziu, no voto vencido, as infrações 1 e 2 para os respectivos valores de R\$6.193,50 e R\$8.549,05. Contudo, o voto vencedor manteve integralmente estas duas infrações e do lançamento inicial de R\$1.017.223,19, resta na resolução do voto, o valor residual de R\$904.860,96, tendo a JJF recorrida de ofício, sendo interposto Recurso Voluntário às fls. 397/442, conforme termos que segue.

De início, diz que reconhece parcialmente a procedência da autuação e comunica o pagamento da parcela do crédito tributário correspondente, à **totalidade da infração 3 e parcela da infração 4** que diz respeito à indevida apropriação de crédito do ICMS referente ao frete na

importância de 12% do valor da operação, quando o crédito apropriado deveria ter sido de 7%.

Neste aspecto, o recorrente requereu o reconhecimento da extinção parcial dos créditos tributários acima mencionados, na forma do art. 156, inciso I, do Código Tributário Nacional. Em relação às demais infrações, o recorrente demonstrou que o lançamento em questão está repleto de ilegalidades, como segue:

- I. o ato administrativo de lançamento encontra-se **contaminado por nulidade formal**, pois carece de motivação e legalidade e em última análise viola os direitos do recorrente à ampla defesa e ao devido processo legal;
- II. o lançamento **é improcedente**, sobretudo em face da observância das regras de apuração do ICMS por parte do recorrente, e o absoluto descaso do i. Fiscal Autuante quanto aos princípios da legalidade, do inquisitório, da verdade real e fundamentação dos atos administrativos.

Todavia, em que pesem os argumentos trazidos pelo recorrente em sua impugnação, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF entendeu por julgar Parcialmente Procedente o Auto de Infração, através do Acórdão nº 0110-05/16, para cancelar parte da infração 4 e as infrações 6 e 7.

Quanto às infrações 3 e 4, primeiramente, é importante ressaltar que o recorrente realizou o recolhimento integral do valor relacionado à infração 3, conforme já informado em sua impugnação, bem como anexou aos autos o comprovante de pagamento do referido débito.

Em relação à infração 4, conforme se depreenderá das razões abaixo, o recorrente realizou o pagamento parcial – também comprovado nos autos –, em relação à indevida apropriação de crédito do ICMS referente ao frete na importância de 12% do valor da operação, quando o crédito apropriado deveria ter sido de 7%.

Em que pese à devida comprovação do pagamento das infrações acima mencionadas, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF entendeu que *“cabe à manutenção das mesmas: integralmente da infração 3 e parcialmente da infração 04, tendo em vista que foram corretamente acolhidas as arguições defensivas quanto à parte impugnada da infração 4, na medida em que o sujeito passivo demonstra que utilizou corretamente os créditos fiscais em razão da origem das mercadorias”*.

Assim, mesmo com o pagamento realizado pelo recorrente, entendeu o i. Órgão Julgador pela Procedência integral da infração 3 e parcial da infração 4, remanescendo em relação à segunda infração, justamente o valor que foi quitado pelo recorrente (R\$7.673,60). Ou seja, em relação à parte impugnada da infração 4, o r. acórdão recorrido acolheu as alegações do recorrente, sob o argumento de que *“o sujeito passivo demonstra que utilizou corretamente os créditos fiscais em razão da origem das mercadorias”*, mas manteve parcialmente a infração em relação ao valor devidamente pago pela mesma.

Dessa forma, para a surpresa do recorrente, os valores que foram integralmente quitados e que são referentes à totalidade da infração 3 e parte da infração 4 foram mantidos como débitos para cobrança na tabela do acórdão.

Dessa forma, o recorrente está sendo equivocadamente cobrada por débitos cujos pagamentos já foram realizados e devidamente comprovados nos autos. Ainda que se possa argumentar que o i. Órgão Julgador considere como “procedente” as infrações 3 e 4 (remanescente), as mesmas, em hipótese alguma, poderiam ser mantidas e cobradas, uma vez que houve o devido recolhimento, devendo os referidos créditos serem extintos.

Resta, portanto, incontroverso que o acórdão merece ser reformado, uma vez que as cobranças de valores relacionados às infrações 3 e 4 (remanescente) são totalmente indevidas, uma vez que já houve o seu pagamento, impondo-se o reconhecimento da extinção dos referidos créditos tributários, na forma do art. 156, I, do CTN.

Que quanto às infrações 1 e 2, a fiscalização entendeu que o recorrente não poderia ter se creditado do ICMS incidente nas operações listadas nos itens 1 e 2, pois partiu da premissa de que os bens adquiridos não teriam a natureza de insumos, mas sim de bens de uso e consumo. Com efeito, o i. Fiscal Autuante estornou os créditos de ICMS relativo às aquisições dos insumos ali listados, e na infração nº 2 o i. Fiscal exigiu o recolhimento da diferença de alíquota Interestadual – DIFAL dos insumos adquiridos de outras unidades da Federação.

Segundo o acórdão ora recorrido, nenhum dos itens que foram alvo da exigência fiscal é consumido imediatamente e integralmente no processo produtivo do cimento. Ainda de acordo com o acórdão, como os referidos itens não integram o produto final e não são consumidos imediatamente e integralmente no processo de produção, não cabe à aplicação do Acórdão nº 0028/01-04 do CONSEF, trazido aos autos pelo recorrente em sua defesa. Aduz o acórdão recorrido, que os produtos arrolados no demonstrativo elaborado pela Fiscalização têm a natureza de bens de consumo, razão pela qual as infrações 1 e 2 são Procedentes.

É importante ressaltar que, em relação às infrações 1 e 2, houve uma divergência em relação ao voto do relator, uma vez que um dos julgadores, entendeu, corretamente, por afastar as exigências fiscais contidas nos itens 1 e 2, em relação ao insumo CORPO MOEDOR BOLA, sob a alegação de que o referido produto deve ser enquadrado como um “típico ‘produto intermediário’ da atividade de fabricação do cimento, pois participa diretamente do processo de produção, na condição de elemento indispensável, realizando a moagem dos materiais (cliquer, gipsita, escória, calcário) até a transformação do produto final. Nessa participação, este insumo sofre desgastes, ou seja, é consumido, em decorrência do contato que faz com aquelas matérias-primas”.

Ocorre que tais infrações não merecem ser mantidas. Primeiramente, é importante destacar que **todos os bens adquiridos** pela empresa, listados nas infrações 1 e 2, são única e exclusivamente aplicados em sua atividade-fim. Deste modo, deve ser reconhecido o direito ao crédito de ICMS da forma efetuada pelo recorrente, senão vejamos: O artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal estabelece que o ICMS “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”. No presente caso, os bens objeto das infrações 1 e 2 são insumos essenciais para a o processo produtivo do recorrente.

Insumos são os elementos que compõem o processo de industrialização e se subdividem em (i) matérias-primas são todas substâncias com que se fabrica algum produto e que passam a integrar o mesmo, perdendo suas características originais e (ii) produtos intermediários são aqueles empregados diretamente no processo produtivo, embora nem sempre se integrem ao produto final (são consumidos imediata e integralmente em seu processo produtivo). Por se tratar de materiais que se integram no processo produtivo, nele se desgastando ou se consumindo, tem-se como plenamente possível a tomada do crédito de ICMS nas aquisições de insumos, conforme garantido pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96. A exceção ao direito de crédito, nesse caso, somente poderia ocorrer na hipótese de se tratar de saída posterior não tributada ou isenta, o que não é o caso.

Em que pese tratar-se de conceitos não precisamente definidos, é certo que insumo, produto intermediário, ou qualquer outra denominação que se dê ao bem utilizado na industrialização, tem como característica essencial a sua utilização e consumo diretamente relacionado à produção, sendo imprescindível à exploração da atividade-fim do contribuinte, enquanto bens de uso ou consumo possuem como característica principal o fato de serem utilizados pela empresa, mas não sofrerem desgaste em virtude da produção em si.

Tais produtos são, portanto, integrados e consumidos, direta ou indiretamente, de forma definitiva ao longo do processo de produção do cimento e também de outros minerais e, sem tais mercadorias, o recorrente não seria apta a produzir a mercadoria que comercializa. Abaixo,



segue uma lista com exemplos de insumos utilizados ao longo do processo produtivo do cimento e as respectivas justificativas de sua necessidade para a finalização de tal processo produtivo. A lista completa desses insumos e a sua importância no processo produtivo do cimento foi devidamente anexada à defesa do recorrente (vide doc. 04 da impugnação).

#### **Código do Insumo Justificativo - Processo produtivo**

- CORPO MOEDOR BOLA - Material (bolas de ferro) utilizado no interior do moinho, responsável por moer os materiais (clinker, gipsita, escória, calcário) até a transformação do produto final. Sofre desgaste pelo contato com material.
- CORREIA TRANSP - Correia utilizada nas balanças dosadoras e Clinker e Calcário. São utilizadas para transportar o clinker para dentro dos moinhos de cimento.
- CHAVE SEGUR\* A REF 33730 HBOEC - Utilizado no controle de fluxo do cimento até a ensacadeira
- CILINDRO PNEUM 32 CURSO 25MM - Utilizado no ensaque do cimento. Desgaste por atrito com material FACA DESLIZANTE. Utilizado no ensaque do cimento. Desgaste por atrito com material
- ANEL de BORRACHA - Utilizado no interior das moagens de cimento e MCRU, sofre desgaste em contato com corpos moedores e insumos produção cimento (Clinker, escoria, gesso calcário etc..) sendo incorporado ao produto final cimento.
- ESCÓRIA FARINHA COBRE INSUM - Insumo adicionado ao processo de moagem do clinker para manter a resistência.
- ADITIVO MOAGEM CIMENTO REF.TD - Material utilizado para melhorar desempenho do moinho e garantir qualidade do produto.

Alega então, que não restam dúvidas de que todos os materiais listados acima e no documento anexado impugnação são essenciais para a produção do cimento produzido pelo recorrente, se integrando e consumindo direta ou indiretamente no processo produtivo, de forma que não há como considerá-los simples materiais de uso e consumo, tal qual pretendeu a Secretaria do Estado de Fazenda da Bahia. As razões expostas no presente item demonstram a insubsistência do Auto de Infração, tanto na glosa dos insumos adquiridos dentro do Estado da Bahia, cujo crédito foi estornado integralmente (infração 1), quanto na exigência do Diferencial de Alíquota relativo aos insumos adquiridos de outras unidades da Federação (infração 2).

Nesse sentido já decidiu o E. Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, ao analisar caso bastante similar, que tratava da aquisição de insumos para a utilização no processo produtivo do cimento (CONSEF. 1ª Junta de Julgamento Fiscal. A. I. Nº - 206944.0001/01-1. Rel. Mônica Maria Roters. J. 10.02.2004).

Assim, diferentemente do que afirma o acórdão recorrido acerca da não aplicação do julgado acima mencionado ao presente caso, verifica-se o próprio entendimento desta Secretaria de Fazenda é no sentido de que os bens listados nas Infrações 1 e 2 do lançamento ora impugnado representam insumos no processo produtivo do cimento, de forma que tais exigências não merecem prosperar.

No mais, especificamente em relação aos créditos fiscais vinculados às aquisições de esferas ou bolas de moinho, notadamente nas atividades de fabricação de produtos cerâmicos e na extração mineral, o próprio voto divergente traz dois acórdãos recentes proferidos pelas Câmaras de Julgamento do CONSEF, em sentido favorável aos argumentos trazidos pelo recorrente, ACORDÃO CJF Nº 0227-12/15 e ACORDÃO CJF Nº 0211-11/14.

Ante o exposto, impõe-se a reforma do acórdão recorrido, com o respectivo cancelamento das infrações 1 e 2, uma vez que os bens listados pela Fiscalização são manifestamente utilizados como insumos no processo produtivo do recorrente.

Quanto às infrações 5 e 8, inicialmente alega que infração contida no item 5 aponta suposta falta de recolhimento de ICMS relativo à saída de mercadorias, cuja apuração pela Fiscalização teria se dado pelo levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado. Em relação à infração 8, foi autuada a suposta ausência de escrituração de lançamentos relacionados a operações de saída.

Em que pesem tais alegações trazidas pelo i. Fiscal, fato é que o Auto de Infração não traz nenhum elemento capaz de comprovar a suposta saída de mercadorias sem nota. Ressalta-se que não foi anexado inventário dos estoques do recorrente e mais, não foram discriminados os parâmetros para lançamento das supostas saídas omitidos pelo recorrente.

Entretanto, de acordo com o acórdão recorrido, “[o recorrente] *não apresentou defesa quanto ao mérito, no que tange às provas de incorreções nos estoques, saídas ou entradas, ou mesmo, no preço médio ou qualquer outro que modifique o lançamento*”. Por esta razão, considerou mantida a infração 5.

Ocorre que tal afirmação não merece prosperar, uma vez que o recorrente foi claro em sua defesa ao afirmar que a mesma não teria condições, através da descrição circunstanciada da infração trazida na autuação, de apresentar uma defesa em relação ao mérito, uma vez que, da análise do Auto de Infração, não é possível inferir o motivo de fato ou de direito que fundamente a autuação. Nos termos do artigo 142 do CTN, o lançamento tributário é o procedimento administrativo tendente, dentre outras finalidades, a “*verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*”.

No presente caso, tomando como base o registro de estoque, e suposições de que o produto teria saído no decorrer de um período sem a devida escrituração, ou ainda, supostamente sem o recolhimento do imposto, o i. Fiscal autuante lavrou as supracitadas infrações. Da análise do Auto de Infração não é possível inferir motivo de fato ou de direito que fundamentou a autuação. Isto porque, em sucintos termos, o Ilmo. Fiscal Autuante tão somente fez considerações superficiais e genéricas, através das notas de entrada e de controle de estoque, com levantamento realizado pelo EFD. A vinculação dos motivos de fato e de direito no ato administrativo é obrigatória, pois sua obscuridade prejudica, em última análise, a revisão e controle do ato administrativo.

Com efeito, a impossibilidade de conhecer os fundamentos do ato administrativo limita o direito do administrado (no caso, o contribuinte prejudicado) de requerer sua revisão e controle, mediante a apresentação da competente impugnação administrativa. Assim, o presente lançamento é nulo, pois não foi realizado ou disponibilizado ao contribuinte, caso tenha sido realizado, cotejo entre as mercadorias em estoque/entradas/saídas das mercadorias comercializadas pelo recorrente, capazes de justificar a lavratura do presente Auto de Infração.

Resta evidente que o i. Fiscal se baseou em suposições ao proceder à lavratura do presente item. Tanto é assim, que, em caso similar, o CONSEF já decidiu pela improcedência do Auto de Infração, tendo em vista que, exatamente como no presente caso, o Fiscal Autuante não confirmou as diferenças de estoque, se limitando a alegar suposta diferença a fim de tentar justificar autuação de saída de mercadorias sem nota. O que se verifica, em última análise, é o cerceamento do direito de defesa do recorrente que não tem condições, pela descrição circunstanciada e elementos objetivos trazidos no Auto de Infração, de demonstrar o completo equívoco cometido pela Fiscalização.

Contesta por fim as penalidades aplicadas, que conforme demonstrado em sua impugnação, à multa exigida nas infrações 5 e 8 é nitidamente irrazoável, com manifesta natureza confiscatória. Entretanto, afirma o acórdão recorrido que não há que se falar em caráter confiscatório, uma vez que a multa aplicada é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributadas ora apuradas.

Em relação ao pleito de redução da multa, alega ainda o acórdão que quem tem competência para tanto é a Câmara Superior. Ocorre que, mais uma vez, o acórdão merece reforma, caso seja

mantida a obrigação principal em sua totalidade, o que se admite apenas para fins de argumentação. Conforme se infere do artigo 113 do Código Tributário Nacional, as obrigações tributárias podem ser principais ou acessórias. As obrigações principais surgem com a ocorrência do fato gerador do tributo, enquanto que as obrigações acessórias caracterizam-se por serem prestações positivas ou negativas e servem para fornecer às autoridades fiscais os elementos necessários à exata verificação da ocorrência e cumprimento das obrigações principais.

De fato, submeter à LAFARGE ao recolhimento de multa em percentual superior a 100% do ICMS supostamente devido é punição demasiadamente exagerada para o não cumprimento de obrigação principal. Trata-se de penalidade tão excessiva e desproporcional à suposta infração que, nitidamente, caracteriza-se como confisco.

Diante de todo o exposto, respeitosamente, requer o recorrente seja o presente Recurso conhecido e provido para reformar parcialmente o Acórdão JJF nº 0110-05/16, para que:

- I. seja reconhecida a extinção de parte do crédito tributário objeto do Auto de Infração, nos termos do inciso I do art. 156 do CTN, em virtude do pagamento integral da infração 3 e parcial da infração 4;
- II. sejam julgados improcedentes os lançamentos das infrações 1 e 2, tendo em vista que os bens listados se tratam de insumos integrados e consumidos no processo produtivo do cimento;
- III. caso assim não se entenda, o que se admite unicamente por argumentação, seja determinada a realização de diligência, de modo a confirmar todas as informações prestadas, sob pena de violação dos princípios da ampla defesa e do contraditório, do devido processo legal e da verdade material;
- IV. sejam canceladas as infrações referentes aos itens 5 e 8, diante da patente nulidade do Auto de Infração na descrição circunstanciada dos fatos e na capitulação legal das supostas infrações, que importaram verdadeiro cerceamento do direito de defesa do recorrente;
- V. ainda em relação aos itens 5 e 8 do Auto de Infração, caso seja superada a nulidade formal do lançamento, requer seja julgado improcedente o Auto de Infração pelas razões expostas;
- VI. caso seja mantida a obrigação principal em sua totalidade (relativamente às infrações 5 e 8), que seja reduzida a multa cobrada, ante o seu caráter confiscatório, ilegal e inconstitucional.

Por fim, serve também o presente Recurso para requerer que seja julgado improcedente o Recurso de Ofício em relação aos itens 4 (parcial), 6 e 7, que foram corretamente cancelados.

## VOTO

Trata o presente julgamento, de apreciação de Recurso de Ofício e também de Recurso Voluntário interpostos em relação à Decisão da 5ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração, com os 8 itens já descritos no Relatório.

O Recurso de Ofício tem por objeto as infrações 6 e 7 julgadas inteiramente Improcedentes e a infração 4, julgada Parcialmente Procedente, enquanto que o Recurso Voluntário clama pela nulidade, em preliminar, e no mérito, pela improcedência dos demais itens, exceto a infração 3 totalmente reconhecida pelo Recorrente, assim como a parte remanescente da infração 4, quando inclusive informa o recolhimento do imposto que reconheceu devido.

Passo, então ao julgamento pelo Recurso de Ofício. Como anteriormente comentado, houve desonerações dos itens 6 e 7, e parte do item 4. Neste último, foi glosado crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais. O autuante à fl. 331, reconheceu o argumento de que muitas notas fiscais estavam com o crédito correto, já que o demonstrativo de fls. 43/58, de fato apresenta muitas notas fiscais com crédito de 7% na origem,

mas considerou 4%, errando no cálculo.

Contudo, ao aferir os valores do demonstrativo, constato que o Recorrente deixou de fora do pagamento do valor glosado no Documento Fiscal nº 23862 (fl.49), oriundo do Estado da Paraíba, cujo crédito foi lançado com alíquota de 17%, sendo que nesta origem o crédito é de 12%, o que implicou em lançamento de R\$231,00 de crédito maior que o de direito. Assim, com estas considerações, embora o julgamento *a quo* da infração 4 tenha sido Parcialmente Procedente, o valor reconhecido e pago foi inferior ao efetivamente comprovado.

#### INFRAÇÃO 4 – VALOR JULGADO

DATA	UF	AliqAud	VllcmsInf	ICMS Auditado	Diferença	Situação
03/01/2011	SC	7	243,90	142,28	101,62	
04/01/2011	SC	7	354,60	206,85	147,75	
05/01/2011	SC	7	349,20	203,70	145,50	
10/01/2011	SC	7	348,30	203,18	145,12	
11/01/2011	SC	7	243,00	141,75	101,25	
11/01/2011	SC	7	243,00	141,75	101,25	
13/01/2011	SC	7	280,80	163,80	117,00	
13/01/2011	SC	7	287,10	167,48	119,62	
13/01/2011	SC	7	287,10	167,48	119,62	
14/01/2011	SC	7	231,30	134,93	96,37	
14/01/2011	SC	7	351,90	205,28	146,62	
17/01/2011	SC	7	280,80	163,80	117,00	
17/01/2011	SC	7	361,80	211,05	150,75	
18/01/2011	SC	7	94,50	55,12	39,38	
18/01/2011	SC	7	133,20	77,70	55,50	
18/01/2011	SC	7	279,00	162,75	116,25	
19/01/2011	SC	7	288,90	168,52	120,38	
24/01/2011	SC	7	348,30	203,18	145,12	
25/01/2011	SC	7	279,00	162,75	116,25	
26/01/2011	SC	7	343,80	200,55	143,25	
26/01/2011	SC	7	288,00	168,00	120,00	
JANEIRO				<b>TOTAL</b>	<b>2.465,60</b>	Recolhido
21/02/2011	SC	7	344,70	201,08	143,62	
21/02/2011	SC	7	345,60	201,60	144,00	
22/02/2011	SC	7	243,90	142,28	101,62	
22/02/2011	SC	7	235,80	137,55	98,25	
22/02/2011	SC	7	289,80	169,05	120,75	
22/02/2011	SC	7	271,80	158,55	113,25	
22/02/2011	SC	7	334,80	195,30	139,50	
22/02/2011	SC	7	257,40	150,15	107,25	
22/02/2011	SC	7	292,50	170,62	121,88	
22/02/2011	SC	7	243,90	142,28	101,62	
22/02/2011	SC	7	288,90	168,52	120,38	
24/02/2011	SC	7	346,50	202,12	144,38	
FEVEREIRO				<b>TOTAL</b>	<b>1.456,50</b>	Recolhido
04/03/2011	SC	7	276,30	161,18	115,12	
11/03/2011	SC	7	272,70	159,07	113,63	
14/03/2011	SC	7	245,70	143,32	102,38	
16/03/2011	SC	7	271,80	158,55	113,25	
18/03/2011	SC	7	207,90	158,02	49,88	
18/03/2011	SC	7	243,00	141,75	101,25	
22/03/2011	SC	7	261,00	152,25	108,75	
23/03/2011	SC	7	265,50	154,88	110,62	
23/03/2011	SC	7	247,50	144,38	103,12	
30/03/2011	SC	7	261,00	152,25	108,75	
MARÇO				<b>TOTAL</b>	<b>1.026,75</b>	Recolhido
05/04/2011	SC	7	243,90	142,28	101,62	
05/04/2011	SC	7	242,10	141,22	100,88	
28/04/2011	SC	7	243,90	142,28	101,62	
28/04/2011	SC	7	243,00	141,75	101,25	
28/04/2011	SC	7	337,50	196,88	140,62	
28/04/2011	SC	7	270,00	157,50	112,50	
28/04/2011	SC	7	270,90	158,02	112,88	
28/04/2011	SC	7	271,80	158,55	113,25	
ABRIL				<b>TOTAL</b>	<b>884,62</b>	

10/05/2011	SC	7	240,30	140,18	100,12	
12/05/2011	SC	7	243,00	141,75	101,25	
12/05/2011	SC	7	270,00	157,50	112,50	
13/05/2011	SC	7	270,00	157,50	112,50	
17/05/2011	SC	7	243,00	141,75	101,25	
17/05/2011	SC	7	246,60	143,85	102,75	
26/05/2011	SC	7	243,90	142,28	101,62	
30/05/2011	SC	7	243,00	141,75	101,25	
30/05/2011	SC	7	241,20	140,70	100,50	
31/05/2011	SC	7	282,60	164,85	117,75	
MAIO				<b>TOTAL</b>	<b>1.051,49</b>	Recolhido
07/06/2011	SC	7	270,00	157,50	112,50	
07/06/2011	SC	7	270,00	157,50	112,50	
13/06/2011	SC	7	270,90	158,02	112,88	
13/06/2011	SC	7	270,00	157,50	112,50	
20/06/2011	SC	7	270,90	158,02	112,88	
20/06/2011	SC	7	270,90	158,02	112,88	
JUNHO				<b>TOTAL</b>	<b>676,14</b>	Recolhido
13/07/2011	PB	12	785,40	554,40	231,00	
JULHO				<b>TOTAL</b>	<b>231,00</b>	Não recolhido
01/08/2011	SC	7	270,00	157,50	112,50	
AGOSTO				<b>TOTAL</b>	<b>112,50</b>	Recolhido
<b>TOTAL DA INFRAÇÃO</b>					<b>7.904,60</b>	

Quanto ao item 6, por ter deixado de recolher o ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, conforme cópias anexadas aos autos no Doc. 06, fl. 68 e seguintes, o Recorrente emitiu as notas complementares dos valores não recolhidos. O sujeito passivo prova que efetuou intempestivamente, em 18/07/2011, antes do procedimento fiscal em junho de 2015; concordo com o julgador de não haver a materialidade necessária para amparar este lançamento, e que se ficar caracterizada a falta de pagamento de juros ou multa por atraso, tal fato deve ser alvo de exigência distinta. Confirmo então, a infração 6 Improcedente.

O item 7, também julgado Improcedente na Decisão recorrida de ofício, diferentemente da anterior, em que houve retenção, mas não o recolhimento, foi por ter deixado de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas internas subsequentes neste Estado. O Recorrente demonstra que todas as notas fiscais estão com o status de “denegação”, conforme doc. 8, fls. 288 e seguintes, estando, portanto canceladas, e a única exceção é da Nota Fiscal nº 18470, que está validada, porém refere-se à venda de cimento para uma construtora com o devido ICMS destacado (Doc. 09, fl. 323), não havendo quaisquer dúvidas da improcedência, inclusive com o reconhecimento do autuante. Assim, mantenho também Improcedente a infração 7.

Por fim, cabe um reparo ao protesto feito pelo Recorrente de que “*mesmo com o pagamento realizado, entendeu o i. Órgão Julgador pela procedência integral da infração 3 e parcial da infração 4, remanescendo em relação à segunda infração, justamente o valor que foi quitado pelo recorrente (R\$ 7.673,60).*”

Em verdade, não há nada de errado, já que o valor quitado na infração 3, integralmente reconhecida, e o valor quitado e parcialmente reconhecido na infração 4, constam da Decisão do julgamento como procedentes e procedentes em parte, estão incluídos na Resolução. Porém, pede-se a homologação desses valores já pagos, de modo que efetivamente, para efeitos de cobrança de eventuais valores ainda não recolhidos, é certo que os valores quitados são excluídos do crédito tributário.

Pelo exposto, entendo haver reparos a fazer ao Recurso de Ofício, por conta no erro de julgamento da infração 4, já que a Junta acolheu o valor de R\$7.673,60 enquanto aferido o valor de R\$7.904,60, já que há uma diferença de R\$231,00 superior ao do julgamento.

Recurso de Ofício PROVIDO EM PARTE.

Passo então, ao exame do Recurso Voluntário. Pede inicialmente o Recorrente, que seja efetuada diligência para apuração da verdade material por conta de alegados erros no processo. Contudo, entendendo que as provas anexadas aos autos, estão suficientemente maduras para formação de juízo de valor, e denego o pedido de diligência.

Refuto também, o pedido preliminar em que o recorrente pede a nulidade dos itens que foram mantidos no julgamento de piso, e não reconhecidos como devidos, sob a justificativa de que carecem de motivação e legalidade, e que em última análise, viola os direitos do recorrente à ampla defesa e ao devido processo legal.

Em verdade, as infrações estão perfeitamente descritas, foi permitida a ampla defesa, que foi confrontada com a informação fiscal, e, portanto cumprido o devido processo legal, e inclusive foi acatada a improcedência total dos itens 6 e 7, assim como a defesa parcial do item 4, já apreciada no Recurso de Ofício, o que demonstrou estarem às infrações em nível de total entendimento, tanto pelo Recorrente como pelos julgadores, cuja Decisão, diga-se de passagem, sequer foi unânime, o que reforça o caráter dedicado e minucioso durante o julgamento recorrido, em que foram apreciadas todas as provas apresentadas pelo Recorrente.

As infrações foram descritas conforme texto padrão formatado no Sistema Emissor de Auto de Infração – SEAI, dirigido a todos os contribuintes autuados pela fiscalização, de fácil assimilação, acompanhadas de provas, e não é a simples refutação sob a alegação de que não se entendeu o motivo e a capitulação legal das infrações, que geram a nulidade, mas a efetiva comprovação e alegação de prejuízos à defesa. Negada a preliminar de nulidade.

O Recorrente resiste ao julgamento procedente das infrações 1 e 2, onde a primeira decorre da glosa do crédito de aquisição de mercadorias para uso e consumo, e a segunda decorre da primeira, pela cobrança da respectiva diferença de alíquotas. Nesta questão, não houve unanimidade no julgamento, tendo havido um voto divergente, conforme exposto no Relatório.

Foram os seguintes materiais considerados para uma melhor avaliação para estes dois itens, cuja descrição da função de cada um deles não padece de conflitos entre o que diz o Recorrente e o autuante, mas tão somente quanto à interpretação à luz do direito, se são ou não produtos intermediários. Contudo no demonstrativo aparecem com menor número e destaque, outros materiais como parafuso, arruela, acoplamento flexível, óleo lubrificante.

- CORPO MOEDOR BOLA - Material (bolas de ferro) utilizado no interior do moinho, responsável por moer os materiais clínquer, gipsita, escória, calcário até a transformação do produto final. Sofre desgaste pelo contato com material.
- CORREIA TRANSPORTADORA - Correia utilizada nas balanças dosadoras e Clínquer e Calcário. São utilizadas para transportar o clínquer para dentro dos moinhos de cimento.
- CHAVE SEGUR\* A REF 33730 HBOEC - Utilizado no controle de fluxo do cimento até a ensacadeira
- CILINDRO PNEUM 32 CURSO 25MM - Utilizado no ensaque do cimento. Desgaste por atrito com material FACA DESLIZANTE\* Utilizado no ensaque do cimento. Desgaste por atrito com material
- ANEL DE BORRACHA - Utilizado no interior das moagens de cimento, sofre desgaste em contato com corpos moedores e insumos produção cimento clínquer, escória, gesso calcário etc., sendo incorporado ao produto final cimento.
- ESCORIA FARINHA COBRE - Insumo adicionado ao processo de moagem do clínquer para manter a resistência.
- ADITIVO MOAGEM CIMENTO REF.TD - Material utilizado para melhorar desempenho do moinho e garantir qualidade do produto
- GIPSITA BRITADA (GESSO) – Adicionado ao clínquer e moído para produção de cimento.

Evidente que esta questão da linha que separa produtos intermediários do material utilizado no uso e consumo do estabelecimento (ao contrário da identificação da matéria prima, que é um item de maior e mais fácil identificação), traz discussões espinhosas em torno desta temática, que constitui um dos maiores conflitos travados entre Fisco e contribuinte, já que há uma tendência da fiscalização em dar um corte no aproveitamento do crédito fiscal, sem atentar contra o princípio da não cumulatividade do ICMS, enquanto o contribuinte entende que todos ou quase todos os produtos adquiridos, que de alguma forma participam da produção, quando não claramente constituem matéria, prima, tenta classificar como sendo produto intermediário.

É fácil distinguir a matéria prima, já que esta fatalmente integra o produto final, ou ao menos é adicionada aos insumos necessários à produção, enquanto o produto intermediário não necessariamente; contudo, é fato incontroverso que o produto intermediário, embora não se integrando ou não sendo adicionado ao novo produto, é consumido, no curso da industrialização, e aí entram as questões suscitadas no voto vencedor, que considerou os produtos intermediários apenas se consumidos imediata e integralmente, no processo, utilizando como fundamento conforme o trecho: *“verifico que nenhum dos itens relacionados, alvo da exigência, é consumido imediatamente e integralmente em seu processo produtivo do cimento”*. Com a máxima e respeito vênio ao nobre Relator *a quo*, discordo deste fundamento, com as razões adiante expostas.

Não comungo do fundamento quanto ao consumo imediato, e também integral, como condição *sine qua non* para enquadramento de produtos intermediários, visto que, quanto ao consumo imediato, tal assertiva se torna falsa, se simplesmente considerarmos que há produtos de mesma utilidade e aplicação num processo fabril, mas de qualidades diferentes, e que em determinadas operações o de má qualidade pode, em tese, se consumir de imediato enquanto um produto de boa qualidade pode perdurar por mais tempo, não se consumindo imediatamente.

A considerar este critério de consumo imediato, estaria a se privilegiar produtos de qualidade em detrimento de má qualidade, embora com a mesma função. Tal conceito advém do quase cinquentenário Regulamento de IPI de 1972, que em um dos seus artigos dizia que se admitiam créditos para os itens intermediários desde que não incorporados ao produto final, e fossem consumidos imediata e integralmente. Contudo, desde o Regulamento de IPI de 1979, tal termo foi suprimido da legislação, embora reconhecidamente tenha continuado a influenciar o entendimento jurisprudencial e administrativo por muitos anos, tendo sido aplicado por este Conselho em inúmeras decisões o PARECER Nº 01/81 do Ilustre Professor Johnson Barbosa Nogueira, em que considerava produto intermediário, o material que integrasse o produto final, ou fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao fim de cada ciclo da operação.

Exemplo da superação deste conceito, é que já foi aceito por este Conselho de Fazenda como produtos intermediários, as chamadas “facas de corte” utilizadas no processo fabril de celulose, que não são consumidas imediatamente nem integralmente, mas substituídas após certo tempo de uso, quando perdem o “fio de corte”, pois são consideradas como parte fundamental da linha de produção, ao cortar continuamente a matéria prima, estando em contado direto com ela, desgastando-se com certo. Assim, só com este exemplo, joga-se por terra também o critério do consumo integral, já que as facas não se consomem integralmente, apenas perdem a função de corte com o desgaste do “fio”.

Assim, passo a fazer as considerações adiante dissecadas, já que as controvérsias que envolvem a conceituação de produtos intermediários passam obviamente pela constatação de que tais produtos precisam ser consumidos ainda que parcialmente e não necessariamente de forma imediata, em um ponto da linha de produção, mas não numa linha marginal, como por exemplo, no transporte interno de produtos de um ponto a outro da linha de produção, situações do processo em que comumente ocorre antes da entrada da matéria prima em efetiva transformação fabril, como é o caso aqui em lide, das CORREIAS TRANSPORTADORAS, ou quaisquer outros meios utilizados no transporte da matéria prima, assim como também depois do produto ter sido

fabricado, quando é transportado e empilhado; o mesmo ocorre com os itens utilizados em laboratórios para o controle de qualidade da fabricação ou o tratamento de efluentes para liberação no meio ambiente, que como disse, atuam marginalmente no processo e não diretamente.

Obviamente todo o maquinário, toda a planta industrial vai se desgastando com o tempo necessitando substituição, como é o caso dos utensílios e peças de manutenção das máquinas, como os itens listados anteriormente e que estão incluídos no lançamento (parafuso, arruela, acoplamento flexível, óleo lubrificante) que embora se desgastem ou deterioreem no processo de industrialização, sequer entram em contato com o produto final.

Contudo, devemos excepcionar dos utensílios e peças de manutenção, as partes que, sendo mais que meros componentes internos de máquinas, ou equipamentos, desenvolvem uma atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas características originais, desgastando-se e exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização.

Aqui entro mais uma vez com a discordância do voto *a quo*, quanto ao consumo integral exigido para classificação do produto intermediário. Ainda que preservada em parte a estrutura que as implementam ou as contém, como é o caso do CORPO MOEDOR DE BOLA, cuja descrição inquestionável, é que fica no interior do moinho, é responsável por moer os materiais (clínquer, gipsita, escória, calcário), até a transformação do produto final, e sofre desgaste pelo contato com material; evidentemente é um dispositivo especial, particularizado, que atua diretamente no produto em transformação e sofre desgaste, sendo irrelevante se é inteiramente consumido, ou se ao final é retirado do processo o que resta deste produto, sendo substituído por um novo. Contudo, se o moinho é obviamente composto de inúmeras outras partes, como os rolamentos internos, anéis, amortecedores, parafusos de ajustes, molas, etc., que se desgastam pelo uso, mas não entram em contato direto com a matéria prima, não são considerados produtos intermediários, e são, portanto, itens de reposição e consumo.

Importa ressaltar que este Conselho já se pronunciou neste sentido, em processos de fabricação semelhante para o CORPO MOEDOR DE BOLA, nos ACÓRDOS CJF 0227-12/1 e CJF 0211-11/14, e no processo de fabricação de celulose, considerou as “facas de corte” como produtos intermediários, e que embora tal item não integre os produtos glosados neste processo, considero pertinente à associação, por analogia, para fins de fundamentação, e estão apreciadas, por exemplo, no ACÓRDÃO CJF Nº 0140-11/08.

Para fazer uma melhor avaliação dos itens aqui analisados, e de como o cimento é processado, transcrevo parte de um texto retirado da Wikipédia, sobre o processo de fabricação do CIMENTO.

*O Cimento é composto de CLINQUER e de adições que distinguem os diversos tipos existentes, conferindo diferentes propriedades mecânicas e químicas a cada um. As adições também são ou não utilizadas em função de suas distribuições geográficas.*

*O CLINQUER é o principal item na composição de cimentos Portland, sendo a fonte de Silicato tricálcico ( $\text{CaO}_3\text{SiO}_2$ ) e Silicato dicálcico ( $\text{CaO}_2\text{SiO}_2$ ). Estes compostos trazem acentuada característica de ligante hidráulico e estão diretamente relacionados com a resistência mecânica do material após a hidratação.*

*A produção do clínquer é o núcleo do processo de fabricação de cimento, sendo a etapa mais complexa e crítica em termos de qualidade e custo. As matérias-primas são abundantemente encontradas em jazidas de diversas partes do planeta, sendo de 80% a 95% de calcário, 5% a 20% de argila e pequenas quantidades de minério de ferro.*

*Principais compostos químicos do clínquer:*

*Silicato tricálcico*

*Silicato dicálcico*

*Aluminato tricálcico*

*Ferroaluminato tetracálcico*

*GESSO - O gesso (ou gipsita) ( $\text{CaSO}_4 \cdot 2 \text{H}_2\text{O}$ ) é adicionado em quantidades geralmente inferiores a 3% da*



*massa de clínquer, tem função de estender o tempo de pega do cimento (tempo para início do endurecimento). Sem esta adição, o tempo de pega do cimento seria de poucos minutos, inviabilizando o uso. Devido a isso, o gesso é uma adição obrigatória, presente desde os primeiros tipos de cimento Portland.*

*ESCÓRIA SIDERÚRGICA - A escória, de aparência semelhante a areia grossa, é um subproduto de alto-fornos, reatores que produzem o ferro gusa a partir de uma carga composta por minério de ferro, fonte de Fe, e carvão vegetal ou coque, fonte de carbono. Entre diversas impurezas como outros metais, se concentram na escória silicatos, que apesar de rejeitados no processo de metalização, proporcionam-na características de ligante hidráulico.*

*Sendo um subproduto, este material tem menor custo em relação ao clínquer e é utilizado também por elevar a durabilidade do cimento, principalmente em ambientes com presença de sulfatos. Porém, a partir de certo grau de substituição de clínquer a resistência mecânica passa a diminuir.*

Pela simples descrição do processo fabril, percebe-se que foram glosados itens que mais do que produto intermediário, constitui-se em matéria prima, como é o caso da GIPSITA e da ESCÓRIA DE COBRE, pois são adicionados no processo e passam a integrar o produto final, o CIMENTO.

Uma vez que já fiz considerações sobre as CORREIAS TRANSPORTADORAS, como sendo material de uso e consumo, e do CORPO MOEDOR BOLA, como produto intermediário, restam tão somente os itens a seguir:

*CHAVE SEGUR\* A REF 33730 HBOEC - Utilizado no controle de fluxo do cimento até a ensacadeira.*

Evidente que tais chaves atuam marginalmente no controle de fluxo, e não diretamente sobre a produção e sequer tem contato com a matéria prima. É item de consumo, mantida a glosa.

*CILINDRO PNEUM 32 CURSO 25MM -Utilizado no ensaio do cimento. Desgaste por atrito com material.*

Atua na pós-produção, já como auxiliar da embalagem, sendo impossível caracterizar-se como produto intermediário. Mantida a glosa.

*ANEL DE BORRACHA - Utilizado no interior das moagens de cimento, sofre desgaste em contato com corpos moedores e insumos produção cimento (Clínquer, escória, gesso calcário etc.) sendo incorporado ao produto final.*

Esta é uma situação típica onde se prova que os conceitos não podem ser linearizados, precisando-se de uma aplicação ao caso concreto. Ainda que se parta do princípio de que os anéis de borracha se desgastem no contato com corpos moedores e insumos, e até venha a se desintegrar e parte deles virem a ser incorporados ao produto final, evidente que tal incorporação sequer é desejada ao processo, nem é essencial a sua incorporação para obtenção do produto final, pois evidente que o material emborrachado não é um componente do cimento, mas um mero acessório interno da máquina de moagem, como tantos anéis de borracha em tantas máquinas mundo afora, e não desenvolve nenhuma atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, atuando tão somente como peça auxiliar de manutenção no interior do equipamento, se tratando, portanto de item de consumo. Mantida a glosa do crédito deste item.

Confirmado o crédito de mercadorias decorrentes da aquisição de matéria prima e diversos produtos intermediários na infração 1, automaticamente parte da infração 2 também é reformada. Nessa linha, acompanho o voto divergente e voto pela Procedência Parcial do lançamento, nos termos dos valores apurados mensais abaixo, restando para a infração 1, o valor de R\$6.193,20 e R\$8.480,12, para a infração 2. Infrações 1 e 2 Procedentes em Parte.

Observo, que o voto divergente não continha os dados analíticos, e assim, certifiquei os valores calculados por item, que em quantitativos mensais deu exatamente igual ao do demonstrativo feito pelo Julgador Tolstoi Seara Nolasco, porém o total apresentado no seu voto apresenta uma pequena divergência, possivelmente por erro de somatório na infração 2 (de R\$8.549,05 para R\$8.480,12), conforme demonstrativo abaixo.

DEMONSTRATIVO DAS INFRAÇÕES 1 e 2. VALOR JULGADO

DATA	DESC	VALOR BC	INF 1	INF 2
jan/11	CORREIA	9.952,00	696,64	995,20
	<b>TOTAL</b>		<b>696,64</b>	<b>995,20</b>
fev/11	CILINDRO	320,83	22,46	32,08
	ANEL	493,55	34,55	49,36
	ANEL	2.467,73	172,44	246,77
	<b>TOTAL</b>		<b>229,45</b>	<b>328,21</b>
mar/11	CILINDRO	303,76	21,26	30,38
	CORREIA	1.780,65	124,65	178,06
	FACA	878,3	61,48	87,83
	CHAVE	307,81	21,55	30,78
	<b>TOTAL</b>		<b>228,94</b>	<b>327,05</b>
abr/11	CORREIA	3.923,63	274,65	392,36
	CORREIA	302,41	21,17	30,24
	BICO	3.240,98	226,87	324,10
	CORREIA	3.269,66	228,88	326,97
	FACA	1.859,66	130,18	185,97
	CORREIA	6.580,00	460,60	658,00
	CORREIA	5.700,00	399,00	570,00
	CORREIA	575,81	40,31	57,58
	CORREIA	5.700,00	399,00	570,00
	<b>TOTAL</b>		<b>2.180,66</b>	<b>3.115,22</b>
mai/11	CORREIA	4.237,51	296,63	423,75
	PORCA	3.120,71	218,45	312,07
	PARAFUSO	9.759,54	683,17	975,95
	PARAFUSO	279,30	19,55	27,93
	ARRUELA	938,79	65,72	93,88
	PARAFUSO	216,22	15,13	21,62
	<b>TOTAL</b>		<b>1.298,65</b>	<b>1.855,20</b>
jun/11	ACOPLAMENTO	689,3	35,38	68,93
	<b>TOTAL</b>		<b>35,38</b>	<b>68,93</b>
ago/11	CORREIA	4.000,45	280,03	400,04
	<b>TOTAL</b>		<b>280,03</b>	<b>400,04</b>
set/11	OLEO LUB	1.306,00	222,01	0,00
	<b>TOTAL</b>		<b>222,01</b>	<b>0,00</b>
out/11	CORREIA	3.700,00	259,00	370,00
	CORREIA	1.692,00	118,44	169,20
	<b>TOTAL</b>		<b>377,44</b>	<b>539,20</b>
nov/11	CORREIA	5.200,00	364,00	520,00
	CORREIA	4.000,00	280,00	400,00
	<b>TOTAL</b>		<b>644,00</b>	<b>920,00</b>
<b>TOTAL DA INFRAÇÃO</b>			<b>6.193,20</b>	<b>8.549,05</b>

Passo então ao julgamento da infração 5, que decorreu da falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Alega que o Auto de Infração não traz nenhum elemento capaz de comprovar a suposta saída de mercadorias sem nota. Ressalta que não foi anexado inventário dos estoques do recorrente e mais, não foram discriminados os parâmetros para lançamento das supostas saídas omitidos pelo recorrente.

Conforme recibo à fl. 91, o Recorrente recebeu todos os demonstrativos do levantamento de estoque, e tendo averiguado o CD, atesto que todos os demonstrativos requeridos na Portaria nº 445/98 constam do procedimento. O autuante utilizou-se dos dados estes extraídos dos próprios arquivos magnéticos (EFD – Escrituração Fiscal Digital) fornecidos pelo sujeito passivo a esta Secretaria de Fazenda da Bahia.

Conforme muito bem esclarecido na informação fiscal e pode se constatar do exame dos demonstrativos, a única mercadoria que autuou foi o CP II F 32 MONTES CLAROS – CI. Não existe na declaração de estoque inicial e também não existe na declaração de estoque final da EFD, qualquer menção a essas mercadorias. O levantamento obedece a um critério matemático onde se considera o estoque inicial adicionado a entradas, subtraídas as saídas e que havendo sobras não

comercializadas, resulta na quantidade em estoque no final do ano. Se o Recorrente tinha estoques iniciais e finais e houve erros nos documentos utilizados pelo autuante, deveria ter apresentado na defesa inicial ou no Recurso. Não trouxe nenhum indício de erro do autuante. Mantida a infração 5.

Por fim, a infração 8, que decorreu da emissão de saídas de mercadorias decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios. Conforme esclarecido no processo, o demonstrativo foi elaborado com base em uma relação de notas fiscais eletrônicas que o contribuinte não lançou no registro de saídas da escrituração fiscal digital. O Recorrente defendeu-se evasivamente, assim como na infração 5, negando reconhecer os documentos apresentados como prova, que poderiam ser contestados mediante demonstração de erros do autuante. As provas estão anexadas ao processo, à infração perfeitamente fundamentada e o Recorrente não logrou êxito em apresentar inconsistências. Mantida a infração 8.

Quanto às alegações de que as multas possuem manifesta natureza confiscatória, cabe ressaltar que no exercício do controle de legalidade, não tem este Conselho de Fazenda, competência para questionar a legalidade da legislação tributária do Estado, estando às multas aplicadas perfeitamente delineadas na Lei nº 7.014/96.

RESUMO DOS VALORES JULGADOS	VALOR	MULTA
INFRAÇÃO 1 PARCIALMENTE PROCEDENTE	6.193,20	60%
INFRAÇÃO 2 PARCIALMENTE PROCEDENTE	8.549,05	60%
INFRAÇÃO 3 PROCEDENTE	84.064,51	60%
INFRAÇÃO 4 PARCIALMENTE PROCEDENTE	7.904,60	60%
INFRAÇÃO 5 PROCEDENTE	442.333,09	100%
INFRAÇÃO 6 IMPROCEDENTE	0,00	-----
INFRAÇÃO 7 IMPROCEDENTE	0,00	-----
INFRAÇÃO 8 PROCEDENTE	22.594,28	100%
<b>TOTAL</b>	<b>571.638,73</b>	

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados.

#### VOTO DIVERGENTE

Em que pese o brilhantismo e a boa fundamentação do i. Relator, em relação às infrações 1 e 2, ao contrário do entendimento esposado pelo Julgador de piso e pelo Autuante, os quais defendem que para ensejar o crédito, os produtos tenham que participar do processo produtivo, sendo consumidos em sua participação, defendo a aplicação do Princípio da essencialidade.

Os itens mantidos pelo Relator foram, além de porcas, facas, parafusos, arruelas e óleo lubrificante:

- CORREIA TRANSPORTADORA - Correia utilizada nas balanças dosadoras e Clinquer e Calcário. São utilizadas para transportar o clínquer para dentro dos moinhos de cimento.
- CHAVE SEGUR\* A REF 33730 HBOEC - Utilizado no controle de fluxo do cimento até a ensacadeira.
- CILINDRO PNEUM 32 CURSO 25MM - Utilizado no ensaque do cimento. Desgaste por atrito com material FACA DESLIZANTE\* Utilizado no ensaque do cimento. Desgaste por atrito com material
- ANEL DE BORRACHA - Utilizado no interior das moagens de cimento, sofre desgaste em contato com corpos moedores e insumos produção cimento clínquer, escória, gesso calcário etc., sendo incorporado ao produto final cimento.
- ESCORIA FARINHA COBRE - Insumo adicionado ao processo de moagem do clínquer para manter a resistência.

Conforme restou comprovado, após a explanação realizada pelo representante da empresa, tais produtos são de extrema importância para a realização do processo produtivo do cimento, sendo indispensáveis para tal.

O conceito de insumo está diretamente ligado à essencialidade. Ou seja, quando um material é de suma importância para a produção da empresa, sendo sua falta ou ausência um limitador para se chegar ao material acabado, estamos diante de um insumo. A teoria de que o produto deve ser consumido no processo produtivo ou que deve ser integrado ao produto final, parece-me um tanto defasada.

Deste modo, aproveito o ensejo para reproduzir o posicionamento exarado pelo i. Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, que com todo o seu brilhantismo, enfrentou a questão sob a ótica jurídica e embasada nos atuais posicionamentos do nosso Superior Tribunal de Justiça, com a qual coaduno meu entendimento. Vejamos:

*“No referente às infrações 06 e 07, observo que o cerne da questão se limita a classificar as mercadorias adquiridas pela Recorrente em insumos ou bens destinados a uso e consumo, pois, a exigência do diferencial de alíquota prevista na legislação não é devida no caso das mercadorias adquiridas serem aplicadas como insumos das atividades do contribuinte (art. 3º, §1º, I, da Lei nº 7.014/96, art. 5º, I, e art. 7º, I, do RICMS/97), bem como é reconhecido o direito ao crédito do ICMS incidente na aquisição de insumos.*

*Neste ponto, discordo do entendimento do Ilustre Relator, porque entendo que a exigência de que os produtos sejam “consumidos ao final de cada processo produtivo” ou que “se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção” para que sejam classificados como insumos, decorrem de uma interpretação da lei antiga e ultrapassada.*

*Frise-se que o Convênio 66/88 adotava um critério físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento de ICMS. Com base nesse diploma normativo, fazia sentido a exigência da prova de que o produto fosse consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo para ser caracterizado como insumo.*

*Com o advento da LC 87/96, o critério para definição dos insumos foi alterado, passando a ser reconhecido como insumo todo aquele produto relacionado à obtenção do objetivo final da empresa. Por este critério, é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. É o que se conclui da leitura, a contrario sensu, do §1º do art. 20 da LC 87/96:*

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

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. (grifamos)*

*A mudança legislativa já é reconhecida pelo STJ, conforme se percebe dos seguintes julgados:*

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.**

*1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel.*

*Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.*

*2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.*

*3. Agravo regimental não provido.*

(AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013) (grifamos)

**TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.**

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.
2. A ausência na apreciação de fundamento não configura julgamento citra petita.
3. A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.
4. Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.
5. Necessidade de retorno dos autos à origem para verificação de quais insumos efetivamente integram e viabilizam o objeto social da recorrente.
6. Recurso especial provido.  
(REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)

**TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996.**

1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.
2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.
3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.
4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).
5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que "determinados bens sofrem desgaste total no processo insito ao objeto social da empresa contribuinte".  
Porém, é impossível afirmar ser isso incontroverso, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".
6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).
7. Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.
8. Recurso Especial parcialmente provido.  
(REsp 1175166/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010)

A doutrina também reconhece a alteração legislativa e a consequente mudança no entendimento do STJ:

Entretanto, no ano de 2010 e já sob o prisma da LC nº 87/96, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça modificou seu entendimento sobre a matéria, ao analisar dois casos de transportadores que pleiteavam créditos sobre insumos diversos necessários à prestação do serviço (RESP 1090156/SC e RESP

1175166/MG). Estabelecendo um corte temporal a partir da publicação da LC nº 87/96, sustentou o STJ nesses dois arestos que a atual lei de normas gerais do ICMS assegura, em seu art. 20, o crédito sobre quaisquer insumos essenciais à atividade empresarial, independentemente do fato deles se integrarem ou não ao produto final. Desse modo, desde que os bens não sejam alheios à atividade do estabelecimento (hipótese em que o crédito é vedado, nos termos do §1º do art. 20 da Lei Kandir), o contribuinte fará jus ao credimento.

(MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. São Paulo. 2ª Ed. 2012. Noeses. PP. 368-369) (explicamos entre parênteses).

Destarte, conforme reconhecido, tanto pela Primeira como pela Segunda Turma do STJ, não há mais que se exigir, para fins de conceituação de materiais como insumos (produtos intermediários), que estes sejam “consumidos ao final de cada processo produtivo” ou que “se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção”.

No caso em análise, todas as mercadorias referentes às infrações 06 e 07, “AB3-Silica, óleo lubrificação, compressores LP-15, óleo de selagem agitadores LP-18, sílica gel branca 1 a 3mm, óleo sonneborn, hipoclorito de sódio, freon 22 compressor, produto multifuncional, inibidor corrosão Trasar 3DT, dispersante inorgânico Trasar e Nalco, biodispersante orgânico Nalperse, biocida não oxidante, polímero dispersante inorgânico, algicida Nalco, inibidor corrosão Nalco, ventosa windmoller, e esfera Rolam, junta vedação, tê, flange, cabo com conector, curva, perfil, bomba, etc., dos quais a “Sílica Gel Branca 1 a 3 MM”, “Óleo Lubrificante Compressores LP-15” e “AB3-Sílica”, estão relacionadas com a atividade fim da Recorrente e, portanto, devem ser reconhecidas como insumos.”

Deste modo, entendo pela Improcedência das infrações 1 e 2, defendendo como devido o crédito referente a tais produtos, não havendo que se falar em DIFAL destes materiais.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **276468.0203/15-1**, lavrado contra **LAFARGE BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$571.638,73**, acrescido das multas 60% sobre R\$106.711,36 e 100% sobre R\$464.927,37, previstas no art. 42, incisos II, "f", VII, "a" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) - Conselheiros: Ildemar José Landin, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) - Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, João Roberto Sena da Paixão e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE  
(Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS