

**PROCESSO** - A. I. N° 278936.0008/15-9  
**RECORRENTE** - GALVANI INDUSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS S/A  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0020-01/17  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12/12/2017

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0301-11/17

**EMENTA:** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. As operações da aquisição de correias transportadoras, identificadas como peças de um sistema transportador de materiais caracterizam como bens de uso e consumo, que não geram direito ao crédito, por não serem consumidas nem integrarem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** BENS DE ATIVO FIXO. **b)** MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Para efeito de exigência do ICMS devido em razão do diferencial de alíquota, perante o Convênio ICMS 52/1991, o Estado da Bahia não reduz a base de cálculo do imposto para máquinas e implementos agrícolas e equipamentos industriais, a partir do Decreto nº 14.750/13 (art. 268, §4º, do RICMS/BA). 3. ESTORNO DE CRÉDITO. ENTRADAS DE MERCADORIAS. SAÍDA COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. A legislação desse Estado (art. 264, XVIII, RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12) estabeleceu que são isentas do ICMS as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas dessas operações. O contribuinte, contudo, não logrou provar a utilização dos produtos (KCL) como insumos agropecuários, produtos intermediários, matéria prima, material de embalagem utilizados na fabricação de produtos agropecuários. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pela empresa autuada, com base no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, em razão da Decisão proferida pela 1ª JJF ter de piso julgado Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 30/03/2016, formaliza o lançamento de crédito tributário no valor histórico de R\$973.031,32, em decorrência do cometimento das seguintes infrações a legislação do ICMS imputadas ao autuado:

*INFRAÇÃO 1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Períodos: Janeiro/fevereiro, abril/dezembro de 2014; janeiro/dezembro de 2015. Valor R\$128.772,43. Multa de 60%.*

*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. Períodos: Janeiro/dezembro de 2014; janeiro, março, maio/dezembro de 2015. Valor R\$132.628,55. Multa de 60%.

**INFRAÇÃO 3** - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Períodos: fevereiro/setembro de 2014; março/junho, setembro e novembro de 2015. Valor R\$111.537,20. Multa de 60%.

**INFRAÇÃO 4** - Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foi objeto de saídas com isenção do imposto. Períodos: Janeiro, fevereiro, abril, agosto/dezembro de 2014; janeiro/março, maio/setembro de 2015. Valor R\$600.093,14. Multa de 60%.

Após a apresentação de impugnação às fls. 83/110, e da informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 151/55, a Junta julgou PROCEDENTE, prolatando o seguinte voto, em resumo:

#### VOTO

No mérito, a primeira infração trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Nas razões, o autuado assinala o aproveitamento crédito do ICMS oriundo das aquisições de materiais intermediários, caracterizados como insumos no processo industrial, na medida em que os bens adquiridos (i) possuem, no momento da industrialização, contato direto com os produtos produzidos pela Impugnante, e, assim, (ii) se consumem no processo de produção do contribuinte. Nesse sentido o Parecer Normativo nº 65/79, da Receita Federal do Brasil; o Recurso Extraordinário nº 79.601/RS e o RICMS do Estado da Bahia (art.309, inciso I, alínea "b").

No caso, o direito ao crédito encontra-se afeto às aquisições de "Correias Transportadoras", utilizadas no transporte dos produtos fabricados pelo autuado. As correias são componentes que permitem o funcionamento dos motores, máquinas e, com o uso intensivo e repetido, vão se deteriorando por causa da fricção; inutilizados, são substituídas por correias novas.

A correia transportadora alta abrasão, por exemplo, também constante do demonstrativo fiscal, é de suma importância nas indústrias, por ser um material essencial na sua linha de produção e primordial em diversas aplicações que exigem uma resistência maior a algumas aplicações fundamentais.

A aludida correia transportadora é, portanto, usado para transferir materiais, produtos fabricados, produtos de mineração, construção, indústrias metalúrgicas, entre outras. No caso em questão, vale repetir, as correias são utilizadas para o transporte dos produtos resultantes da atividade do autuado: fabricação de adubos e fertilizantes.

Nesse sentido, correto é o procedimento fiscal. As correias transportadoras não podem ser, por óbvio, considerados produtos intermediários, na medida em que não são consumidas a cada etapa de produção, nem integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção.

A utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, condiciona-se, que sejam consumidos no processo produtivo ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, extração, conforme o caso. Em "contrário sensu", bens de uso e consumo são aqueles que não são exauridos integralmente e nem integram o produto final, na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção/extracção.

É assim, por exemplo, que está o Parecer da PGE/PROFIS, inscrito no Acórdão CJF 0221-12/16.

"Aliás, não se consideram consumidos imediata e integralmente os produtos como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização – como ocorre em qualquer bem ao longo do tempo – não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção e, igualmente, não se consideram produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquinas, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas."

O demonstrativo do débito juntado pelo Auditor Fiscal, às fls. 11 a 14 dos autos, relaciona as operações da aquisição de diversos modelos de correias transportadoras, identificados como peças de um sistema transportador de materiais, que se caracterizam como material de uso e consumo, que não geram direito ao crédito, por não serem consumidas nem integrarem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção. No caso concreto, tais correias transportadoras não se consumem efetiva e diretamente no próprio processo de transformação de fertilizantes.

Precedente na jurisprudência desse Conselho de Fazenda Estadual, em diversos acórdãos, entre tais: Acórdão CJF 0351-12/14, CJF 0196-11/15, JJF 0159-06/16, JJF 0116-05/16, JJF 0244-04/13.

A infração cometida pelo autuado, no momento da sua ocorrência, se enquadra no art. 309, I, "b" do RICMS/12, aprovado pelo Decreto 13.780/12. Por tudo que foi exposto, não tem respaldo legal a apropriação dos créditos pretendidos pelo contribuinte autuado e o procedimento fiscal corrige tal distorção. As aquisições de bens destinados ao uso e consumo não darão direito a crédito, enquanto não entrar plenamente em vigor o regime de créditos financeiros introduzidos pela Lei Complementar 87/96. Infração integralmente caracterizada no valor de R\$128.772,43.

As infrações 02 e 03 impõem ao autuado a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, respectivamente, nos valores de R\$132.628,55 e R\$111.537,20.

Sobre as exigências de ICMS-DIFAL, argumenta o autuado que é inegável o direito à fruição da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91.

Assevera que para as saídas das mercadorias descritas no Anexo I do referido diploma, o Acordo estabelece as reduções da base de cálculo de tal forma que a carga tributária, nas operações interestaduais, represente os percentuais de 5,14% e 8,80%; e que a cláusula quinta do referido convênio explicita que o Estado de destino das mercadorias, onde se localiza o contribuinte, reduzirá a base de cálculo na mesma proporção que as cláusulas primeira e segunda, exteriorizando que não houvesse a necessidade do recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS, o que acabaria por anular indiretamente o benefício fiscal. Aduz, em síntese, que o contribuinte é desonerado do diferencial de alíquota do ICMS, pois as alíquotas internas e interestaduais tornam-se equivalentes.

Na informação fiscal, o Auditor questiona tal entendimento, alegando a disposição contida no parágrafo quarto do art. 268, RICMS/2012, que veda qualquer redução de base de cálculo relativa à operação interna para fins de pagamento da diferença de alíquotas. De fato, os contribuintes do ICMS que efetuarem operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como com máquinas e implementos agrícolas contam com tratamento tributário diferenciado, de forma que a carga tributária incidente seja menos onerosa, com o objetivo de favorecer o incremento do parque industrial e do setor agrícola nos Estados. Trata-se da redução da Base de Cálculo do ICMS incidente sobre as operações realizadas com tais bens, conforme estabelecido no Convênio ICMS nº 52/1991, incorporado à legislação do Estado da Bahia, no art. 266, I, do RICMS/12 - BA. Amparado por Convênio ICMS celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o tratamento fiscal diferenciado alcançará tanto as operações internas como também as operações interestaduais.

Nesse sentido, nas operações com as máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I do Convênio ICMS nº 52/1991, ocorrerá redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir indicados: nas operações interestaduais: 5,14%, nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo; 8,80%, nas demais operações interestaduais e nas operações internas.

Nas operações com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo II do Convênio ICMS nº 52/1991 fica reduzida a base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir indicados: nas operações interestaduais 4,1%, nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo; 7,0%, nas demais operações interestaduais e 5,60%, nas operações internas.

Importa lembrar que a referida redução da base de cálculo não será aplicada nas operações interestaduais com bens e mercadorias de origem estrangeira sujeitas à alíquota de 4%, nos termos da Resolução do Senado Federal nº 13/2012, exceto se de sua aplicação em 31/12/2012 resultar carga tributária inferior a 4%. Contudo, não obstante a determinação colhida na cláusula 5ª do Convênio ICMS nº 52/1991 para que o Estado, onde se localiza o destinatário dos produtos constantes dos anexos da referida norma legal, deva reduzir a base de cálculo do ICMS do Diferencial de Alíquota de tal forma que a carga tributária total corresponda aos percentuais estabelecidos para as operações internas, não acolho a alegação da defesa de que é desonerado do diferencial de alíquota do ICMS, pois as alíquotas internas e interestaduais tornam-se equivalentes.

Isso porque o ICMS diferencial de alíquota é devido nas compras de mercadorias para uso e consumo assim como bens do ativo imobilizado. Decorre do fim da movimentação desses produtos, quando utilizados para o consumo final. O recolhimento é a forma do Estado obter a sua parcela do imposto, já que não haverá movimentação posterior relacionada a tal aquisição. Nesse sentido, o diferencial de alíquota do ICMS é o mecanismo que tem como objetivo equilibrar a competitividade do estado em que se encontra domiciliado o comprador.

Nesse sentido, a Lei do ICMS do Estado da Bahia estabelece, em linhas gerais, no seu art. 17, §6º, que, no caso, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. O RICMS BA-12 (art. 268, do Decreto 13.780/12) autorizou a redução da base de cálculo, nas diversas operações de saída de mercadorias, ressalvando, no entanto, no seu §4º, que para fins de pagamento da diferença de alíquotas, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor da operação ou prestação, não devendo ser considerada qualquer redução da base de cálculo relativa à operação interna prevista neste artigo ou em outro dispositivo da legislação tributária estadual.

Cabível lembrar que a atual redação do §4º do art. 268, acima mencionado, foi dada pelo Decreto nº 14.812/13. A regra que permitia a aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre a base de cálculo reduzida para fins de pagamento da diferença de alíquotas vigeu até 27.09.13, sendo revogada pelo Decreto nº 14.750/13, publicado no Diário Oficial de 28 e 29/09/13.

Em síntese, desde 28/09/2013, através do Decreto nº 14.750/13, a redação do §4º do art. 268 do RICMS/BA foi alterada e o benefício de redução da base de cálculo do ICMS incidentes nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, ou com máquinas e implementos agrícolas (**Convênio ICMS 52/91**) não alcança o diferencial de alíquotas devido ao Estado da Bahia pela entrada, quando destinados à integração ao ativo imobilizado ou a uso ou consumo do estabelecimento adquirente.

Ante o exposto, para efeito de exigência do ICMS devido em razão do diferencial de alíquota, perante o Convênio ICMS 52/1991, o Estado da Bahia não reduz a base de cálculo do imposto para máquinas e implementos agrícolas e equipamentos industriais, sendo procedente a exigência nos itens 02 (R\$132.628,55) e 03 (R\$111.537,20).

Na infração 4, a acusação fiscal é que o autuado deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foi objeto de saídas com isenção do imposto.

O preposto fiscal elaborou demonstrativos sintéticos de débito, acostando-o aos autos, às fls. 38/72 e integral, na mídia CD, fl. 73, totalizando R\$600.093,14. Alega o autuado que a exigência ofende ao princípio da não-cumulatividade do ICMS e que somente deveria proceder ao estorno do crédito utilizado, caso as saídas isentas ocorressem no início ou no final do ciclo produtivo. Explica que a sua atividade está no meio do ciclo de produção, motivo pelo qual deve ocorrer a compensação entre crédito e débito para que o imposto estadual não se torne cumulativo.

Na sua Informação, o Auditor Fiscal diz que não procedem os argumentos defensivos de que a manutenção do crédito está vinculada a entrada de matéria prima que seja utilizada na fabricação, e tão somente na fabricação, de insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, entendimento reproduzido no art. 264, XVIII do RICMS/2012.

Verifico que o Auditor Fiscal elaborou demonstrativo para apuração do débito, relacionando a entrada da matéria prima do produto identificado por KCL 000060 GR (fls. 38/65); relatório das saídas da respectiva matéria prima sem tributação (fls. 66/70); cálculo do estorno de crédito apurado, relativo a entrada de matéria prima, multiplicando a quantidade do produto (em toneladas) saída sem tributação pelo valor do ICMS apurado no primeiro relatório (fls. 71/72).

O produto KCL trata de cloreto de potássio e é um composto inorgânico salino, formado por íons cloreto e o potássio. O uso do cloreto de potássio é amplamente difundido no meio médico, como repositor desse eletrólito no organismo, mas, também constante no Convênio ICMS 100/97 como insumo agropecuário.

A legislação desse Estado (art. 264, XVIII, RICMS BA, Decreto nº 13.780/12) estabeleceu que são isentas do ICMS as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações (redação atual).

Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

(...)

XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, exceto os previstos nos incisos LIII e LIV do caput do art. 268 deste Decreto, observadas as seguintes disposições:

Cabível observar, antes, a redação atual do dispositivo (inciso XVIII) que excetuou ao benefício da isenção os insumos previstos nos incisos LIII e LIV do art. 268 no referido decreto. A redação atual do inciso XVIII do art. 264 foi dada pelo Decreto nº 16.284/15, efeitos a partir de 01/09/15. Na redação originária, efeitos até

31/08/15, a isenção não excetuava os produtos dos incisos LIII e LIV do art. 268: "XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, observadas as seguintes disposições:"

A alteração procedida no dispositivo da isenção excetuou do benefício da isenção o cloreto de potássio (KCL), justamente o produto que foi objeto da presente autuação, a partir de 01.09.2015.

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

LIII - nas saídas de amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4% (quatro por cento), desde que sejam destinados a uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa;

Diante de tais pressupostos, verifico a irrelevância, no caso concreto, das alegações defensivas da "isenção ou não incidência", no meio da cadeia de circulação de mercadoria, para o regular aproveitamento de crédito fiscal do ICMS, tendo em vista disposição expressa da própria regra garantidora da isenção (art. 264, XVIII, RICMS BA, alínea "a"), ao afirmar que o benefício fiscal alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final.

Por outro lado não existe, na exigência, qualquer agressão ao princípio da não-cumulatividade, em face da legalidade da redução da base de cálculo e estorno proporcional de créditos de ICMS. Em outubro de 2014, o Supremo Tribunal Federal reafirmou, no julgamento do RE 635.688, seu entendimento sobre a necessidade de os contribuintes promoverem o estorno proporcional de créditos de ICMS quando suas operações de saídas subsequentes receberem o benefício da redução da base de cálculo do imposto. O entendimento está sustentado na equiparação da referida redução de base de cálculo a uma "isenção parcial", circunstância que demanda o estorno do crédito em valor proporcional ao montante da redução na base de cálculo havida na etapa posterior.

Ocorre que o contribuinte autuado não logrou provar a utilização dos produtos (KCL) como insumos agropecuários, desatendeu requisito para gozo do direito (art. 264, XVIII, RICMS/BA, alínea b): "o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída".

Por fim, o contribuinte também não fez prova da utilização dos produtos, objeto do estorno, como matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem ou demais insumos utilizados na fabricação de produtos agropecuários (art. 264, XVIII, RICMS BA, alínea c). Diante do exposto, a exigência resta caracterizada, no valor R\$600.093,14.

O Auto de infração é PROCEDENTE, no valor de R\$973.031,32.

Inconformado, o Recorrente apresentou o Recurso Voluntário às fls. 178/188, com os seguintes argumentos:

Que se dedica ao ramo de industrialização de fertilizantes, em várias etapas, conforme croquis apresentado na peça recursal. Que na infração 1, as correias transportadoras são essenciais para as etapas de produção, ao realizar transporte de matérias primas participando de forma direta do processo produtivo, apresentando fotos à fl. 182. Que as lonas mantém contato direto com a rocha asfáltica (matéria prima) e se desgastam e são consumidas e que se enquadram no conceito de produtos intermediários.

Na infração 2, lançada a diferença de alíquotas por materiais de uso e consumo, e na 3, o diferencial correspondente às compras para o ativo. Invoca a redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91, que igualou a carga tributária no estado de destino de modo a validar o benefício fiscal concedido ao adquirente e que não há como se negar a vigência do convênio e que fica claro que o legislador desonerou o contribuinte do diferencial de alíquotas. Alega que a fiscalização não considerou que todos os NCM constam no anexo do Convênio 52/91. Pugna pela reforma da decisão.

Que na infração 4 não procedeu ao estorno de crédito, por conta do convênio ICMS 100/97 vigente à época das operações questionadas no auto possibilitava a manutenção do crédito fiscal. Que a hipótese de revenda não lhes tira a natureza de insumo agropecuário e que não foram juntados

aos autos, provas de que houve destinação diversa, isto é, a aplicação na agricultura. Alega que outro auto já foi cancelado por este Conselho, o de número 279757.0090/15-4, citando voto do Conselheiro Paulo Danilo Lopes no Acórdão CJF Nº 0294-11/16.

Pede pela improcedência e subsidiariamente protesta pela multa de 60% aplicada, e requer o afastamento, pela ausência de dolo. Pede pelo provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário decorrente de lançamento em que se acusa o Recorrente de 4 infrações à legislação do ICMS. A Junta julgou Procedente inteiramente o lançamento, pelas razões postas no voto acima transcrito e o contribuinte, inconformado reclama e pede pela improcedência pelas razões aduzidas.

A primeira infração por haver utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme se constata no demonstrativo de fls. 11/14 todos os itens são correias transportadoras.

O Recorrente alega que as correias transportadoras são essenciais, ao realizar transporte de matérias primas e que mantém contato direto com a rocha asfáltica (matéria prima) e se desgastam e são consumidas e que se enquadram no conceito de produtos intermediários.

Contudo, discordo quanto ao critério de essencialidade aplicada pelo Recorrente. No processo fabril quase todos os gastos decorrentes de certa forma guardam essencialidade, mas há de se convir que o conceito de produto intermediário, embora requeira sempre uma análise do caso in concreto, é certo que não é guiado simplesmente pelo conceito de essencial.

Há, sobretudo, como diz o Mestre Rubens Gomes de Souza, que se observar a especificidade, já que muitos produtos são utilizados em diferentes processos fabris, guardando correlação de essencialidade, porém sem demonstrar que sejam específicos àquele produto. Assim, por exemplo, é a água utilizada em determinados processos, quase sempre essencial, contudo em alguns é utilizada em estreito contato com a matéria prima e em outros casos, atua de forma marginal, como é o caso das aplicações em resfriamento.

No caso, a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado como intermediário e o produto fabricado; logo, se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico. Assim, por este entendimento, as correias transportadoras utilizadas nos circuito de abastecimento das moagens do cimento não é específico, posto que usadas comumente em muitos processos fabris, ou seja, para ser específico, deve ser consumido no processo de fabricação, mas este consumo não deve ser semelhante àquele que ocorre comumente em qualquer processo de industrialização

Como bem frisado em parecer da D. PROCURADORIA, *não se consideram produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquinas, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.*"

O produto final seria fabricado se quaisquer outros meios de transportes fossem utilizados. Não há que se falar aqui sequer em consumo de correias, visto que é parte de um ativo que se desgasta com o decurso de tempo e é substituído, assim como inúmeras peças de reposição do parque fabril. A durabilidade das correias são de tal monta, que se tornam evidentes itens do ativo da unidade industrial, assim como máquinas e equipamentos que ao longo do tempo são substituídas.

Logo, embora a ausência das correias para o transporte da matéria prima prejudique a velocidade de produção, não impede a continuidade do processo fabril, já que o transporte pode ser feito por outros meios que não necessariamente a utilização das correias. O julgamento de piso inclusive trouxe inúmeros acórdãos deste Conselho em que não acolhe a pretensão do contribuinte quanto ao caráter das correias transportadoras.

O mesmo pode-se falar do transporte interno na fábrica, seja de produtos acabados ou semi-acabados, ou mesmo de matéria prima, quer sejam por correias, quer sejam por outros dispositivos ou equipamentos, o transporte de itens dentro de um processo fabril se caracteriza como uma linha auxiliar da produção.

Necessário que os produtos ditos intermediários sejam produtos empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos, haja vista que, em relação a estes, o entendimento jurisprudencial é o de que não se dá o consumo no processo de fabricação, mas apenas o desgaste próprio da atividade fabril.

As correias transportadoras são estruturas gigantescas, que se inserem no conceito de equipamentos, e, portanto, um ativo imobilizado, e não constitui a sua substituição por desgaste, o simples contato com a matéria prima, pois se assim o fosse toda a tubulação que também transporta fluídos e matéria prima dentro de um processo, ao ser substituído por efeito de corrosão ou de fadiga do material, também se incluiria como produtos intermediário, e evidentemente não se enquadra neste conceito. Assim, entendo correta a glosa do crédito, e mantendo a decisão de piso no que diz respeito a esta primeira infração.

A infração 2 decorre do fato de haver deixado 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. Conforme se observa às fls. 15/35, são itens como tela, garra de fixação, bucha, condute, etc, evidentes itens destinados ao consumo do estabelecimento.

A infração 3, também lança diferencial de alíquota, contudo para aquisições do ativo imobilizado. O Recorrente não contesta que sejam itens de consumo, nem do ativo imobilizado nestas infrações porém, alega que faz jus à redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91, que igualou a carga tributária no estado de destino de modo a validar o benefício fiscal concedido e que fica claro que o legislador desonerou o contribuinte do diferencial de alíquotas. Alega que a fiscalização não considerou que todos os NCM constam no anexo do Convênio 52/91. Pugna pela reforma da decisão.

Vejamos o que diz o art. 268 § 4º, no texto atual:

*§ 4º Para fins de pagamento da diferença de alíquotas, não será considerada qualquer redução da base de cálculo relativa à operação interna prevista neste artigo ou em outro dispositivo da legislação tributária estadual.*

*Redação anterior dada ao § 4º do art. 268 pela Alteração nº 19 (Decreto nº 14.812, de 14/11/13, DOE de 15/11/13),  
efeitos a partir de 15/11/13 a 04/11/16:*

*“§ 4º Para fins de pagamento da diferença de alíquotas, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor da operação ou prestação, não devendo ser considerada qualquer redução da base de cálculo relativa à operação interna prevista neste artigo ou em outro dispositivo da legislação tributária estadual.”*

Assim, como o lançamento ocorreu nos exercícios de 2014 e 2015, estava em plena vigência o texto acima, com efeitos a partir de 15/11/13 a 04/11/16. Vejamos o que diz a cláusula quinta do Convênio 52/91:

*Para efeito de exigência do ICMS devido em razão do diferencial de alíquota, o Estado onde se localiza o destinatário dos produtos de que trata este Convênio reduzirá a base de cálculo do imposto de tal forma que a carga tributária total corresponda aos percentuais estabelecidos nas Cláusulas primeira e segunda para as respectivas operações internas.*

As cláusulas primeira e segunda do supracitado Convênio realmente reduzem a carga tributária conforme aduzido no Recurso. Contudo, o julgador *a quo*, entendeu que “*ante o exposto, para efeito de exigência do ICMS devido em razão do diferencial de alíquota, perante o Convênio ICMS 52/1991, o Estado da Bahia não reduz a base de cálculo do imposto para máquinas e implementos agrícolas e equipamentos industriais, sendo procedente a exigência nos itens 02 (R\$132.628,55) e 03 (R\$111.537,20)*”.

Fica evidenciado um conflito de normas, uma antinomia, visto que enquanto o Convênio 52/91 autoriza redução de carga tributária, que em consequência pode extinguir o diferencial de alíquotas, a norma estadual aponta em sentido contrário.

Nos ensinamentos do mestre italiano Norberto Bobbio, *antinomia jurídica é aquela situação que se verifica entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico* (Teoria do Ordenamento Jurídico, pág. 88. Editora UNB – 10ª ed).

Para solucionar isto, o Direito estabelece regras para solução de antinomias, aplicando-se 3 critérios: hierarquia, o cronológico, e por fim o da especialidade. Ou seja, estando na mesma hierarquia, utiliza-se sucessivamente o cronológico, e em havendo continuidade da antinomia, aplica-se o da especificidade, ou seja, a norma específica prevalece sobre a norma geral.

O artigo 150, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, atribui à lei complementar competência para “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*(...)*

*XII - cabe à lei complementar:*

*(...)*

*g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.*

Por sua vez, a LC 24/75 e assim determinou em seu artigo 4º:

*Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo. Assim, os convênios ICMS firmados entre Estados Membros e o Distrito Federal deixam de possuir o atributo de Lei Complementar mas sim, atributo de Lei Ordinária Estadual ou Distrital.*

Evidente que quanto à hierarquia, não há supremacia do Convênio sobre lei ordinária estadual, e estando a diferença de alíquota prevista na Lei nº 7.014/96, o Convênio não tem supremacia, para afastar a legalidade da cobrança da diferença de alíquota por critério hierárquico. Assim, pelo

critério cronológico, prevalece a legislação estadual, uma vez que a atual redação do §4º do art. 268, foi dada pelo Decreto nº 14.812/13, portanto em data mais recente que o Convênio.

Contudo, ainda que permanecesse a antinomia, sem o critério cronológico, se considerarmos quando se aplica o critério da especificidade, o Regulamento do ICMS não deixa nenhuma dúvida quanto à primazia na antinomia posta, já que o Regulamento é norma especificadora, que detalha a aplicação da legislação.

Por fim, em decisão do STF, de lavra do Ministro Joaquim Barbosa firmou-se “*que a simples existência de convênio é insuficiente para a concessão do benefício.*” (RE 539.130, DJ de 5/2/2010. Ou seja, não é suficiente que haja previsão normativa em Convênio, para se estabelecer um direito que prevaleça sobre norma estadual. Assim, evidente que a existência do Convênio não pode passar por cima da legislação estadual vigente, razão porque mantendo a decisão de piso. Infrações 2 e 3 Procedentes.

Na infração 4, o Recorrente deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foi objeto de saídas com isenção do imposto. Conforme demonstrativo à fl. 66, trata-se do produto KCL, MAP e TSP, que tiveram saída isenta.

O Recorrente alega que por conta do Convênio ICMS 100/97 vigente à época das operações questionadas no auto, possibilitava a manutenção do crédito fiscal. Que a hipótese de revenda não lhes tira a natureza de insumo agropecuário e que não foram juntados aos autos, provas de que houve destinação diversa, isto é, a aplicação na agricultura. Alega que outro auto já foi cancelado por este Conselho, o de número 279757.0090/15-4, citando voto do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes no Acórdão CJF Nº 0294-11/1.

Para fazer um cotejo entre o entendimento do processo retro mencionado em que o Conselheiro Paulo Danilo Lopes votou favoravelmente em situação análoga é preciso levar em conta, que o outro lançamento ocorreu sob vigência do RICMS/97 cujos artigos pertinentes traziam o seguinte contexto:

*Art. 20. Até 31/12/12, são isentas do ICMS as operações internas com os seguintes insumos agropecuários (Conv. ICMS 100/97):*

*XI - nas saídas dos seguintes produtos:*

*c) amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fostato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples ou compostos, fertilizantes e DL metionina e seus análogos, quando produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a aplicação do benefício quando dada ao produto destinação diversa.*

*Art. 104. Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:*

*VI - às entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida o art. 20, bem como às **entradas em estabelecimento industrial** das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos (Conv. 100/97);*

O Conselheiro Relator à época entendeu que a legislação ao dizer que é vedada a destinação diversa, significa que veda o destino que não seja o uso agropecuário como fertilizante, e, portanto, como não se provou isto no processo, o lançamento foi improcedente, porquanto entendeu que “*tomando-se como verídica a acusação de revenda, há de se dizer que apenas foi acrescentada mais uma etapa na cadeia de circulação econômica, cujo final, de uma forma ou outra, será a agricultura ou pecuária*”.

Agora, vejamos a legislação do RICMS 2012, a seguir transcrita, para que façamos novamente a interpretação:

*Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:*

(...)

*XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, exceto os previstos nos incisos LIII e LIV do caput do art. 268 deste Decreto, observadas as seguintes disposições:*

- a) o benefício fiscal de que cuida este inciso alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final;*
- b) o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída;*
- c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;*
- d) fica admitida a manutenção de crédito nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida este inciso;*

A redação atual do inciso XVIII do art. 264 foi dada pelo Decreto nº 16.284/15, efeitos a partir de 27/09/15. O lançamento da infração 4, vai de janeiro de 2014 a setembro de 2015. Na redação originária, efeitos até 31/08/15, a isenção não excetuava os produtos dos incisos LIII e LIV do art. 268.

NOTA: redação atual do inciso XVIII do art. 264 foi dada pelo Decreto nº 16.284, de 18/08/15, DOE de 19/08/15 mantida a redação de suas alíneas, efeitos a partir de 01/09/15. Redação originária, efeitos até 31/08/15:

“XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, observadas as seguintes disposições:”

*Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

(...)

*LIII - nas saídas de amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4% (quatro por cento), desde que sejam destinados a uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa; (Redação anterior dada ao inciso LIII tendo sido acrescentado ao caput do art. 268 pelo Decreto nº 16.284, de 18/08/15, DOE de 19/08/15, efeitos a partir de 01/09/15 a 26/11/15: “LIII - nas saídas internas de amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4% (quatro por cento);*

Pela exegese do art. 264, pode ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, **exceto os previstos no inciso LIII** do art. 268, e este inciso, excetua exatamente o cloreto de potássio dentre outros. Contudo, tal alteração só aconteceu a partir de 01/09/2015 quando houve alteração do inciso XVIII do art. 164, e o

lançamento vai de janeiro a setembro de 2014, ou seja, durante a vigência anterior da redação do inciso XVIII. Assim, não há maiores diferenças quanto à legislação do antigo RICMS.

Contudo, com a devida vênia, venho divergir do voto anteriormente citado, pois a condição de manutenção do crédito decorre das entradas serem utilizadas para insumos de fabricação, e não do destino dado aos produtos após a saída do estabelecimento do Recorrente.

Pelo exposto, caracterizou-se a venda de matéria prima com manutenção de crédito na entrada, como se fosse não uma indústria, mas um intermediário na condição de empresa comercial, o que não configura a condição imposta na alínea “c” do inciso XVIII do art. 264 - **a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos**). A própria razão social já caracteriza atividade mista (GALVANI INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A). Tal situação inclusive leva a um privilégio em relação a uma empresa exclusivamente comercial, que não faz jus ao crédito nas entradas, mesmo com saídas isentas. A DITRI, já emitiu parecer em consulta feita por empresa comercial, com o seguinte teor:

PARECER Nº 10446/2012 DATA: 09/05/2012

ICMS. Crédito fiscal. Nas saídas internas de insumos agropecuários promovidas por estabelecimento comercial, com isenção definida no Convênio 100/97, não há manutenção de crédito. Desse modo, o entendimento é que nas saídas internas de insumos agropecuários, promovidas por estabelecimento comercial, não há manutenção de crédito.

Entendo que a empresa, embora inscrita como indústria, pratica atividade mista, industrial e comercial. Mantida a decisão de piso quanto à infração 4. Quanto ao pedido de redução de multas por considerá-las elevadas e com caráter de confisco, e que ofendem a Constituição Federal, devo dizer que as mesmas estão previstas na Lei nº 7.014/96 e que não compete a este órgão apreciação de constitucionalidade da lei tributária vigente no estado da Bahia.

Face ao exposto, mantenho a decisão do julgamento de piso e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida para julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278936.0008/15-9, lavrado contra **GALVANI INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$973.031,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

PAULA GONÇALVES MORRIS MATOS – REPR. PEG/PROFIS