

PROCESSO - A.I. Nº 206975.0006/00-3
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e UCAR - PRODUTOS DE CARBONO S/A.
RECORRIDOS - UCAR – PRODUTOS DE CARBONO S/A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0670/01
ORIGEM - INFAS SIMÕES FILHO
INTERNET - 01/03/02

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0082-11/02

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Caracterizado que os produtos que motivaram a autuação, chapas de aço para fabricação de cilindros, fresas, serras fita, pastilhas, insertos e facas, são efetivamente materiais para uso e consumo pelo estabelecimento e não produtos intermediários na forma pretendida pelo recorrente, sendo vedada pela legislação a utilização dos créditos fiscais quando das suas respectivas aquisições. Modificada a Decisão recorrida. **b)** SERVIÇO DE TRANSPORTE E ALIMENTAÇÃO DE PESSOAL DA PRODUÇÃO. Imputação não elidida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Identificado que os produtos são destinados ao uso e consumo pelo estabelecimento do recorrente, a falta de pagamento do imposto constitui infração. Decisão modificada. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Decisão por maioria. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo e de Recurso de Ofício interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal que, por intermédio do Acórdão nº 0670/01 decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração em referência.

Sinteticamente estão indicados no Auto de Infração duas infrações que resultaram em um crédito reclamado no montante de R\$1.388.503,26 as quais, para uma melhor avaliação, assim se apresentam :

A “Infração 1” que trata de utilização indevida de créditos fiscais de ICMS, tem a seguinte composição:

1.1 Créditos indevidos decorrentes de aquisições de materiais para uso e consumo pelo próprio estabelecimento, relativamente aos exercícios de 1995 e 1996, os quais, conforme conclusão das autuantes, não são consumidos no processo produtivo e não integram o produto final. O crédito reclamado neste item perfaz o total de R\$165.810,95.

1.2 Créditos extemporâneos, atualizados monetariamente e acrescidos de juros, ambos calculados pelo próprio recorrente, referentes a transportes de funcionários durante os exercícios de 1993 a 1998, perfazendo o total creditado de R\$341.711,69.

1.3 Da mesma maneira descrita no item antecedente, referente a alimentação fornecida aos funcionários do setor de produção, no mesmo período citado, no total creditado de R\$338.365,10.

1.4 Crédito indevido referente a transportes de funcionários da produção nos exercícios de 1999 e 2000, nos totais de R\$110.997,71 e R\$113.748,70, respectivamente.

1.5 Crédito indevido referente à alimentação fornecida aos funcionários do setor de produção nos exercícios de 1999 e 2000, nos valores respectivos de R\$86.460,18 e R\$77.432,57.

Após a decomposição acima, chega-se ao valor total da “Infração 1” no montante de R\$1.234.526,90.

Já a “Infração 2” refere-se a falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais quando das aquisições em outros estados das mercadorias integrantes do sub-item 1.1, destinadas à uso e consumo pelo próprio estabelecimento, perfazendo o total autuado de R\$153.976,36.

Do quadro acima exposto, a 1^a JJF, em Decisão Não Unânime, posicionou-se pela Improcedência do item 1.1, relativo a “Infração 1” na quantia de R\$165.810,95 e, de igual forma, em relação a “Infração 2” no valor de R\$153.976,36, itens estes que são objeto do Recurso de Ofício interposto pela 1^a JJF na forma prevista no art. 169, I, “a”, do RPAF-BA.

Por outro lado, a 1^a JJF decidiu, por unanimidade, pela Procedência dos itens 1.2, 1.3, 1.4 e 1.5, da “Infração 1”, que totalizam R\$1.068.715,95 os quais deram motivação à apresentação do Recurso Voluntário nos termos adiante descritos.

Antes, porém, em face da necessidade de reexame de toda a matéria, efetuou a transcrição integral do Relatório pertinente ao Acórdão recorrido, na forma abaixo :

I – Das razões de defesa: “O autuado, às fls. 81 a 190, através de seu representante legalmente constituído, apresenta defesa inicialmente tecendo elogios quanto ao aparato tecnológico posto pelo Estado à disposição do Fisco, ressalvando , no entanto, que no resultado do levantamento, os Auditores não observaram os aspectos relacionados com a distinção entre conceitos de insumos e de materiais de consumo.

Que os autuantes ao deixarem de observar os princípios básicos de contabilidade e confundir materiais empregados diretamente na produção industrial como material de consumo, pretendeu glosar créditos de insumos industriais e exigiu diferença de alíquota dos mesmos,

Diz que os produtos tanto no 1º como no 2º item, são insumos, pois constituem materiais que integram o custo das mercadorias, e que a saída do produto acabado é tributado, citando os arts. 28 e 29 da Lei nº 7.014/96 que trata da não cumulatividade.

Diz que o item diferença de alíquota só é cabível apenas nas aquisições de bens do ativo imobilizado e de uso de material de consumo. Assim descabe a exigência da diferença de alíquota nas aquisições de “insumos” industriais.

Requer que sejam analisados em conjunto os itens da autuação.

Cita comentários do tributarista Rubens Miranda de Carvalho (ICMS – Comentários à LC nº 87/96), no que diz respeito a proibição do crédito relativo a mercadorias e serviços alheios às atividades do estabelecimento.

Diz que os materiais em discussão são consumidos diretamente na fabricação de elétrodos e cátodos. Que a fabricação desses produtos passa por diversas fases e estágios, tais como: cozimento, impregnação, grafitação, usinagem e embalagem. Que os materiais são produtos intermediários que têm vinculação direta ao processo industrial, sendo consumidos no processo de fabricação.

Que sua reposição é constante, já que o consumo é acelerado. Que o produto final para chegar a sua forma final, em condição de ser vendido é submetido a corte, desbastamento para eliminação de resíduos, abertura de rosca e outros procedimento.

Cita o art. 359, §1º, I, do RICMS/97, para dizer que as palavras “viabilização e desempenho” dão o significado do que o Regulamento pretende dizer quando se refere a “vinculados” ou “consumidos” no processo industrial.

Diz que quando a lei baiana e o seu regulamento se referem a bens de uso e consumo, tem que se buscar a “compreensão” do que sejam bens de uso e consumo nos conceitos da legislação federal, nas normas dos Conselhos Federais e Regionais de Contabilidade e nos princípios de Contabilidade geralmente aceitos. Que um bem não pode ter um conceito para o Estado, outro para a União e outro para o Município, senão seria uma subversão total, contraria ao princípio da segurança jurídica.

Cita doutrina de escol acerca do direito à utilização do crédito do ICMS e que discorrem do princípio da não cumulatividade do ICMS.

Diz que uma coisa é produto empregado na atividade-fim. Outra é produto empregado na atividade-meio. Que a GECOT/DITRI em Parecer de nº 2.189/98, respondendo a consulta feita por empresa siderúrgica declarou que se os materiais adquiridos estão vinculados ao processo industrial é legítimo o direito ao crédito. Não gerando crédito aqueles que a empresa consome fora do processo industrial, como é o caso de material usado na limpeza de pisos e vidraças do estabelecimento.

Que a lei autoriza o direito ao crédito dos produtos intermediários. Já os créditos dos bens e dos materiais de consumo, só serão utilizáveis a partir do ano 2003. Que a razão desse fato é que os créditos das mercadorias destinadas a revenda, das materiais primas e insumos constituem direito do contribuinte previsto na Constituição, por força do princípio da não cumulatividade, enquanto que os créditos referentes aos bens de uso e consumo não constituem um direito constitucional, representando um mero benefício fiscal concedido pela Lei Complementar nº 87/96.

Diz que ainda há quem recorra, ao Parecer Normativo nº 1/81, que muito mudou o conceito sobre o princípio da não cumulatividade (fl. 101). Que naquela época o tributo estadual denominava-se ICM, com a nova Constituição transmudou-se em ICMS, ampliando o seu âmbito de incidência, de modo que o antigo conceito de insumo que se prestava apenas para os estabelecimentos industriais, passou a abranger gastos inerentes à extração, geração de energia e às prestações de serviços que integrou o campo da incidência do tributo estadual. Que a legislação do ICM admitia o chamado crédito físico, ou seja, aquele insumo que se incorporasse fisicamente ao produto final. Por essa razão o Parecer Normativo nº 1/81, deve ser lido, hoje, com ressalvas.

Que agora a legislação é taxativa ao dispor que dão direito ao crédito os materiais que estiverem vinculados ao processo industrial ou que forem consumidos no processo, citando o art. 93, §1º, I, do RICMS/97.

Diz que a Lei nº 4.825/89, ao transformar o ICM em ICMS deixou de lado o conceito de produto intermediário, e se preocupou em definir o conceito de insumo. Que a definição está contida no parágrafo único do art. 51.

Que na Lei nº 7.014/96, o legislador, acertadamente, fez a especificação das situações que autorizam o crédito do imposto (art. 28, 29, §1º e 7º e art. 31), bem como as que não permitem o crédito (art. 29, §§2º e 4º e art. 30). Que a diferença entre a Lei nº 4.825/89 e a Lei nº 7.014/96 é apenas de técnica legislativa.

Transcrevem o art. 49, II e 51, III e parágrafo único do art. 51, todos da Lei nº 4.825/89.

Que o conceito de insumo foi dado nos termos do inciso III do art. 51 e parágrafo único, da Lei nº 4.825/89, Que a compreensão do inciso III é dificultada porque o legislador deu a definição negando o direito ao crédito. Assim, o conceito de insumo é obtido por exclusão.

Diz que para ser interpretado com segurança os dispositivos acima é necessário atentar para os seguintes aspectos:

- a) na expressão “demais bens intermediários utilizados durante o processo de industrialização constante no parágrafo único do art. 51, a palavra “demais” denota que a enumeração ali contida é meramente exemplificativa, e não taxativa.
- b) A conjunção “ou”, contida no meio do inciso III do art. 51, expressa que basta preencher um dos requisitos para o contribuinte ter direito ao crédito.
- c) A integração física ao produto final não é mais requisito essencial para que o insumo industrial dê direito ao crédito do imposto.

Diz que a DITRI, ao seu ver, traduziu fielmente o espirito do art. 93, §1º, do RICMS/97.

Cita também trabalho do Professor José Amândio Barbosa, em que ao tratar dos critérios de classificação dos materiais para fins de escrituração (insumo x materiais de consumo) estabeleceu os seguintes parâmetros.

“Material de uso ou consumo, sob o ponto de vista fiscal, é a mercadoria que não é utilizada para a comercialização e que não é empregada para integrar o produto ou para ser consumida no processo de industrialização, se destinando à manutenção das atividades da empresa, a exemplo de: material de escritório, material de expediente, material de limpeza, impressos, água, café, fardamento de empregados, etc.” (Contabilidade Tributária sob o Aspecto do ICMS – Manual de Registro Fiscal e Contábil, 2ª ed., Salvador, Ed. Bahia Fisco, 1987, p.151).

Transcreve também decisões do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, cujos Acórdãos tem como enunciado os conceitos de matéria prima e produtos intermediários.

Diz que a legislação não mais exige que o material seja consumido num só lote, partida ou fornada, nem que o bem seja consumido de uma só vez (direta ou indiretamente) no processo produtivo, ou que nele seja consumido (art. 93, §1º, I, “a” e “b”, do RICMS/97).

Descreve a participação de cada um dos produtos no processo produtivos, quais sejam:

- 1) Chapas – diz que se trata de material consumido na moldagem e acabamento dos produtos, sendo inutilizados tanto na fabricação de elétrodos como cátodos, sendo necessária sua renovação constante e são empregados na obtenção de elétrodos e cátodos, na fase de grafitação;
- 2) Serra fita – na fase de usinagem é usada para cortar os elétrodos. Constitui uma peça que se acopla a uma máquina movida a energia elétrica. Diz que o equipamento é composto por 2 partes, uma móvel (serra fita) outra fixa (maquina de corte). Que apenas a parte móvel foi objeto de autuação e o Fisco não observou que a peça se consume em contato direto com o produto acabado, desgastando-se e inutilizando-se no processo industrial, e sua substituição é necessária sob pena de comprometer a fabricação dos elétrodos.
- 3) Faca – tem função semelhante ao da serra fita. A diferença é que a serra fita atua no corte dos elétrodos em movimento de vai-vem e a faca na usinagem dos elétrodos/niples sob a forma de pressão (impacto).
- 4) Fresas – empregadas na produção de cátodos como material imprescindível para a usinagem dos bens catódicos.
- 5) Pastilhas – usados na fase de cozimento, sendo consumida na usinagem do produto cozido, para obtenção do produto final, os elétrodos. Que os elétrodos saem do forno de cozimento com muitos resíduos e para chegar à forma final são submetidos a desbastamento. O desgaste das pastinhas, por atrito, no desbastamento dos elétrodos exige a sua constante substituição.
- 6) Insertos – são pequenas lâminas utilizadas na fase de usinagem, consumidos na abertura de roscas em elétrodos usinados. Diz que sendo materiais vinculados diretamente à produção, consumidos no processo industrial, o direito ao crédito é assegurado, com base no art. 93. §1º, I, do RICMS/97.

Traz aos autos citações de diversos Acórdãos do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) e de Tribunal de Justiça de São Paulo e de outros Estados, além de Parecer da GECOT/DITRI n. 2.189/98. Todos para fundamentar suas alegações de que os produtos objeto da autuação serem insumos e não material de consumo como entenderam os autuantes.

Diz que foi amplamente demonstrado, a Lei nº 7.014/96, nos arts. 28 e 29 é taxativa ao cuidar do direito ao abatimento do imposto devido nas operações anteriores. O seu RICMS/97, no art. 93, §1º, I, prevê que para ter direito ao crédito é bastante que as mercadorias adquiridas estejam vinculadas (alínea a) ao processo industrial ou sejam consumidas (alínea b) no processo industrial. Em essência, a dicção dos artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96 é a mesma dos arts. 49 e 51 da Lei nº 4.825/89 que precedeu àquela. Que em nenhum momento a lei menciona que os produtos intermediários devam integrar fisicamente o produto final.

Traz também diversos Acórdãos relativos a decisões tanto das Juntas como das Câmaras de Julgamento do CONSEF que tratam de situação análoga à do processo em análise, como Acórdão CJF nº 0705/99 – CJF nº^{os} 1245/99, 1683/99 e 1554/00.

Em relação ao direito ao crédito sobre serviços de transporte e alimentação do pessoal da área industrial, diz que numa consulta que foi formulada a DITRI pelo gerente da GEPEQ, quando foi solicitado orientação acerca do direito ao crédito relativo ao ICMS pago na prestação de serviços de transporte dos empregados de industria, tendo como resposta através do Parecer GECOT nº

1876/98. No Parecer, aquele órgão entende “Aplicando uma analogia fundamentada nos princípios e na legislação tributária, bem como na legislação contábil, podemos depurar que estão assegurados os créditos decorrentes da prestação de serviços de transporte de empregados da indústria que estejam vinculados ao setor produtivo da empresa, tendo em vista que os salários e os encargos de tal mão de obra constituem custos de produção.”

Cita o §11º da Lei nº 7.247/97. Assim conclui que não há previsão do direito ao crédito que seja decorrente de transporte do pessoal que não trabalhe direta ou indiretamente na produção da fábrica, haja vista que os respectivos salários e encargos desse pessoal são considerados despesas administrativas e não custo produtivo.

Ao final requer que os autuantes confirmem o que foi exposto na peça defensiva; que sejam acatadas as ponderações ora formuladas, analisando-se em conjunto os itens 1º e 2º por haver intima ligação dos mesmos, dizem respeito a aquisições de insumos, considerados erroneamente pelo Fisco como se fossem material de consumo, inclusive os serviços de transporte do setor fabril, cujo crédito é legítimo, segundo Parecer da DITRI, que se reconheça a legitimidade dos aludidos créditos dos insumos e a inexigibilidade da diferença de alíquotas, decretando-se a improcedência da autuação”.

II – Da informação fiscal prestada pelas autuantes: “Os autuantes, às fls. 203 a 237, informam que é incorreta a interpretação do autuado ao julgar não ser juridicamente cabível a cobrança do crédito fiscal indevido referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento e do serviço de transporte e alimentação de pessoal da produção e por consequência do diferencial entre as alíquotas internas e interestaduais destas mercadorias, objeto da glosa do crédito fiscal.

Informam que irão se ater apenas ao exame técnico da matéria, por acharem desnecessário discutir as indagações do autuado referente ao desconhecimento dos autuantes sobre a matéria, má vontade do Fisco quando o assunto é crédito fiscal e a necessidade de reciclagem para que os fiscais acompanhem as mudanças da legislação.

Informam que as diferenças de alíquotas e os créditos fiscais indevidos relativos a chapas, fresas, serras fita, pastilhas, insertos e facas, reclamados nos autos abrangem apenas os exercícios de 1995 e 1996. Em relação ao imposto exigido decorrente de crédito indevido de alimentação e transporte de pessoal da produção (dezembro/98 a outubro/2000).

Diz que crédito fiscal é uma matéria muito polêmica, que tem suscitado muitas discussões, na questão do direito ou não do crédito fiscal do ICMS, nas aquisições de produtos utilizados nas atividades industriais, quanto a classificação destas aquisições como materiais de uso e consumo, portanto, sem direito ao crédito, ou produto intermediário com direito ao crédito fiscal. Transcreve os arts. 94 a 97 do RICMS/89 e o art. 93, I, §1º, art. 97, II, do RICMS/96 e diz que pela análise da legislação vigente à época, para se ter direito ao crédito fiscal era necessário que os produtos fossem consumidos ou integrassem o produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição. Que a expressão “diretamente vinculados à comercialização, industrialização” só aparece no RICMS/96, quando a utilização do crédito fiscal estava condicionado a que os produtos estivessem diretamente vinculados ao processo produtivo, que fossem nele consumidos ou integrassem o produto final na condição de elemento indispensável.

Que entendem correta a exigência pelas seguintes razões:

- 1) Após visita ao processo produtivo, verificou-se que as funções dos materiais citados nos autos, têm caráter de uso e consumo, são ferramentais, que embora aplicados na produção

industrial, participam do processo produtivo de forma acessória, não são consumidos no processo produtivo, e nem são elementos indispensáveis à composição do produto final;

- 2) As chapas antes de sua utilização são enviadas para outra empresa para serem transformadas em cilindros, que são utilizados com a função de acondicionar o produto durante a fabricação. Anexa aos autos Laudo da CEPED para demonstrar que sua vida útil é de cerca de 25 fornadas.
- 3) O Parecer da DITRI nº 2.245/98, que anexa aos autos, não reconhece o crédito fiscal de brocas de diamante utilizados por uma pedreira, por entender que se trata de material de uso;
- 4) Com relação a glosa dos créditos fiscais relativos aos serviços de transporte e alimentação do pessoal da produção, também por entenderem que não preenche nenhuma das condições dispostas no §1º, I, do art. 93 do RICMS/97, porque não há vinculação direta ao processo produtivo, não há consumo no processo e não integra o produto final.

Entendem que o serviço de transporte de pessoal de produção não está vinculado diretamente a industrialização. Que o serviço de, transporte vinculado à produção é o efetuado por transportadora, no transporte das matérias primas e insumos utilizados diretamente na produção. Que a alimentação do pessoal da produção é material de consumo da empresa. Que o autuado só teria direito ao crédito se fosse empresa fornecedora de refeições.

Que encontrou vários pronunciamentos do CONSEF de casos anteriores relacionados com o assunto em discussão, que fundamentam a ação fiscal.

Transcrevem textos de julgamentos do CONSEF para comprovarem os seus entendimentos. Cita a Resolução nº 4776/97 que tratou de crédito de produtos aplicados na conservação, limpeza e tratamento de rejeitos industriais e que também não reconheceu o crédito fiscal relativo a aquisição de refeições para o pessoal da produção, por entender que não se caracteriza como essencial ao processo produtivo. Que no Acórdão CS nº 1.731/00 o CONSEF continuou com o mesmo entendimento.

Na Resolução nº 4296/97, a autuação foi julgada totalmente procedente e reclamava crédito indevido na utilização de água de refrigeração, alimentação e transporte fornecida a parte do pessoal da empresa. Manteve-se o julgamento referente a Decisão citada, pelo não provimento do Recurso de Revista, através do Acórdão CS nº 0222/00.

Na resolução n. 0651/99 o que julgou procedente mantendo a vedação de utilização de crédito referente a material de uso e consumo. Cita também a Resolução nº 1.978/99. Diz que o CONSEF através do Acórdão JJF nº 1.985/00 não reconheceu o direito ao crédito de diversos produtos, inclusive de facas e filtros, sob a alegação de que são equipamentos essencialmente de uso e consumo. Cita também o Acórdão JJF nº 2.043/00.

Conclui informando que em que pese a extensa peça de defesa visando impugnar o lançamento fiscal e diante da informação rebatendo e comprovando que todas as irregularidades indicadas no Auto de Infração foram cometidas pelo autuado e requer a manutenção da autuação”.

III – Do voto vencido proferido pela Sra. Relatora da 1ªJJF: “Da análise das peças que compõem o presente processo inicialmente, devo ressaltar, que apesar de o autuado, de forma brilhante, discorreu sobre o cerne da lide, relativo a infração 1, que trata de utilização indevida de crédito fiscal do ICMS decorrente da aquisição de material considerado para uso e consumo e, que dada a sua atividade produtiva pugna pelo direito dos referidos créditos alegando que integra o seu

processo produtivo ainda que não se consuma estariam vinculados ao mesmo, e entende representar custo de produção para a empresa, aduzindo que o conceito de custo deve ser o mesmo adotado pelos Princípios Gerais de Contabilidade e que deve ser uniforme para os pessoas jurídicas do direito público (União, Estado e Município).

Tratando do credito tributário que sofreu alterações substanciais na Lei Complementar nº 87/96, devendo ressalvar que o RICMS/96, (Decreto nº 5.444/96) se antecipou à mesma concedendo, com relação ao crédito de energia elétrica e a aquisição de bens do ativo imobilizado, o direito ao creditamento do ICMS.

Assim, é mister que analisemos a questão do crédito observando o período da ocorrência do fato, sobretudo, porque verifico que o autuado pauta toda a sua defesa na Legislação Estadual respaldado na Lei nº 7014/96 e RICMS/97 (Decreto nº 6.284/97) que não deve ser aplicável ao caso, uma vez que os fatos ocorreram sobre a vigência da Lei nº 4.825/89 e RICMS/89 e RICMS/96, posto que a lei que se aplica é a vigente ao tempo da prática do fato gerador.

Feitas estas considerações passo a analisar e decidir quanto a infração 1 que se refere a glosa de créditos referente a material de uso e consumo empregados na produção, porém não integrando o produto e nem nele se consumindo, como pretende o defendant, na sua peça de impugnação, onde cita decisões de outros tribunais e até mesmo deste CONSEF tentando estabelecer, com as decisões ali proferidas, correlação com a infração ora combatida.

Verifico que ao autuado não assiste razão relativamente a argüição do pretenso direito ao credito citando como paradigma para que lhe seja dispensado o mesmo tratamento que ocorreu no desfecho dos julgados relativos aos Acórdãos nºs 1683/99, 0705/99, 1554/00 e 1245/99, senão vejamos:

Relativamente ao Acórdão nº 1.683/99, o credito questionado refere-se a prestação de serviços de comunicação e utilização indevida de crédito relativo a moldes, telas e discos de widea. Relativamente aos serviços de comunicação deixo de me manifestar por não ser objeto da presente autuação e quanto aos demais créditos o entendimento predominante no voto foi de que apenas as telas e os discos de widea utilizados no processo de produção (industria de azulejo) ensejavam o direito ao uso do credito.

Quanto ao Acórdão nº 0705/99, os produtos objeto da glosa do crédito foram objeto de revisão e restou provado de que o consumo de Aldeido Industrializado que é utilizado em laboratório, por se referir a produto aplicado em testes para verificação das condições mínimas do produto no mercado, foi considerado em Decisão não unânime que cabia o credito do imposto. Não se aplicando ao caso em exame.

De igual modo o Acórdão nº 1554/00 que entendeu incorreta a glosa de créditos relativo a filtros, por entender que os mesmos são utilizados diretamente no processo produtivo, não se aplicando também ao caso ora em exame, uma vez que os materiais objetos da autuação, referem-se a materiais considerados ferramentais, tais como: serra fita, facas, chapas e insertos, sendo os demais materiais de consumo, por não se esgotarem, ou se consumirem no processo produtivo como argui o autuado.

Quanto a Resolução nº 1245/99, os materiais que foram objeto de glosa, referem-se a hidrazina, nalco e sulfato de sódio por se tratar de material de consumo e carvão ativado destinado ao ativo fixo, no emprego de processo produtivo de empresa petroquímica. A Decisão respaldou-se em informações técnicas do CEPED que apontou os produtos como intermediários, não obstante os mesmos não comporem o produto final, porém a nomenclatura desses produtos não permitem

adotar como parâmetro para adoção do critério ali utilizado, porque os produtos em questão tem natureza diversa como dito acima.

Quanto ao creditamento relativo a infração 1 não logra êxito o defendante ainda que juntando as decisões acima comentadas e não obstante citar entendimentos doutrinário de tributaristas renomados, acerca do conceito de insumo e em razão do princípio da não cumulatividade que pertine a questão do crédito fiscal.

Também não assiste razão alegar que estariam corretos os lançamentos com base no art. 28 e 29 da Lei nº 7.014/96 e do art. 93, §1º, I, RICMS/97, haja vista que os fatos devem ser analisados como referido na Lei nº 4.825/89, vigente na data dos fatos ocorridos e objeto da lide.

Em relação a julgados, também os autuantes, na informação fiscal, dentre outros, citam Acórdãos deste CONSEF, cujas decisões acerca do creditamento dos materiais foram objeto de glosa em ações fiscais e que foram consideradas procedentes. A exemplo da Decisão prolatada pela 3ª Câmara do CONSEF, através da Resolução nº 4776/97, que manteve procedente a exigência do imposto em relação ao uso indevido de crédito fiscal nas aquisições de refeições para os funcionários lotados na área de produção, além de aquisição de produtos aplicados na conservação, limpeza e manutenção. Tal Decisão foi mantida através do Acórdão CJF nº 0469/99 em Pedido de Reconsideração, cujo resultado foi o não conhecimento do Recurso. Novamente o mesmo processo foi submetido a julgamento pela Câmara Superior, mediante Recurso de Revista, cuja Decisão foi prolatada através do Acórdão CS nº 1731/00 pelo não provimento do Recurso.

Nesta mesma linha, os autuantes trouxeram aos autos a Resolução nº 4296/97, cujo processo trata-se de utilização indevida de crédito fiscal na aquisição de produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração; alimentação e transporte fornecido a parte dos funcionários, cuja Decisão da 1ª Câmara de Julgamento foi pela procedência da autuação. O processo foi submetido à apreciação da Câmara Superior, em Recurso de Revista, tendo sido não provido o Recurso impetrado pelo autuado, mantendo-se a Decisão anterior.

O caput do art. 51 da Lei nº 4.825/89, estabelece por exclusão quais os fatos em que fica vedada a utilização de crédito fiscal, considerando que de forma genérica define o que seja insumo no Parágrafo único do artigo e lei citados, dentre eles no seu inciso III consta que:

Art. 51 – Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

III – a aquisição de insumos (mercadorias ou produtos) que, utilizados no processo industrial, não sejam neles consumidos, ou não integrem o produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição.

Analizando a função dada pelo autuado de cada material adquirido vê-se que pelo pouco relato da função de cada material não resta dúvida que facas, serra fita, insertos, chapas e até mesmo as pastilhas são ferramentais, portanto, material de uso e não insumo como quer fazer valer o defendant com suas argumentações.

No que diz respeito a alegação do autuado de que um bem não pode ter conceitos diferenciados para o Estado, União e ou Município, concordo plenamente com tal afirmativa, não obstante não vislumbrar nos autos tal situação em relação a interpretação da legislação tributária baiana. O conceito de que sejam bens de uso e consumo é uniforme, a “compreensão” que o autuado se refere acredita que seja em razão de análise da finalidade do bem (mercadoria/produto) adquirido

por cada estabelecimento e qual a sua destinação. Desta maneira, o que está a se analisar nada tem a ver com conceitos das legislações (Estadual, Federal, Municipal), nem das Normas dos Conselhos Federais e Regionais de Contabilidade, muito menos dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. O que se está a analisar é se tal produto de acordo com a atividade industrial desenvolvida pela empresa se constitui em insumo ou material de consumo, para fins de determinação quanto ao uso ou não do crédito fiscal nas suas aquisições, além da determinação do cabimento do diferencial de alíquota caso seja identificado que o produto adquirido se refira a material de uso e/ou consumo do estabelecimento.

Na época da ocorrência do fato gerador, o RICMS, aprovado pelo Decreto nº 2.460/89, no seu art. 95, para efeito de utilização de crédito fiscal, previa como insumos os produtos que utilizados no processo industrial, fossem neles consumidos ou integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição. Nesta mesma linha o regulamento no seu artigo 94, II, “a”, previa o direito a utilização do crédito fiscal, o valor do imposto relativo às entradas de matérias primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagens para emprego em processo de industrialização. Já o art. 97 do citado regulamento vedava ao contribuinte o direito a utilização do crédito fiscal do imposto em relação às entradas de mercadorias quando estas, apesar de constituírem insumos (mercadorias ou produtos) utilizados no processo industrial, não fossem nele consumidos ou não integrassem o produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição.

Os autuantes também trazem a informação de que as chapas adquiridas pelo autuado são remetidas para outra empresa para serem transformadas em cilindros que são utilizados para levar aos fornos o produto de fabricação da empresa, qual seja, o elétrodo e que o cilindro não se consome e que para ser inutilizado é necessário que tenha passado por 25 fornadas, conforme relatório da CEPED.

Ressalte-se que apesar de o autuado trazer aos autos Resoluções deste CONSEF, no intuído de comprovar que os produtos adquiridos seriam insumos, tal análise só pode servir de parâmetro à luz da atividade de cada empresa, haja vista que um produto que é adquirido por uma empresa industrial pode ser utilizado como insumo e na condição de elemento indispensável à sua composição, enquanto que o mesmo produto para outro tipo de atividade desenvolvida não tenha a mesma finalidade. Apesar dessas colocações tenho a reforçar que os produtos adquiridos são materiais de uso, ou seja, são ferramentais utilizados pelo contribuinte autuado no desenvolver de suas atividades.

Também, no que concerne a citação, nos autos, do Parecer GECOT nº 2.189/98, busquei cópia do referido Parecer para que pudesse ter conhecimento do seu conteúdo. Trata-se de consulta de empresa siderúrgica quanto aos produtos: cloreto de amônio, cloreto de cobre, mandíbula fixa para britador, martelete quebrador, nitrogênio líquido, peneira granutest, pirofosfato de sódio, correia transportadora, tela a/c malha, tela em borracha, tubo de aço, uréia nitrogenada, óleo diesel, etc., cuja resposta do órgão técnico foi de que para emitir um Parecer opinativo quanto à procedência do direito ao crédito na aquisição dos produtos citados, necessário seria que tivesse conhecimento detalhado sobre o processo produtivo e sobre a forma de participação dos produtos neste processo. Se caso a empresa entendesse fazer jus aos créditos, que a apropriação dos mesmos em sua escrita fiscal sujeita-se à revisão pela Fiscalização, na forma regulamentar.

Em resumo concluo que o lançamento tributário foi acertadamente feito pelos autuantes.

Quanto a crédito decorrente de transporte e alimentação dos empregados, o defendant citou nos autos o Parecer da GECOT/DITRI nº 1.876/98 que entende dá direito ao creditamento, por

analogia, referente serviço de transporte para o pessoal da produção. Neste sentido tenho a considerar o seguinte:

É inquestionável que mão de obra e encargos se constituem em elementos do custo industrial, porém, no conceito de custo industrial deve ser interpretado que parcelas são ensejadoras de crédito fiscal do ICMS e quais ainda que sendo custo industrial não autorizam o creditamento do ICMS.

Explicando: O custo industrial é composto de:

- 1) MÃO DE OBRA e ENCARGOS são considerados custo industrial, no entanto não geram crédito fiscal do ICMS.
- 2) INSUMO é elemento componente do custo industrial e, somente este, enseja o creditamento do ICMS.

A Lei nº 4.825/89, ao tratar do direito ao crédito fiscal do ICMS, no seu artigo 49, II estabelece que:

Art. 49. Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher:

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

Nesta mesma linha de raciocínio, o Parágrafo único do art. 51 da Lei nº 4.825/89 define o que seja INSUMO, senão vejamos:

Parágrafo único – Considera-se insumos as matérias-primas, os materiais secundários e demais bens intermediários utilizados durante o processo de industrialização de um determinado produto.

Desta forma, não encontra respaldo legal o entendimento de que serviços de transportes e alimentação, utilizados por pessoal ligado diretamente à produção, por fazer parte do custo industrial venham a dar direito ao autuado a se utilizar crédito fiscal

Assim sendo, interpretando a legislação e adotando-se por analogia as regras estabelecidas em lei em relação ao conceito de custo industrial, discordo do entendimento contido no Parecer nº1.876/98 da GECOT/DITRI. A matéria não enseja o creditamento do ICMS, independente da utilização dos alimentos e dos transportes, serem ou não relativos a funcionários lotados diretamente na unidade fabril, haja vista que tais serviços constituem-se em ENCARGOS, não havendo previsão legal para utilização de crédito fiscal para tal finalidade. Entendo correta a glosa dos créditos utilizada relativos aos serviços de transporte e alimentação na presente ação fiscal.

Ressalte-se, ainda, que o CONSEF em Decisão proferida na Câmara Superior, já se manifestou de forma idêntica, confirmando serem indevidos os referidos créditos, através dos Acórdãos CS nºs 0222/00 e 1731/00, conforme transcrevo:

Acórdão CS nº 0222/00 – “Quanto aos itens da autuação referente à utilização indevida de crédito fiscal relativos à alimentação e ao transporte dos empregados do recorrente, ressalta-se o entendimento equivocado do recorrente ao afirmar que os mesmos sendo custo industrial,

“..essencial para que a impugnante obtenha o produto final...” (sic), cabível seria o uso do crédito. Ora, novamente a empresa utiliza-se de sofismas para embasar o seu entendimento, obviamente que praticamente tudo é tido como custo industrial em um processo de industrialização, mas nem por isso tudo o que é assim considerado gera direito a crédito fiscal. O recorrente não é empresa fornecedora de refeições – quando então os insumos utilizados no preparo das mesmas geram efetivamente direito a crédito – e nem tampouco empresa prestadora de serviço de transporte, já que ninguém presta serviço a si mesmos. Portanto também não há que se falar em direito a crédito nas situações aqui comentadas.”

Acórdão CS nº 1731/00 – “Quanto ao item da autuação referente à utilização indevida de crédito fiscal relativo à alimentação, ressalta-se o entendimento equivocado do recorrente ao afirmar que os mesmos fazem parte do custo industrial. Ocorre que o recorrente não é empresa fornecedora de refeições, quando então os insumos utilizados no preparo das mesmas geram efetivamente, direito a crédito. Portanto não há o que se falar em direito a crédito nessa situação. Ressalte-se que tal meteria não consta de Resolução paradigma apresentada pelo recorrente.”

Diante do acima exposto, concluo pela manutenção da autuação.

Em relação ao 2º item da autuação que trata de diferença de alíquota de material de uso adquirido nos exercícios de 1995 e 1996 referentes a produtos que após exame de todos os elementos constantes nos autos, conclui que se tratava de ferramentais, sendo portanto material de uso que a legislação veda a utilização ao direito do crédito fiscal nas aquisições (inciso I do art. 51 da Lei 4.825/89). O inc. II do art. 2º da Lei 4.825/89 define quanto a ocorrência do fato gerador do imposto nas aquisições de mercadorias oriundas de outro Estado e destinadas a consumo e o inciso III do art. 48 da citada lei, estabelece quanto ao cálculo do imposto devido.

Mantenho a exigência fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

IV – Do voto vencedor relativamente a parte do 1º item e ao 2º item: “Discutem-se nestes autos duas coisas:

- 1) Utilização indevida de créditos fiscais de ICMS relativos à aquisição de insumos industriais, que, na visão do fisco, seriam materiais de consumo.
- 2) Falta de pagamento da diferença de alíquotas relativa a parte dos insumos aludidos no tópico supra.

As situações de que cuida o Auto de Infração – glossa de créditos fiscais e exigência do pagamento da diferença de alíquotas – devem ser analisadas em conjunto, haja vista que se referem aos mesmos produtos.

Por questão de coerência, tendo em vista a minha convicção no que concerne ao princípio da *não-cumulatividade*, já manifestada em várias decisões anteriores envolvendo créditos fiscais de produtos empregados na produção industrial em condições semelhantes às verificadas no presente caso, considero-me no dever de expor o que penso acerca da matéria em discussão, a saber, a glossa de créditos fiscais de insumos industriais e o pagamento da diferença de alíquotas relativamente aos mesmos.

É evidente que *materiais empregados na atividade industrial* não podem ser considerados “materiais de consumo”, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico-tributário.

O autuado é uma empresa industrial. Na fabricação de elétrodos e cátodos, conforme descrição constante nos autos, ela utiliza chapas para conformação de cilindros que levam aqueles produtos ao forno e outros materiais destinados à moldagem e acabamento dos aludidos produtos. São várias as fases do seu processo industrial: cozimento, grafitação, usinagem, desbastamento, acabamento e embalagem, não necessariamente nessa ordem. Os cilindros empregados para levar os produtos ao forno consomem-se rapidamente, sendo necessária sua constante renovação, dadas as condições físico-químicas em que são utilizadas, sujeitas a altas temperaturas. Do mesmo modo, as fresas, insertos e outros materiais cujo emprego a defesa descreve, são consumidos no acabamento dos blocos catódicos, desbastamento e abertura de roscas dos elétrodos usinados. Conforme as explicações técnicas prestadas, os elétrodos saem do forno de cozimento com muitos resíduos, um tanto porosos, e para chegarem à forma final são submetidos a polimento. Foi detalhadamente explicado que as fresas, pastilhas, insertos e outros insumos empregados no acabamento dos elétrodos e cátodos, por operarem em face de elevadas temperaturas, se inutilizam rapidamente, sendo necessária a sua substituição. O certificado fornecido pelo Centro de Pesquisas e Desenvolvimento (CEPED) não deixa dúvidas quanto ao efetivo emprego dos cilindros no cozimento dos elétrodos verdes de grafite.

De acordo com as descrições técnicas constantes nos autos, os materiais em discussão são empregados diretamente no processo industrial. Têm vinculação direta com as matérias-primas e com o acabamento dos produtos finais, consumindo-se em contato físico com estes. Consta que os aludidos materiais se desgastam ou se inutilizam no processo industrial, tendo de serem renovados constantemente, em razão das condições adversas a que são submetidos no processo. Os próprios autuantes, ao prestarem a informação, embora neguem o direito ao crédito, confirmam, textualmente, que os materiais em questão são “aplicados na produção industrial”.

A chave da compreensão do que sejam produtos intermediários está na expressão “*utilizados durante o processo de industrialização de um determinado produto*”, constante no parágrafo único do art. 51 da Lei nº 4.825/89. Atente-se bem para o vocábulo “utilizados”:

“Parágrafo único. Consideram-se insumos as matérias-primas, os materiais secundários e demais bens intermediários *utilizados* durante o processo de industrialização de um determinado produto” (*o grifo é meu*).

Cumpre aos técnicos descrever a função dos materiais em análise. Por sua vez, a este Órgão Julgador compete, com base no critério jurídico da *subsunção*, em face da palavra “utilizados”, empregada pela lei, examinar se, de acordo com os elementos constantes nos autos, a utilização dos materiais se verifica *no processo industrial ou fora dele*. Se os materiais participam de forma *direta e efetiva* do processo industrial, são produtos intermediários. Ao contrário, se eles são empregados *fora do processo industrial*, constituem materiais de consumo.

Pois bem, em face da forma como os aludidos materiais participam do processo produtivo, é inegável que eles têm envolvimento direto na elaboração do produto final, na condição de *produtos intermediários*.

É velha essa discussão do crédito fiscal de produtos intermediários. Na década de 80, à época do antigo ICM, havia uma distinção entre os chamados créditos físicos e créditos financeiros. Créditos físicos eram os correspondentes a bens que se incorporassem fisicamente ao produto final (matérias-primas) ou que fossem consumidos em contato direto e imediato com os materiais

de que resultasse o produto final (produtos intermediários). Por outro lado, créditos financeiros eram aqueles que representassem dispêndios alheios ao processo produtivo, como, por exemplo, despesas com juros de financiamento, aquisições de patentes, investimentos, etc. Como a legislação do antigo ICM *não era precisa* na fixação dos critérios de identificação desses fatores, a Procuradoria da Fazenda, através do seu presidente àquela época, o prof. Johnson Barbosa Nogueira, elaborou o tão famoso Parecer Normativo nº 1/81, o qual passaria a orientar a fiscalização e os demais órgãos fazendários acerca do conceito de produto intermediário.

Entretanto, quando, em 1989, a Lei nº 4.825/89 converteu o ICM em ICMS, houve uma mudança substancial nesse aspecto, pois essa lei, em vez de deixar que atos normativos inferiores se ocupassem da formulação dos conceitos em torno da questão – matéria de reserva legal, indelegável –, *chamou para si essa atribuição*, definindo, para efeitos de crédito fiscal, quais os *insumos* que dão ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto. Isso foi feito no art. 51, III, e em seu parágrafo único, nestes termos:

“Art. 51. Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

[...]

III – a aquisição de insumos (mercadorias ou produtos) que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos, *ou* não integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição; (*o grifo é meu*)

[...]

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

Quando a Lei nº 4.825/89 chamou para si a responsabilidade de definir o que sejam *insumos*, derrogou o Parecer Normativo nº 1/81. Os critérios pelos quais deve pautar-se o intérprete, a partir da Lei nº 4.825/89, devem ser os traçados pela própria lei.

O aludido Parecer normativo considerava “produto intermediário” aquele que fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao cabo de cada “fornada”, digamos assim. A expressão “direta e imediatamente” era inspirada na concepção então reinante do chamado “crédito físico”.

Porém, ao ser editada a Lei nº 4.825/89, o legislador, deixando de lado a importância em se definir o que seja “produto intermediário”, que constitui apenas uma *espécie* do gênero “insumos”, preferiu, acertadamente, definir estes últimos.

O grande equívoco que se repete amiúde na determinação dos materiais que dão direito ao crédito está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada. Não faz mais sentido falar-se na distinção entre créditos físicos e créditos financeiros. O Direito brasileiro não cuida disso. Crédito físico e crédito financeiro são coisas que podem interessar na Europa, nos países que adotam o IVA (imposto sobre valor agregado). No Brasil, não. Em nenhum momento a Constituição, a lei complementar, a lei ordinária ou o regulamento do imposto se referem a créditos físicos ou a créditos financeiros.

A lei baiana – Lei nº 4.825/89 – é clara na especificação dos materiais que dão direito ao crédito e daqueles que não dão direito ao crédito. Nos termos do art. 51, III, *não* dá direito ao crédito:

“III – a aquisição de insumos (mercadorias ou produtos) que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos, *ou* não integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;” (*o grifo é meu*)

Nessa discussão, há quem chegue a dizer que determinado material, embora seja um produto intermediário, não dá direito ao crédito porque “não integra o produto final”. Ora, os produtos intermediários não “integram o produto final”, o que integra o produto final são as matérias-primas. Qualquer produto intermediário que integre o produto final deixa de ser conceituado como produto intermediário e passa a ser matéria-prima.

Essa questão de o bem integrar o produto final na condição de elemento indispensável à composição do produto acabado constitui a parte final do inciso III, supra, estando separada da primeira parte do dispositivo por uma conjunção alternativa, a conjunção “ou”. Essa conjunção indica que, para ser considerado insumo, não há necessidade de o material ser consumido no processo industrial “e”, “também”, integrar o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição. A conjunção “ou” denota alternância, ou seja, basta uma coisa ou outra.

Observe-se que exigências do tipo “consumidos direta e imediatamente” ou “exigindo-se sua renovação ao cabo de...” não são feitas na lei. Repito: tais restrições não constam na lei nº 4.825/89. Nem tampouco no regulamento.

O princípio da não-cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto relativo às suas operações (ou prestações) o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. O direito ao abatimento sai pronto e acabado da Constituição.

A lei baiana, fiel à Constituição e à norma complementar à Constituição, define as situações em que o contribuinte pode utilizar o crédito. Não há como negar o direito ao crédito se os materiais consumidos no processo industrial preenchem os requisitos previstos na lei. A fixação de critérios não estabelecidos pela lei fere o princípio da segurança jurídica e leva de roldão o princípio da tipicidade cerrada.

A correta interpretação do dispositivo em análise deve levar em conta o seguinte critério: uma empresa industrial tem o direito ao crédito do imposto na aquisição de *insumos*, a saber:

1. *matérias-primas*, ou seja, bens que integrem o produto final (2^a parte do inciso III, supra);
2. *produtos intermediários*, isto é, materiais que, utilizados no processo industrial, sejam nele consumidos (1^a parte do inciso III).

Uma empresa industrial tem no seu acervo uma diversidade muito grande de bens materiais e imateriais. Interessa aqui a análise dos bens materiais.

A Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) classifica as contas do ativo em três grupos: ativo circulante, ativo realizável a longo prazo e ativo permanente. Como o interesse imediato no presente caso é voltado para aqueles bens cujas aquisições dão direito ao crédito fiscal de ICMS, quando efetuadas por uma empresa industrial, darei destaque apenas aos bens do ativo permanente e a determinados bens do grupo do ativo circulante. Sob essa perspectiva, os bens materiais que interessam diretamente na determinação do que dá ou não direito ao crédito do ICMS podem ser assim classificados:

1. *Bens do ativo permanente*, compreendendo três segmentos: ativo imobilizado, ativo diferido e investimentos. Desses três segmentos, tem relevância nesta análise o ativo imobilizado, composto das instalações físicas da fábrica, máquinas, equipamentos, veículos, computadores, impressoras, enfim, bens duráveis, de valores quase sempre significativos.
2. *Bens de uso e materiais de consumo* (em sentido amplo), os quais, por sua vez, comportam uma subdivisão, a saber:
 - 2.1. Materiais empregados ou consumidos no processo industrial, ou seja, *insumos industriais*: combustíveis, lubrificantes, catalisadores, material de embalagem, materiais de controle de qualidade do produto, partes e peças das máquinas e equipamentos que se consomem no processo industrial (as partes e peças das máquinas e equipamentos não se confundem com as máquinas e equipamentos, sendo estes classificados como bens do ativo imobilizado).
 - 2.2. Materiais empregados ou consumidos fora do processo industrial, que constituem os chamados *bens de uso e materiais de consumo* (em sentido estrito): material de escritório, material de limpeza, cafezinho servido a clientes e funcionários, e outros gastos desvinculados do setor fabril.
3. *Matérias-primas*, tipo especial de “material de consumo”, que se distingue dos materiais de consumo propriamente ditos porque as matérias-primas se incorporam fisicamente ao produto final.

Por bens do ativo imobilizado devem ser entendidos aqueles destinados à manutenção das atividades do estabelecimento (bens de capital, veículos, máquinas, equipamentos, instalações, etc.). Peças ou partes destinadas à manutenção ou reposição no conserto ou conservação de bens do ativo imobilizado não se confundem com estes. As peças e partes, enquanto unidades autônomas, no ato da aquisição ou enquanto no almoxarifado da empresa, constituem bens de uso (os demais bens, embora também sejam “de uso”, integram outras nomenclaturas). O bem que se consome de uma só vez classifica-se como insumo ou material de consumo. É insumo quando consumido no processo industrial, na extração, na produção, no comércio, na prestação de serviços, na geração de energia. É material de consumo quando empregado em setores não relacionados diretamente com os aludidos processos, como no caso de material de limpeza, alimentação, material de escritório.

Existem bens que se situam na faixa de transição entre bens do ativo imobilizado e bens de uso ou consumo. Dentre estes, merece destaque o caso daqueles componentes, peças ou acessórios que, ao serem aplicados a um bem do ativo imobilizado, mudam as características deste ou aumentam a sua vida útil. Quando isso ocorre, aqueles componentes, peças ou acessórios são contabilizados (e têm o tratamento fiscal) como bens do ativo imobilizado.

Os conceitos de bens de uso, de bens de consumo e de bens do ativo imobilizado devem ser buscados na ciência contábil e na ciência econômica. Mas existem também normas a serem observadas na identificação desses bens, de acordo com a Lei das Sociedades Anônimas e a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas.

Importa compreender o que são materiais de consumo, com os seus desdobramentos e as múltiplas implicações destes decorrentes. Dependendo do contexto, até mesmo os insumos são materiais de consumo. As matérias-primas, em linguagem leiga, são materiais de consumo. Ocorre que o seu consumo, juntamente com o consumo dos produtos intermediários, se verifica

no processo industrial. E aí está a chave da compreensão do problema, conforme mostrarei mais adiante.

Essa expressão “material de consumo” é de uma abrangência sem limites. A rigor, tudo se consome. Nada neste mundo é eterno. A questão está em que alguns bens se consumem muito lentamente, de forma imperceptível, ao passo que outros se consumem mais rapidamente, e outros se consumem de uma só vez. O consumo pode ser de tal ordem que o material simplesmente desapareça fisicamente, como, por exemplo, os combustíveis líquidos (na verdade, não “desaparecem”, haja vista a lei de conservação da massa, a chamada “lei de Lavoisier”). Noutros casos, o consumo se manifesta pelo desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do bem (lubrificantes, por exemplo). Para os efeitos fiscais, importa saber se o consumo, desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do material estão relacionados diretamente com o processo de industrialização (ou de produção, ou de extração, ou de geração, ou de prestação de serviço tributável) ou se a sua ocorrência se verifica fora do referido processo.

Os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo industrial. Para evitar confusão como a estabelecida na presente autuação, seria preferível que, em vez das expressões “produtos intermediários” (expressão vazia, que nada informa) e “materiais de consumo” (que é muito ampla e, por conseguinte, imprecisa), os materiais de consumo imediato e de vida breve fossem divididos em “materiais de consumo operacional” e “materiais de consumo administrativo”, em oposição aos bens de produção e demais bens duráveis destinados à manutenção das atividades da empresa, estes apropriadamente denominados “bens do ativo permanente”.

Os bens de consumo operacional (para emprego na industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço) são na linguagem econômica denominados de *insumos*. O vocábulo “insumo” corresponde à expressão inglesa *input*, que designa tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado (*output*). O conceito de insumo contrapõe-se ao de produto: insumo é tudo o que “entra” (*input*), e produto é tudo o que “sai” (*output*).

Matéria-prima e produto intermediário não são expressões equivalentes, mas também não são coisas muito distintas entre si. A expressão “matéria-prima” tem dois significados. Etimologicamente, significa “matéria primeira”, e designa as coisas que provêm da natureza, antes de qualquer tratamento, beneficiamento ou industrialização, como é o caso dos minérios e dos produtos agrícolas *in natura*. Essa matéria-prima em sentido estrito, depois de passar por algum tipo de beneficiamento ou industrialização, pode constituir um produto acabado – produto final – não suscetível de nova industrialização ou aperfeiçoamento, mas pode também esse produto já industrializado vir a ser objeto de um novo processo de beneficiamento ou industrialização, de modo que, de produto acabado que era, se transforma em matéria-prima (em sentido amplo) para a confecção de novas utilidades. Esse bem que num momento é produto acabado (para quem o produz) e noutro momento é matéria-prima, em sentido amplo (para quem o utilize na produção de novas utilidades), pelo fato de se situar no “meio” da cadeia de industrialização, é denominado por essa razão de “produto intermediário”, também denominado “material secundário” (chamado “secundário” por ser obtido de uma matéria-prima, “primeira”).

O conceito de produto intermediário, na acepção que acabo de comentar, é um conceito da ciência econômica.

Já no âmbito do ICMS (e do IPI), o conceito de produto intermediário é um pouco diferente. Na linguagem fiscal, designam-se por produtos intermediários certos bens que são consumidos pelas empresas em sua atividade-fim porém não são nem matérias-primas nem materiais de consumo. São denominados de “produtos intermediários” justamente pela circunstância de se situarem

nessa faixa de transição, no “meio”, entre os conceitos de matéria-prima e de material de consumo.

A *conceituação técnica* dessas figuras é importante, porém mais importante é a *conceituação legal*, estabelecida pela lei que regula o ICMS. O parágrafo único do art. 51 da Lei nº 4.825/89 define desse modo o que são *insumos*, para efeitos de utilização do crédito do imposto pelo regime de abatimento:

“Parágrafo único. Consideram-se insumos as matérias-primas, os materiais secundários e demais bens intermediários *utilizados* durante o processo de industrialização de um determinado produto.” (O grifo é meu.)

Dou destaque ao vocábulo “utilizados”. Esse vocábulo, no contexto em exame, é sinônimo de empregados, aplicados, consumidos. Seja qual for o enfoque que se dê a esses termos, uma coisa é certa: a lei, em nenhum momento, exige que o consumo seja imediato, instantâneo, integral ou de uma só vez. O termo empregado pela lei é este: *utilizados*. É ilegal pretender-se estender ou reduzir o alcance da norma. O que a lei exige é que os materiais sejam *utilizados* durante o processo de industrialização.

No presente caso, o contribuinte descreve minuciosamente a forma como cada um dos produtos intermediários objeto desta lide é consumido no processo industrial.

Os fiscais autuantes não contestam a participação daqueles materiais no processo produtivo. Praticamente confirmam o que disse a defesa, ao dizerem que, “para se ter direito ao crédito fiscal era necessário que os produtos fossem consumidos ou integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição”.

Como se observa, tudo gira em torno da conjunção alternativa “ou”. A parte final da expressão acima transcrita, depois da conjunção “ou”, diz respeito a matérias-primas, ou seja, materiais que integram fisicamente o produto final. Já a primeira parte diz respeito a produtos intermediários. Obviamente, os materiais em questão nestes autos não integram fisicamente o produto final, pois se integrassem não seriam produtos intermediários, e sim matérias-primas. O que está em discussão é se, nos termos dos comentários feitos pelos autuantes, que constituem a essência do inciso III do art. 51 da Lei nº 4.825/89, os materiais em lide são *utilizados* durante o processo de industrialização.

Os próprios fiscais autuantes anexaram aos autos cópia de um certificado expedido pelo Centro de Pesquisas e Desenvolvimento (CEPED) em que fica mais que evidente que os materiais empregados para levar os eletrodos verdes de grafite até o forno para cozimento têm aplicação direta e efetiva na fabricação dos aludidos eletrodos, confirmando as explicações dadas pela defesa.

Por conseguinte, se os materiais em lide são *utilizados diretamente* no processo industrial, é legítimo o crédito fiscal.

No período abrangido pelo procedimento, o direito ao crédito fiscal, que integra o mecanismo do regime de compensação decorrente do princípio da não-cumulatividade, era definido nos arts. 46 a 53 da Lei nº 4.825/89.

O art. 49, II, da Lei nº 4.825/89 tem esta redação:

“Art. 49. Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher:

[...]

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

Já o art. 51, no inciso III, declara o que *não* dá direito ao crédito:

“III – a aquisição de insumos (mercadorias ou produtos) que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos, *ou* não integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;” (*o grifo é meu*)

Portanto, para se estabelecer se os materiais em apreço dão ou não direito ao crédito, cumpre examinar a forma como se dá a sua participação no processo produtivo, à luz do preceito do art. 51, III, da Lei nº 4.825/89.

A empresa é um estabelecimento industrial. Utilizou créditos fiscais nas aquisições de insumos indispensáveis à produção. O autuado, em sua defesa, comenta a forma como os materiais em questão participam do processo produtivo. Pela análise das informações técnicas prestadas pela empresa e confirmadas pelo CEPED, não há dúvida que os materiais ora em discussão são *utilizados diretamente* no processo produtivo, de modo que preenchem o requisito previsto no parágrafo único do art. 51 da Lei nº 4.825/89. Sendo assim, é legítimo o crédito fiscal, haja vista a previsão nesse sentido no art. 51, III.

Como já foi salientado, a segunda parte do dispositivo supra, após a conjunção “ou”, não interessa no presente caso, pois aquele trecho (“não integrem o produto...”) diz respeito a saber se determinado material constitui ou não matéria-prima. Como no presente caso o direito ao crédito das matérias-primas não está sendo questionado, importa concentrar a atenção na primeira parte do inciso III.

Pois bem, nos termos da lei estadual, não dá direito ao crédito a aquisição de materiais “que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos”. Não pode haver dúvida que os materiais em discussão nestes autos, *utilizados* que são nas fases de cozimento, grafitação, usinagem e acabamento dos elétrodos e cátodos fabricados pela empresa, onde são submetidos a atritos e elevadas temperatura, *consumem-se diretamente no processo industrial e não fora dele*. São materiais que participam de forma decisiva e indispensável no processo industrial, em contato físico, direto, com o produto em fabricação. Foi explicado tecnicamente como se dá o seu desgaste físico, ou melhor, sua inutilização, no processo produtivo, tendo de serem substituídos em poucas horas ou dias, a depender das circunstâncias, uma vez que o desgaste implica a perda de suas características funcionais, tornando-se imprestáveis para qualquer outra utilização posterior, devendo serem por isso descartados ou sucateados. Ninguém vai sugerir, sem dúvida, que para economizar os cilindros, fresas, insertos ou lâminas suas funções sejam realizadas com as mãos, pelos empregados da empresa.

No Parecer GECOT nº 1.576/98, a DITRI manifestou o seu posicionamento acerca de questão similar, ao concluir que o direito ao crédito relativo a produtos intermediários exige tão-somente que o bem seja *consumido no processo produtivo*.

Realmente, o aludido Parecer da DITRI, embora tenha como fulcro o crédito fiscal relativo ao serviço de transporte de empregados de uma indústria que estejam vinculados ao setor produtivo

da empresa, termina dando guarida, em seus comentários, à pretensão do contribuinte no presente caso.

Noutro Parecer, a DITRI expôs essa orientação em termos semelhantes. Trata-se do Parecer GECOT nº 2.189/98, no qual a DITRI declara que, estando os materiais *vinculados ao processo industrial*, a empresa tem o direito de se creditar do imposto. Para a DITRI, os materiais que não dão direito ao crédito são os produtos consumidos pela empresa *fora do processo industrial*, como ocorre com os materiais utilizados na limpeza de pisos e vidraças do estabelecimento. Diz a DITRI:

“Ressaltamos, portanto, que *não geram direito ao crédito fiscal* os produtos que, embora consumidos diariamente no desempenho da atividade industrial, *não possuam vinculação direta ao processo produtivo*, como ocorre, p. ex., com os produtos utilizados na *limpeza de pisos e vidraças* da área industrial, produtos estes que *não guardam qualquer vinculação direta com a produção* do produto final (*os grifos são meus*).”

Reporto-me ainda a outro processo, no qual a DITRI reitera esse ponto de vista, através do Parecer GECOT nº 919/98, do qual destaco o seguinte trecho:

“Por outro lado, interessa-nos mais diretamente para aplicação à situação em tela a definição da expressão *consumidos no processo produtivo*, a fim de ser definido o alcance que o legislador pretendeu incutir a essa expressão.

“Com referência a essa questão, parece-nos indispensável definir se o material ou produto adquirido pelo estabelecimento industrial será diretamente consumido no processo de fabricação do produto final – refrigerante – caracterizando-se como produto intermediário, ou se será utilizado em processos outros não vinculados à produção do refrigerante, caracterizando-se como simples materiais de consumo.

“Seguindo essa linha de entendimento, não ensejam direito ao crédito fiscal as aquisições de produtos que, embora consumidos pelo estabelecimento industrial no desempenho de suas atividades diárias, não possuem relação direta com o processo produtivo, como se verifica com os produtos empregados na limpeza, conservação e manutenção das instalações da fábrica, a exemplo do sabão ou detergente utilizado para limpeza dos pisos, paredes e vidraças do estabelecimento, produtos estes que não guardam qualquer vinculação direta com o processo produtivo propriamente dito.

“Por outro lado, os produtos consumidos em processos que se encontrem diretamente vinculados à fabricação do produto final ensejam direito ao crédito fiscal, uma vez que atuam, nessas situações, como insumos ou produtos intermediários necessários e indispensáveis ao processo produtivo”.

A empresa explicou tecnicamente como os materiais são utilizados nas fases de cozimento, grafitação, usinagem e acabamento dos elétrodos e cátodos de sua fabricação. Foi anexada pelos autuantes cópia de um certificado expedido pelo Centro de Pesquisas e Desenvolvimento (CEPED) evidenciando que os materiais empregados para levar os elétrodos verdes de grafite até o forno para cozimento se consomem, fora de qualquer dúvida, diretamente no processo industrial. Sinceramente, é inadmissível que se tenha dúvida quanto ao direito ao crédito relativo aos aludidos materiais.

A defesa demonstrou que existem decisões do CONSEF assegurando o direito ao crédito relativo a materiais consumidos na fase de preparação ou acabamento de produtos, como no presente processo.

Por exemplo, no Acórdão CJF nº 1683/99, a 2^a Câmara decidiu ser legítimo o crédito fiscal relativo a discos de corte e telas:

“EMENTA: ICMS. RECURSO VOLUNTÁRIO. 1) Não há comprovação da internação das mercadorias destinadas à Zona Franca. 2) Indevida a utilização do crédito fiscal proveniente da prestação do serviço de comunicação nos termos do art. 97, parágrafo único do RICMS/89. 3) Só é devida a utilização do crédito relativo às mercadorias *disco de widea e tela, porque se desgastam e se consomem no processo produtivo*. Recurso CONHECIDO E PROVIDO EM PARTE, para modificar a Decisão recorrida, que consagrou procedente o Auto de Infração. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Vencido em parte o voto do Relator. Decisão por maioria” (*o grifo é meu*).

A legislação baiana, atendendo ao princípio da não-cumulatividade, prevê a compensação do valor devido em cada operação com o imposto cobrado nas operações anteriores. As mercadorias em questão são produtos intermediários empregados no processo industrial, e não materiais de consumo, conforme acusa o Auto de Infração.

A lei estadual baseia-se no Convênio ICM nº 66/88. Nesse convênio, a distinção entre matéria-prima e material secundário (produto intermediário), feita no art. 31, II e III, do seu anexo único, delimitou a aplicação do princípio da não-cumulatividade, ao convencionar que não se admite o crédito fiscal relativo a material de consumo ou de bens do ativo fixo (inciso II) ou relativo a mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição (inciso III). A *contrario sensu*, todos os produtos consumidos no processo industrial dão direito ao crédito. Os bens de consumo que não dão direito ao crédito são os materiais de consumo administrativo, por oposição aos bens de consumo utilizados no processo industrial (materiais secundários).

A exigência de o bem ser indispensável à composição do produto não pressupõe que tal bem deva compor fisicamente o produto final, uma vez que não se trata de matéria-prima. A composição, neste caso, se dá pelo fato de o bem integrar o custo de produção. O que a lei exige é que o bem tenha uma aplicação tal no processo produtivo que, sem ele, o produto final não possa ser obtido ou que a sua produção seja razoavelmente prejudicada.

Já comentei que as partes e peças de um equipamento ou de uma máquina têm tratamento distinto do que se dispensa às peças e máquinas. Isso se dá tanto do ponto de vista contábil como do ponto de vista fiscal. Uma máquina não se confunde, por exemplo, com o combustível que a faça movimentar-se nem com os lubrificantes que se impregnem em suas engrenagens.

No caso das peças e partes de máquinas e equipamentos, cumpre assinalar que elas que se desgastam facilmente são projetadas e fabricadas de modo a serem removidas ou substituídas por outras novas, conservando-se a integridade do suporte restante. As telas, filtros e discos de corte desgastam-se no processo produtivo e são substituídos, mas a estrutura do equipamento permanece, tem vida duradoura, e quando apresenta defeito pode ser submetida a conserto ou retificação.

Desde há muito tempo que essa questão já deveria ter deixado de gerar controvérsia. Em 1974, portanto quase três décadas atrás, já Aliomar Baleeiro, o insigne mestre baiano, ministro do STF, no RE nº 79.601-RS, atuando como relator, concluiu, relativamente ao antigo ICM, que produtos intermediários consumidos ou inutilizados no processo de fabricação não são integrantes ou acessórios das máquinas em que sejam empregados, devendo serem computados no produto final, para fins de crédito do imposto, pelo princípio da não-cumulatividade, pois, ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este por serem utilizados no processo de fabricação, nele sendo consumidos. A ementa do acórdão em apreço é a seguinte:

"EMENTA: ICM. NÃO-CUMULATIVIDADE. Produtos intermediários, que se consomem ou se inutilizam no processo de fabricação, como cadiinhos, lixas, feltros, etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito do ICM, pelo princípio da não-cumulatividade deste. Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este porque utilizados no processo de fabricação, nele se consumido." RE 79.601/RS, 1ª Turma, rel. min. Aliomar Baleeiro, Decisão de 26/11/1974, DJ de 08/01/1975).

De acordo com a legislação, o direito ao crédito deve atender a determinados pressupostos ou condições:

1. As mercadorias adquiridas devem estar vinculadas à realização de operações ou prestações sujeitas ao tributo.
2. O imposto deve ter sido calculado em função da alíquota e da base de cálculo adequada.

Cumpre examinar o emprego efetivo dos materiais em questão pela empresa. Não se trata, evidentemente, de materiais de consumo. Materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Os materiais objeto desta autuação têm tal vinculação com o processo produtivo que sem eles a produção seria, se não inviável, pelo menos seriamente comprometida. Noutras palavras, sem eles a fábrica não produz ou produz menos, o que implica dizer que, como consequência, também o imposto será pago a menos.

O crédito fiscal não constitui um benefício, um favor, uma benesse que se conceda ou negue livremente. Ao contrário, constitui um direito: o ICMS é um tributo não cumulativo, devendo-se compensar o valor devido pela realização de operações ou prestações com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. Sendo vedado o crédito, o ICMS passa a ser um tributo cumulativo, e com isso ele perde sua principal característica, estabelecida pela Constituição.

Pelo que consta nos autos, estou convencido de que os materiais em questão constituem insumos empregados diretamente no processo produtivo. Trata-se aqui, sem dúvida, de insumos utilizados na atividade industrial.

Incorre-se em erro técnico e jurídico afirmar que materiais empregados ou consumidos diretamente no processo industrial sejam materiais de consumo. Quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico, trata-se aqui, sem dúvida, de insumos empregados na atividade industrial, nos estritos termos como foram definidos no parágrafo único do art. 51 da Lei nº 4.825/89:

“Parágrafo único. Consideram-se insumos as matérias-primas, os materiais secundários e demais bens intermediários *utilizados* durante o processo de industrialização de um determinado produto” (*o grifo é meu*).

Conforme já destaquei inicialmente, a chave da compreensão do que sejam produtos intermediários está na expressão “*utilizados durante o processo de industrialização de um determinado produto*”, constante no parágrafo único do art. 51 da Lei nº 4.825/89, acima transcrito. Cumpre aos técnicos descrever de que modo os materiais são utilizados pela fábrica, e isto foi feito. Os próprios autuantes, ao prestarem a informação fiscal, embora neguem o direito ao crédito, confirmam, textualmente, que os materiais em questão são “*aplicados na produção industrial*”.

Pois bem, uma vez constante nos autos a descrição da função desempenhada pelos materiais em análise na lides da fábrica, compete a este Órgão Julgador, com base no critério jurídico da *subsunção*, em face da palavra “*utilizados*”, empregada pela lei, examinar se, de acordo com os elementos constantes nos autos, a utilização dos materiais se verifica *no processo industrial* ou *fora dele*. Se os materiais participam de forma *direta e efetiva* do processo industrial, são produtos intermediários. Ao contrário, se eles são empregados *fora do processo industrial*, constituem materiais de consumo.

Além desses aspectos, relacionados com a forma como os insumos são *utilizados* pela empresa no chão da fábrica, cumpre examinar, também, a forma como suas aquisições são *contabilizadas*, pois isto tem tudo a ver com a formação do preço do produto final, tendo vinculação direta com o princípio da não-cumulatividade, haja vista que, sendo o produto final tributável, a lei assegura o direito ao crédito relativamente aos insumos que participam da formação do seu preço.

A contabilização dos *materiais de consumo* é feita de modo diverso da contabilização dos *insumos*. Os materiais de consumo são contabilizados como *despesas*. Já os insumos são contabilizados como *custos de produção*. Isso tem implicações importantes no tocante ao regime de apuração do ICMS, em função do princípio da não-cumulatividade. Tendo em vista que os insumos são lançados como custos de produção, eles interferem diretamente na formação do preço final de venda do produto acabado.

Os materiais em discussão nestes autos representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade industrial. Integram o custo das mercadorias produzidas. Desse modo, ao ser determinado o preço de venda dos produtos que a empresa fabrica, nesse preço está computada a parcela correspondente aos insumos empregados na sua fabricação. Se esses insumos integram a base de cálculo das operações de venda, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violado o princípio da não-cumulatividade.

A infração não está caracterizada. Materiais *utilizados* no processo produtivo constituem *insumos industriais*, sendo legítima a utilização do crédito.

Não há a mais mínima dúvida de que a exigência fiscal em foco é indevida.

Devem ser excluídos os valores relativos aos exercícios de 1995 e 1996.
(...)

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”.

Após isto, passo à exposição dos argumentos trazidos pelo recorrente em sede de Recurso Voluntário o qual, após tecer algumas considerações acerca dos Embargos de Declaração

anteriormente interposto em relação a esta mesma Decisão ora recorrida, reporta-se ao Parecer GECOT nº 1876/98 através do qual, esse órgão da SEFAZ orienta o auditor fiscal gerente da GEPEQ “sobre o direito a créditos fiscais decorrentes do ICMS pago na prestação de serviços de transportes dos empregados da indústria”.

Acrescenta que a DITRI “orienta a fiscalização no sentido de que o serviço de transporte do pessoal ligado à produção dá direito ao crédito” e destaca que esse órgão é competente para responder consultas, cuja resposta, quem lhe dá eficácia é o Diretor de Tributação que, ao aprovar o Parecer, “dita norma com ‘status’ de norma complementar da legislação estadual”. Aduz que as respostas às consultas constituem fontes de Direito e normas complementares, de acordo com o art. 100 do CTN. Afirma que todas as empresas de Camaçari e Simões Filho, sem exceção, receberam cópia do aludido Parecer, distribuído pela Gerência de Produtos Químicos (GEPEQ) e que, ao receber tal material, estavam certos de que se tratava de um ato oficial. Acrescenta que um Parecer dessa natureza “não pode ser usado como arapuca para pegar contribuintes” e que “não é admissível que, para surpreender contribuintes incautos a Secretaria da Fazenda, através de seu órgão competente, divulgue junto às empresas do setor petroquímico uma orientação para, qual verdadeiro alçapão, observar quem cai ‘no conto da consulta’”.

Após outras considerações a respeito da eficácia do multicitado Parecer, passa a discorrer a respeito da não-cumulatividade do ICMS prevista na CF/88 e a consonância da lei estadual na carta magna, transcrevendo o art. 28 da citada lei. Afirma que o Fisco questiona o crédito fiscal de insumos “por entender que se trataria de bens de consumo”. Aduz que a vedação do crédito, em face da Lei do ICMS, somente é admissível em relação a mercadorias alheias às atividades do estabelecimento e indaga : “Será que o transporte e a alimentação do pessoal ligado ao setor produtivo da empresa constituem coisas alheias às atividades do estabelecimento?”. A este respeito transcreve o § 2º, art. 29 da Lei 7014/96 e conclui afirmado que a vedação do crédito diz respeito aos casos de mercadorias e serviços que não estão ligados às atividades da empresa que sejam geradoras de tributos.

Cita entendimentos da lavra de eminentes tributaristas a respeito do assunto sob enfoque para afirmar, em seguida, que “a ação fiscal é contrária a lei e ao bom senso”, que não existe infração alguma neste caso, enquanto que os créditos fiscais tem amparo nas disposições dos arts. 28 e 29 da Lei 7014/96. Argui que o conceito de bens de uso e consumo referidos na lei baiana tem que ser compreendidos nos conceitos da Lei das S/A, na legislação do IR, na legislação comercial, nas Normas do Conselho Federal de Contabilidade e nos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Afirma que há uma má vontade do Fisco sempre que se discute utilização de créditos fiscais, onde se comporta como se o crédito fosse um benefício ou um incentivo fiscal. Reporta-se a questão de “crime por excesso de exação” e diz esperar que o Conselho leve em consideração a “declaração” das autuantes “que os materiais são aplicados na produção industrial”, voltando a citar entendimentos de eminentes tributaristas no tocante ao dever legal do Fisco em reconhecer os direitos legítimos do sujeito passivo, assim como, no tocante ao direito do abatimento do crédito fiscal.

Reporta-se, também, a Decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, ao contido no art. 93, § 1º, I “a” do RICMS para, em seguida, indagar se os transportes de funcionários ligados ao setor de produção, bem como a alimentação a eles fornecida, estão vinculados a industrialização ou consumidos no processo industrial.

Socorre-se do art. 359, § 1º, I do RICMS/97 para interpretar os vocábulos “vinculados” e “consumidos” destacando que a expressão final do referido dispositivo regulamentar estanca a

pretensão do Fisco quando destaca “...bem como para aplicação ou emprego na viabilização ou desempenho da atividade comercial, da extração, da geração ou da prestação, sendo estas tributadas”. Considera que as palavras viabilização e desempenho dão o significado do que o RICMS pretende dizer quando se refere a “vinculados” ou “consumidos” destacando que o desempenho da atividade fabril da empresa depende diretamente da presença de empregados na fábrica e para que isso ocorra é necessário que eles sejam transportados e alimentados.

Fala a respeito do emprego de produtos na atividade-fim e nas atividades-meio e cita que para se negar o direito ao crédito relativo aos insumos em lide é preciso que se revogue a alínea “a”, inciso I, art. 93 do RICMS/97. Afirma que o que se discute não é a legislação, a qual considera correta neste particular, mas a interpretação que o Fisco pretende fazer da norma legal, ao pretender glosar os créditos relativos aos insumos industriais consumidos diretamente no setor de produção, violando, com isso, em seu entendimento, a literalidade do art. 93, § 1º, I “a” do RICMS, fazendo outras considerações a este respeito, inclusive no que concerne a custos de produção e despesas, para concluir este tópico destacando que “...a vedação do crédito é para os casos de mercadorias alheias à atividade da empresa, isto é, coisas que não digam respeito à sua atividade-fim...”.

Visando embasar seus argumentos volta a citar entendimentos da lavra de eminentes autores e, em suas considerações finais destaca que a JJF decidiu de forma contrária a orientação constante no Parecer da DITRI, o qual transcreve na íntegra, e declara esperar que o CONSEF reconheça a total improcedência do presente Auto de Infração, aduzindo, ainda, a respeito dos princípios da não-cumulatividade do imposto e da legalidade, afirmando, finalmente, que o direito ao crédito, neste caso, tem por fundamento a Lei 7014/96, nos seus arts. 28 e 29, na doutrina citada e na jurisprudência de tribunais brasileiros que mencionou.

A Douta PROFAZ se pronuncia por intermédio do Parecer de fls. 393/394, onde opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário onde, dentre outras considerações, destacamos os seguintes tópicos:

“Toda a irresignação do autuado repousa no fato de que a autuação vai de encontro a um Parecer da DITRI, fornecido à fiscalização, por solicitação de um Auditor, onde a orientação é no sentido de que é legítima a utilização desses créditos, assim, com base nesse Parecer seria improcedente esse item da autuação. Enfim os fundamentos jurídicos do autuado estão contidos no Parecer supra citado e no art. 93,I, “f”.

Considera a PROFAZ que apesar do Recurso Voluntário devolver toda a matéria para reexame pela Câmara do CONSEF, é necessário que surjam novos fatos ou fundamentos jurídicos para que a Decisão reexaminada possa ser modificada, ou ainda que tenha havido erro ou equívoco na Decisão. Entende que não vislumbrou nenhuma das hipóteses aqui mencionadas e que a Decisão da JJF está perfeita inexistindo elementos posteriores ao julgamento, trazidos no Recurso, que tenham o condão de modificar-lhe.

Em relação ao mérito da questão, entende a PROFAZ que “o Parecer da DITRI referido não tem força vinculativa, é orientação de procedimento, esclarecimento de dúvidas que surgem em meio ao trabalho a fiscalização, não foi exarado em um processo específico que possa ser referente à autuada, logo, as disposições de Lei e Regulamento prevalecem sobre essa orientação, por uma razão óbvia, o princípio da reserva legal e da hierarquia das leis”.

Em conclusão, entendeu a PROFAZ que “o previsto no art. 93, I, 1º do regulamento do ICMS/97, não se adequa ao quanto ficou demonstrado nos autos, o serviço de transportes de empregados não está vinculado ao processo produtivo, este só estaria se ocorresse o transporte , feito por

transportadora, de insumos ou matéria prima empregados no processo produtivo, não há consumo no processo, nem tampouco integra o produto final o referido serviço de transporte”.

VOTO

Analisarei, em primeiro lugar, os itens onde ocorreram as sucumbências por parte da Fazenda Pública Estadual quando do julgamento realizado na 1^a Instância administrativa e que foram devolvidos para novo julgamento em sede de Recurso de Ofício.

Entendo que, inicialmente, é necessário destacar que o aqui recorrido é um estabelecimento industrial que fabrica ELETRODOS e CÁTADOS, cuja descrição sucinta do seu processo produtivo é a que está consignada às fls. 32 a 40 dos autos.

Em vista disto, destaco que os materiais, com as respectivas utilizações, que foram objeto da glosa de créditos fiscais pelas autuantes são os seguintes:

- Chapas de Aço : Material adquirido para posterior fabricação de cilindros, os quais são empregados para o cozimento do eletrodo e dos cátados.
- Industrialização : Refere-se às notas fiscais emitidas pela empresa Alpha Engenharia Ltda., relativas as confecções dos cilindros acima referidos, com utilização das chapas de aço fornecidas pelo ora recorrido. Aqui, merece destaque que, os ciclos de cozimento dos eletrodos variam de 7 a 16 dias (fl. 33) enquanto que os de cátodo levam de 8 a 20 dias (fl. 38). Já a vida útil do cilindro corresponde a cerca de 25 fornadas, conforme laudo fornecido pelo CEPED, fl. 63.
- Fresas : As plainas fresadoras são utilizadas na etapa de usinagem do cátodo, etapa esta que apenas transforma fisicamente as peças, adequando-as ao pedido de cada cliente.
- Serra Fita : Utilizadas na etapa de usinagem dos eletrodos, consistindo em uma peça que se acopla em uma máquina para fim de corte do eletrodo.
- Pastilhas : Utilizadas no desbaste dos eletrodos, após o cozimento, para eliminar os resíduos porosos.
- Insertos : São lâminas utilizadas para abertura de roscas em eletrodos usinados.
- Faca : Função semelhante a da serra fita, só que atuando sob forma de impacto.

A questão central da lide consiste em verificar se os materiais acima, à luz da legislação tributária estadual, a qual todos estão obrigados a seguir e que atende à norma constitucional, são enquadrados como insumos industriais ou materiais de consumo pelo estabelecimento fabril, já que, sequer cogitou-se em tratar-se de bens para fim de imobilização, mesmo porque a vida útil dos mesmos não permite esta classificação.

Não se pode olvidar que os fatos geradores ocorreram no período de janeiro/95 a junho/96 onde vigia o RICMS aprovado pelo Decreto nº 2.460/89 e, também, no período de julho/96 a dezembro/96, período em que vigorou o RICMS aprovado pelo Decreto nº 5.444/96. Portanto, os fatos geradores da autuação, item 1.1, ocorreram durante a vigência da Lei nº 4.825/89 e, com base na mesma, é que deverão ser analisados.

Tratando-se de Recurso de Ofício, onde a Decisão não foi unânime, cabe-me analisar os Votos Vencido e Vencedor, as respectivas fundamentações e os elementos pertinentes presentes aos autos.

Apesar do brilhante Voto proferido pelo ilustre e competente Julgador autor do Voto Vencedor, entendo que deve prevalecer a fundamentação esposada pelo Voto Vencido pois, embora pretenda o recorrido ver reconhecido o direito a tais créditos e, consequentemente, o afastamento da exigência de pagamento da diferença de alíquotas, a legislação baiana, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, não dá guarida à sua pretensão, pois tais produtos, conforme pode ser observado na descrição acima, não têm a natureza de insumos a permitir o gozo do crédito fiscal, pois, trata-se de ferramentais que são consumidos em diversas etapas distintas em seguidos processos produtivos, permanecem em contínua utilização, inexistindo o rápido consumo e constante renovação citado no Voto Vencedor.

Vejo que o inciso III, art. 51, da Lei nº 4.825/89, baliza muito bem a questão :

“Art. 51 . Não implicará em crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes :

.....

III – a aquisição de insumos (mercadorias ou produtos) que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos, ou não integrem o produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição”.

Da leitura e interpretação do dispositivo legal acima, concluo que as chapas de aço, as quais, após industrialização por terceiros, transformam-se em cilindros para cozimento de eletrodos e cátodos, plainas fresadoras, serra fita, pastilhas, insertos e facas, pelas características e emprego, não podem ser considerados como insumos industriais e que, apesar de utilizados, continuamente, no processo industrial, não são consumidos em uma única etapa de industrialização, chegando os cilindros a serem utilizados em até 25 formadas distintas, podendo cada fornada alcançar até 20 dias. Além disto, não se integram ao produto final, em qualquer circunstância.

Entendo correta a exigência fiscal do item 1.1 no valor de R\$165.810,95 e, consequentemente, é também devido o pagamento do valor referente a diferença de alíquota indicada na infração 2 no total de R\$153.976,36.

No tocante ao Recurso Voluntário, antes de adentrar no mérito da autuação, quero deixar claro que me aterei apenas às questões técnicas e legais da lide, ignorando algumas citações constantes na peça recursal que não tem pertinência com o objeto da autuação.

De início, quero ressaltar que acolho integralmente o Parecer opinativo da Douta PROFAZ, fls. 393/394, pelo fato de também não vislumbrar nos argumentos apresentados pelo recorrente, elementos suficientes para modificar o julgamento realizado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, cuja Decisão, por unanimidade, em relação as parcelas objeto deste Recurso Voluntário, considero irretocável.

Convém ser ressaltado de imediato que, ao contrário do que se expressou o recorrente, o Parecer GECOT nº 1876/98 não se refere à CONSULTA e sim, a uma ORIENTAÇÃO fornecida a um auditor fiscal que a solicitou, não constando que o referido Parecer tenha sido aprovado pelo Diretor de Tributação, pois não consta do mesmo sua assinatura.

No que se refere a alegação de que “todas as empresas de Camaçari e Simões Filho – todas sem exceção – receberam cópia do aludido Parecer” vejo que o recorrente não pode estar incluído nesse rol pois é uma empresa localizada em outro município, ou seja, Candeias. Ademais, a orientação da DITRI não foi em relação a um processo envolvendo diretamente o recorrente e sim uma orientação de procedimento que poderá ou não ser acolhida pelo CONSEF que deve ater-se as disposições de Lei e Regulamento que, sem dúvida, prevalecem sobre a interpretação consignada na aludida orientação.

Adentrando, especificamente, na matéria enfocada nos itens 1.2, 1.3, 1.4 e 1.5 da infração 01, vejo que se referem a utilização de créditos fiscais tidos como decorrentes de aquisições de serviços de transporte e alimentação para funcionários que estariam ligados ao setor produtivo do estabelecimento do recorrente.

Os itens 1.2 e 1.3 referem-se a transportes e alimentação de funcionários, respectivamente, ocorridos nos exercícios de 1993 a 1998, cujos valores, após atualizados monetariamente e acrescidos de juros pelo próprio recorrente, foram escriturados extemporaneamente no exercício de 1998. Já os itens 1.4 e 1.5 tratam da mesma questão, na mesma ordem, porém os fatos geradores ocorreram nos exercícios de 1999 e 2000, não existindo lançamento extemporâneo nestes casos.

Considero que a questão envolvendo créditos fiscais decorrentes da aquisição de serviços de transportes e alimentação para funcionários do setor de produção está muito bem analisada na Decisão recorrida, cuja fundamentação constante do Voto não merece qualquer tipo de reparo, pois está inclusive respaldada em jurisprudência deste CONSEF, da lavra da Câmara Superior que, através dos Acórdãos nº 1.731/00 (fl. 212) e nº 0222/00 (fl. 217) já decidiu que não há direito a uso de crédito fiscal nas situações aqui comentadas.

De maneira que possuo entendimento semelhante ao da PROFAZ quando, esse órgão jurídico da SEFAZ assim se expressa : “Entendemos, por fim, que o previsto no art. 93, I, 1º do regulamento do ICMS/97, não se adequa ao quanto ficou demonstrado nos autos, o serviço de transportes de empregados não está vinculado ao processo produtivo, este só estaria se ocorresse o transporte , feito por transportadora, de insumos ou matéria prima empregados no processo produtivo, não há consumo no processo, nem tampouco integra o produto final o referido serviço de transporte”. O mesmo raciocínio vale para a questão da alimentação, já que o recorrente não é uma empresa fornecedora de refeições que, neste caso, faria jus aos créditos dos insumos utilizados no preparo das refeições.

Convém destacar que o recorrente valeu-se de dispositivo do RICMS/97 para tentar justificar ocorrências verificadas em períodos anteriores, isto é, exercícios de 1993 a 1996 e, também, efetuou lançamentos extemporâneos com valores atualizados monetariamente e acrescidos de juros, em frontal inobservância ao disposto no § 3º , art. 94 do RICMS/89 e § 2º , art. 93 do RICMS/97.

Quanto as decisões de tribunais pátrios citados na peça recursal, embora mereçam o maior respeito, assim como as citações pertinentes a ilustre tributaristas, temos que nos ater ao contido na legislação tributária estadual, que é constitucional, e devemos segui-la e aplicá-la.

Diante do exposto, meu voto é pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para que seja modificada a Decisão Recorrida e o Auto de Infração seja julgado inteiramente PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão por maioria, **PROVER** o Recurso de Ofício e por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206975.0006/00-3, lavrado contra **UCAR - PRODUTOS DE CARBONO S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.388.503,26, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 61, II, “d”, da Lei nº 4.825/89, alterada pela Lei nº 6.934/96, III, “b” e VIII, “a”, da Lei nº 4.825/89 e no art. 42, II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, respectivamente, , e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de fevereiro de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR

MARIA JOSÉ R. COELHO LINS DE ANDRADE SENTO SÉ - REPR. DA PROFAZ