

PROCESSO - A.I. Nº 130610.0010/01-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PEDREIRAS VALÉRIA S/A
RECORRIDOS - PEDREIRAS VALÉRIA S/A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0043-01/03
ORIGEM - INFRAZ SIMÔES FILHO
INTERNET - 28.05.03

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0246-11/03

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. Modificada a decisão. Os produtos brocas e telas para peneiras vibratórias, são considerados ferramenta e peça de reposição de máquina ou equipamento, respectivamente, e como tal, não geram o direito ao uso do crédito fiscal e estão sujeitos ao pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais. Recurso de Ofício PARCIALMENTE PROVIDO. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Vencido o voto da Relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso de Ofício com base no art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00 e um Recurso Voluntário interpostos após Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração que reclama as seguintes irregularidades:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 124.102,40, com multa de 60%;
2. falta de pagamento da diferença de alíquotas relativamente a mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento, tendo o fisco lançado ICMS no valor de R\$ 73.584,34, mais multa de 60%.

Em sua defesa o contribuinte alega tratar-se de produtos intermediários empregados na cadeia produtiva, uma vez que os materiais são utilizados na extração de blocos rochosos, objeto de sua atividade como empresa mineradora.

Durante a instrução o PAF foi remetido a ASTEC a fim de que fosse descrita a forma como cada bem ou material é consumido ou empregado no processo produtivo e este Parecer serviu de base para o julgamento da 1ª JJF.

O Auto de Infração foi julgado Procedente em Parte, tendo o Relator da 1ª JJF afirmado que “*por tratar-se de uma empresa mineradora no que concerne à apropriação de créditos fiscais de ICMS e ao pagamento da diferença de alíquotas, assemelha-se substancialmente à de uma empresa industrial.*

Que os materiais empregados na atividade extractiva, assim como na atividade industrial, não podem ser considerados “materiais de consumo”. Na extração e beneficiamento dos minerais, ela utiliza uma gama enorme de equipamentos e materiais. Até 31/10/96, as aquisições de bens do ativo imobilizado não davam direito ao crédito, mas a partir daí passou a ser autorizado o

crédito. A energia elétrica consumida no processo produtivo também dá direito ao crédito. O grande problema consiste é no tocante aos chamados produtos intermediários.

De acordo com as descrições técnicas constantes nos autos, é possível identificar os bens do ativo imobilizado, os bens de uso, os bens de consumo e os insumos, tomando por fundamento a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas).

No presente caso, a ASTEC descreveu minuciosamente a forma como cada um dos bens objeto desta lide é consumido pela empresa.

Analisando o trabalho minucioso feito pela ASTEC, conclui-se que existem bens que são sem dúvida bens do ativo imobilizado: caminhões, tratores, escavadeiras, perfuratrizes, britadores, compressores de ar, bombas d'água, pás carregadeiras. Até 31/10/96, não se admitia o crédito fiscal.

Outros são bens de uso, como as peças de reposição, sendo vedado o crédito.

Outros são insumos, como os explosivos utilizados na detonação das rochas (dinamite, lamas explosivas, espoletas, cordéis, estopins, retardos, etc.), combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, e neste caso o crédito fiscal é legítimo.

Que as parte e peças de um equipamento ou de uma máquina têm tratamento distinto do que se dispensa aos equipamentos e máquinas.

No caso das peças e partes de máquinas e equipamentos, cumpre assinalar que aquelas 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 peças removíveis de um equipamento desgastam-se no processo produtivo e precisam ser substituídas, mas a estrutura do equipamento permanece, ele tem vida duradoura, e quando apresenta defeito pode ser submetido a conserto ou retificação.

Há certos materiais que se assemelham a peças de reposição, mas não se confundem com estas. É o caso, por exemplo, das brocas utilizadas na perfuração e das telas acopladas nas peneiras vibratórias para separação das britas de acordo com os tamanhos de cada tipo.

Tome-se como referência às peneiras vibratórias. Estas constituem bens do ativo permanente. Trata-se de um equipamento constituído de vários elementos: chapas, grades, rolamentos, arruelas, curvas, parafusos, porcas, retentores, etc. Se um desses elementos é danificado e precisa ser reposto, o novo componente a ser empregado em substituição ao danificado não constitui um "insumo". É um bem de uso ou consumo. Ao serem aplicadas no conserto ou manutenção do equipamento, as partes e peças passam a partir daí a fazer parte deste. Porém ao aludido equipamento é acoplada uma tela para peneirar os minérios, separando-os por tamanhos. Essa tela não integra a peneira vibratória. Ela precisa ser repostada, pois se desgasta rapidamente em virtude da ação abrasiva dos minerais. Ao contrário de um parafuso, porca ou rolamento que se quebra ou se danifica com o tempo, a tela é "consumida" no processo produtivo, estando vinculado a este processo, entrando em contato direto com os bens produzidos.

O raciocínio acima é válido igualmente no caso das brocas. A perfuratriz é um bem do ativo imobilizado, ao passo que a broca é um bem consumido no processo de produção."

O Relator cita o renomado Aliomar Baleeiro em uma Decisão do STF, onde este conclui que "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.

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, relativamente aos bens e serviços vinculados aos negócios tributáveis pelo imposto. Sendo vedado o crédito, o ICMS passa a ser um tributo cumulativo, e com isso ele perde sua principal característica, estabelecida pela Constituição.

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, os materiais empregados na atividade industrial ou na extração mineral constituem insumos, e dão direito ao crédito.

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 insumos representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade industrial ou extrativa. Integram o custo das mercadorias produzidas. Desse modo, ao ser determinado o preço de venda dos produtos que a empresa fabrica ou produz, nesse preço está computada a parcela correspondente aos insumos empregados na sua fabricação ou extração. 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.

No demonstrativo elaborado pela ASTEC, há, inclusive, casos em que o crédito glosado diz respeito a devoluções de vendas, que certamente o fiscal autuante supôs tratar-se de aquisições de materiais de uso ou consumo.”

Apresenta por fim uma tabela onde relaciona as situações em que considera ser legítima a utilização do crédito fiscal, bem como os materiais cujas aquisições não estão sujeitas ao pagamento da diferença de alíquotas, uma vez que considera que em relação aos bens do ativo permanente, a diferença de alíquotas é devida, sempre, mas o crédito só é admitido a partir de 1º de novembro de 1996. Já com relação aos fretes, quer para efeito de crédito, quer para efeito de diferença de alíquotas, o serviço de transporte tem o mesmo tratamento fiscal relativo ao bem transportado.

Chama ainda atenção para o fato de que no tocante aos insumos, devem ser excluídos da autuação tanto os valores do crédito fiscal que o fisco pretende glosar como os valores das diferenças de alíquotas indevidamente lançados. Já no caso dos bens do ativo imobilizado, até 31/10/96 tanto é correta a glosa dos créditos como também o a exigência da diferença de alíquotas, sendo que, a partir daquela data, são especificados a seguir os valores a serem excluídos do

levantamento fiscal dos créditos considerados indevidos, permanecendo a exigência fiscal no que concerne às diferenças de alíquotas.

Após o refazimento do demonstrativo de débito resta Procedente em Parte o Auto de Infração com o item 1 reduzido para R\$ 115.189,99 e o item 2 para R\$ 65.018,95.

Inconformado o autuado apresenta Recurso Voluntário onde alega que o Acórdão da 1^a JJJ deve ser reformado, pois afirma que não é consumidor final dos insumos e materiais ensejadores do crédito, uma vez que todos são empregados na sua cadeia produtiva e repassados aos adquirentes dos produtos finais comercializados pelo recorrente, descabendo assim, tanto a cobrança do imposto quanto a aplicação da multa, o mesmo se dando em relação à infração 2, uma vez que a Constituição Federal consagra o ICMS como tributo não cumulativo.

Assim, considera que basta adquirir mercadorias que serão empregadas na cadeia produtiva para dar ensejo ao nascimento do crédito fiscal, uma vez que, sendo o ICMS um imposto sobre o consumo não deve onerar a produção ou o comércio e, portanto, não deve ser suportado pelo industrial ou comerciante.

Diz que o único requisito da Carta Magna é que o produto seja direta ou indiretamente consumido no processo produtivo e que a restrição aplicada pela SEFAZ é inconstitucional.

Afirma que no processo de extração e beneficiamento ocorrem uma sucessão de atos minero industriais onde os produtos adquiridos são consumidos.

Lista uma série de produtos que geram direito à compensação dos valores pagos a título de ICMS, visto que seu valor agrega o preço final e conclui que negar direito ao crédito é uma afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Cita resposta ao processo de Consulta nº 203.218/91, onde o entendimento é de que lhe é conferido o direito ao crédito dos produtos utilizados no seu setor de produção.

Cita instrução normativa do estado de Minas Gerais, onde se autoriza o aproveitamento dos créditos sobre os produtos ali elencados e sobre todos os outros consumidos na lavra, movimentação do material e no beneficiamento, reconhecendo o direito ao crédito sempre que o bem adquirido for utilizado nas fases de exploração.

Cita ainda Decisão da Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, em processo da Bahia Sul Celulose, onde foi reconhecido o direito ao creditamento, atendendo assim aos princípios constitucionais concernentes aos ICMS.

Conclui requerendo o total Provimento do seu Recurso Voluntário.

Em Parecer a PROFAZ opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, tendo em vista que a diligência da ASTEC bem como a Decisão da 1^a JJJ são irretocáveis pois, separou os bens do ativo fixo adquiridos após nov/96, permitindo a utilização do crédito, além de produtos intermediários e insumos, como combustível, broca, tela, etc que se desgastam conforme explicitado pela ASTEC, em razão do processo produtivo ou se agregam ao produto final.

VOTO VENCIDO

Este Recurso Voluntário está intimamente ligado ao Recurso de Ofício, uma vez os dois itens da autuação fazem parte de ambos os Recursos, pois, tanto o item 1 quanto o item 2 foram julgados Procedentes em Parte.

É objeto do Recurso Voluntário à parte que restou Procedente e do Recurso de Ofício a parte que foi excluída no julgamento de 1^a Instância, desta forma os Recursos de ofício e Voluntário devem ser analisados em conjunto.

O contribuinte pleiteia a reforma da Decisão da 1^a JJF, pois considera equivocado o entendimento exarado no Acórdão recorrido, haja vista que entende que os materiais objeto da glosa são produtos intermediários, empregados na cadeia produtiva e, portanto, geram direito ao crédito.

Esta matéria é bastante conhecida e discutida neste Conselho de Fazenda, ao se falar de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento e a conseqüente falta de pagamento do diferencial de alíquotas, estamos entrando numa matéria cuja discussão é sempre acalorada e as decisões nunca são unâimes, pois os entendimentos são bastante diversos.

Ao analisar esta questão temos de um lado a interpretação da legislação estadual, cujo entendimento predominante é aquele já exarado no julgamento de 1^a Instância e muito bem fundamentado pelo seu relator e de outro lado temos o princípio constitucional da não cumulatividade que integra a própria estrutura do ICMS.

Como podemos separar o que pode ou não gerar direito ao creditamento, uma vez que esse direito surge da Constituição Federal e não da lei? Assim, o legislador não pode condicionar o seu exercício sendo inaceitável qualquer norma restritiva deste direito, a exemplo da que diz que, em determinada etapa do ciclo produtivo a não cumulatividade seja abolida.

As mercadorias objeto desta autuação são de fato consumidas no processo produtivo, ou desgastadas no curso deste processo, devendo ser contabilizados como custos, haja vista integrarem o processo de transformação.

Entendo que, se os produtos se desgastam no curso da produção, não importa se de forma mais rápida ou mais lenta, havendo a sua utilização no processo industrial, legítima é a utilização dos créditos dos produtos intermediários, sendo insubstancial também o item que reclama o diferencial de alíquota decorrente da aquisição destes materiais.

O direito ao crédito de produtos utilizados no processo industrial não pode, de maneira alguma ser retirado do contribuinte, caso contrário o princípio constitucional da não cumulatividade estaria sendo desobedecido, o que não pode ser aceito, pois caso fosse suprimida geraria um custo adicional indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados, o que ficaria fora da realidade e oneraria o custo de vida da população uma vez que encareceria o processo produtivo e o comercial.

Outro efeito da proibição da compensação do ICMS pago nas etapas anteriores seria a criação de um efeito confiscatório, uma vez que sobre o mesmo preço estaria ocorrendo mais de uma incidência do imposto. Assim, em nenhum hipótese o contribuinte poderá ser proibido de utilizar tais créditos.

Como já dito anteriormente, todos os produtos citados, são consumidos no processo industrial, não importando se são consumidos integralmente ou apenas em parte. O fato é que todos eles são essenciais ao processo e a sua retirada alteraria o produto final ou a qualidade deste.

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, restando o Auto de Infração Improcedente na sua totalidade.

VOTO VENCEDOR

Discordo da Relatora deste PAF.

Da mesma forma que prolatou o seu voto, analisarei em conjunto os Recursos de Ofício e Voluntário.

O relator da Decisão recorrida partiu do trabalho, que considerou minucioso, feito pela ASTEC, para concluir que, nos produtos cujo crédito fiscal fora glosado e exigido o pagamento da

respectiva diferença de alíquotas, existem bens que são sem dúvida bens do ativo imobilizado: caminhões, tratores, escavadeiras, perfuratrizes, britadores, compressores de ar, bombas d'água, pás carregadeiras, que até 31/10/96, não se admitia o crédito fiscal, e que outros são bens de uso, como as peças de reposição, sendo vedado o crédito, e, também, outros são insumos, como os explosivos utilizados na detonação das rochas (dinamite, lamas explosivas, espoletas, cordéis, estopins, retardos, etc.), combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, e neste caso o crédito fiscal é legítimo.

Corroboro integralmente com este seu pensamento, acrescentando, apenas, nesta lista de insumos os catalisadores, que, há muito, este Colegiado vem concedendo o direito ao respectivo crédito fiscal e consequentemente deixando de exigir a diferença de alíquotas.

Também coaduno com o entendimento da 1ª JJF em relação aos bens do ativo permanente, em que a diferença de alíquotas é devida, sempre, mas o crédito só é admitido a partir de 1º de novembro de 1996, e no tocante aos fretes, quer para efeito de crédito, quer para efeito de diferença de alíquotas, o serviço de transporte tem o mesmo tratamento fiscal relativo ao bem transportado.

A discordância com o relator da Decisão recorrida refere-se, somente, aos produtos brocas e telas para peneiras vibratórias, pois considero o primeiro como ferramenta e o segundo como peça de reposição de máquina ou equipamento, e como tal, não geram o direito ao uso do crédito fiscal e estão sujeitos ao pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais.

Portanto, o meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentados, para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, restaurando a exigência relacionada aos produtos brocas e telas para peneiras vibratórias.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício e **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentados para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 130610.0010/01-0, lavrado **PEDREIRAS VALERIA S/A**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor **R\$184.335,36**, 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, VIII, “a”, da Lei nº 4.825/89 e no art. 42, II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTO VENCIDO: Conselheiros (as): Nelson Teixeira Brandão, Max Rodrigues Muniz e Verbena Matos Araújo.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as): Antonio Ferreira de Freitas, Ivone de Oliveira Martins e Ciro Roberto Seifert.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

VERBENA MATOS DE ARAÚJO – RELATORA/VOTO VENCIDO

CIRO ROBERTO SEIFERT – VOTO VENCEDOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR.DA PROFAZ