

**A. I. N°** - 130610.0010/01-0  
**AUTUADO** - PEDREIRAS VALÉRIA S.A.  
**AUTUANTE** - EDMUNDO NEVES DA SILVA  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 25.02.03

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0043-01/03

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Refeitos os cálculos, excluindo-se da autuação os créditos fiscais relativos a insumos, devoluções de venda e bens do ativo imobilizado adquiridos a partir de novembro de 1996. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. Refeitos os cálculos, excluindo-se da autuação as parcelas referentes a insumos. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 10/12/2001, apura os seguintes fatos:

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%.

O contribuinte impugnou a autuação, suscitando como preliminares ofensa ao princípio da legalidade e prevaricação do agente fiscal, por considerar que houve excesso de exação, pois a autoridade fiscal sabia que o tributo lançado nesse caso é indevido. Aponta dispositivo do Código Penal que tipifica a exigência fiscal indevida ou cobrança vexatória. Protesta que em nenhum momento o agente fiscal se empenhou na busca da verdade material.

Quanto ao mérito, alega que os bens objeto desta ação fiscal são produtos intermediários, empregados na cadeia produtiva. Diz que os materiais são utilizados na extração de blocos rochosos, objeto de sua atividade como empresa mineradora. Fala dos critérios adotados no creditamento do imposto. Lista os elementos empregados no processo produtivo. Comenta a forma como os mesmos se desgastam. Fala da participação dos materiais na composição dos custos de produção. Especifica, em detalhes, as datas de algumas operações, indicando os números dos documentos correspondentes, os nomes dos fornecedores, a natureza dos materiais e a forma de aplicação dos mesmos.

Dentre os instrumentos anexados à defesa, consta memorial descritivo dos insumos utilizados no processo produtivo, demonstração da contabilização dos custos industriais, plano de contas, laudo técnico acerca da utilização dos insumos no processo produtivo, resposta de consulta da DITRI feita pelo sindicato do setor de extração de minérios, parecer da Superintendência de Geologia e Recursos Minerais, descrição técnica de processos de extração, corte, beneficiamento e outros

processos relativos a minérios, parecer jurídico sobre a matéria, parecer técnico acerca do conceito de material de consumo, etc.

Requer a realização de perícia para esclarecimento das situações em exame, no tocante ao mapeamento dos custos e para verificação, *in loco*, na sede da empresa, do seu processo de exploração mineral, de modo a estabelecer o enquadramento dos aludidos materiais como produtos intermediários.

Pede que o procedimento seja declarado nulo, em face das preliminares suscitadas, ou que, sendo estas ultrapassadas, que se julgue improcedente a exigência fiscal.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que pelo fato de ser encontrada uma infração fiscal e por isso ser lavrado Auto de Infração não cabe a acusação de que o agente fiscal tivesse agido com arbitrariedade, com espírito tendencioso, ferindo o Código Penal. Diz que entre ele e a empresa não há uma pugna pessoal, e sim há uma relação cordial. Diz que não lhe cabe discutir sobre constitucionalidade. Declara ratificar a autuação.

O processo foi remetido em diligência, para que o fiscal autuante prestasse nova informação, como determina o § 6º do art. 127 do RPAF, haja vista que ele havia ignorado as alegações e argumentos da defesa sobre a matéria de mérito.

Em cumprimento à diligência, o autuante juntou aos autos a relação dos bens, com as respectivas especificações técnicas. Explica que se baseou, ao fazer a autuação, em parecer da DITRI no Processo nº 203218/91. Diz que, na informação anteriormente prestada, não abordou a matéria de mérito porque a defesa se apegou a uma tese que para ele, autuante, até parece justa, mas não tem apoio na lei do ICMS referente à utilização universal do crédito de ICMS na forma estabelecida na Constituição.

Dada vista do pronunciamento do autuante ao sujeito passivo, este ingressou com instrumento em que reitera os termos do que havia sustentado na peça de defesa. A defesa dá destaque ao trecho da informação fiscal, quando o autuante diz que a lei do ICMS não contempla o direito universal ao crédito fiscal na forma estabelecida na Constituição. Reitera afinal os pedidos de perícia, nulidade ou improcedência da autuação.

O processo foi remetido em diligência para que fiscal estranho ao feito descrevesse a forma como cada bem ou material é consumido ou empregado pela empresa, de modo a esclarecer se os aludidos bens ou materiais são ou não vinculados ao processo produtivo.

A diligência foi cumprida pela ASTEC pelo auditor fiscal Ricardo de Carvalho Rego.

Dada vista do resultado da diligência ao sujeito passivo, este manifestou-se repisando que os materiais em questão são utilizados exclusivamente no processo produtivo, sendo consumidos de forma imediata ou integral, sendo por isso legítimo o crédito fiscal, uma vez que o seu valor é agregado ao preço final dos produtos. Pede que o Auto de Infração seja declarado improcedente.

## VOTO

Quanto às preliminares suscitadas pelo autuado, há que se convir que este não é o foro apropriado para apurar o que acusa a defesa.

Passo ao exame da lide.

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

O autuado, na defesa, alega que se trata de produtos intermediários, empregados na cadeia produtiva. Diz que os materiais são utilizados na extração de blocos rochosos, objeto de sua atividade como empresa mineradora. Fala dos critérios adotados no creditamento do imposto. Lista os elementos empregados no processo produtivo. Comenta a forma como os mesmos se desgastam. Fala da participação dos materiais na composição dos custos de produção. Especifica, em detalhes, as datas das operações, indicando os números dos documentos correspondentes, os nomes dos fornecedores, a natureza dos materiais e a forma de aplicação dos mesmos. Dentre os instrumentos anexados à defesa, consta memorial descritivo dos insumos utilizados no processo produtivo, demonstração da contabilização dos custos industriais, plano de contas, laudo técnico acerca da utilização dos insumos no processo produtivo, resposta de consulta da DITRI feita pelo sindicato do setor de extração de minérios, parecer da Superintendência de Geologia e Recursos Minerais, descrição técnica de processos de extração, corte, beneficiamento e outros processos relativos a minérios, parecer jurídico sobre a matéria, parecer técnico acerca do conceito de material de consumo, etc.

O nobre autuante, instado a prestar a informação fiscal, ignorou por completo as alegações e argumentos da defesa sobre a matéria de mérito. Nos termos do § 6º do art. 127 do RPAF, na informação fiscal devem ser abordados “todos os aspectos da defesa com fundamentação”. Foi por isso determinado que os autos retornassem para que ele prestasse a informação como determina a legislação.

Prestada a informação fiscal, com os novos elementos acostados aos autos, tornou-se necessária a revisão do procedimento por fiscal estranho ao feito, conforme foi solicitado pela defesa. Dada a complexidade da matéria, envolvendo uma enorme gama de bens e materiais, foi solicitado que a ASTEC descrevesse a forma como cada bem ou material é consumido ou empregado pela empresa, de modo a esclarecer se os aludidos bens ou materiais são ou não vinculados ao processo produtivo. O auditor fiscal Ricardo de Carvalho Rego, incumbido da análise, efetuou um trabalho minucioso, no qual me valho para decidir esta lide. Desse trabalho foi dada vista ao contribuinte.

Trata-se de uma empresa mineradora. A atividade de uma empresa de mineração, 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.

De acordo com a técnica da não-cumulatividade, a lei baiana assegura o direito de o contribuinte creditar-se dos valores do imposto relativos às entradas ou aquisições de mercadorias para revenda ou de insumos a serem consumidos ou empregados na atividade de extração ou lavra e no beneficiamento ou industrialização dos minérios.

É evidente que materiais empregados na atividade extrativa, como 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.

Como já foi salientado, o autuado é uma empresa mineradora. 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.

Embora erroneamente haja quem considere o vocábulo “insumo” como sendo equivalente a “produto intermediário”, convém ter presente que o conceito de *insumo* compreende as *matérias-primas* e os *produtos intermediários*, basicamente, haja vista existirem outros insumos (mão-de-obra, por exemplo). As matérias-primas e os produtos intermediários têm em comum o fato de

tanto aquelas como estes serem consumidos no processo industrial. Distinguem-se porque as matérias-primas, ao serem consumidas, integram o produto final, ao passo que os produtos intermediários, embora sejam igualmente consumidos no processo de produção, não integram fisicamente o produto final.

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). Esta lei 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 extrativa, 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, materiais que se consomem no processo industrial.
  - 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, inclusive partes e peças dos bens do ativo permanente (as partes e peças das máquinas e equipamentos não se confundem com as máquinas e equipamentos, sendo estes classificados como bens do ativo imobilizado).
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 como 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. Além da citada Lei das Sociedades Anônimas, deve-se atentar, ainda, para 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 consomem muito lentamente, de forma imperceptível, ao passo que outros se consomem mais rapidamente, e outros se consomem 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 não-operacional”, 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, produção, extração, etc.

No RICMS/97, a especificação dos materiais que dão direito ao crédito é feita de forma precisa no § 1º do art. 93. Os incisos I e II deste parágrafo estão ligados pela conjunção “e”. As alíneas “a”, “b” e “c” do inciso I estão conectadas pela conjunção “ou”. Como se observa, é fundamental a função das conjunções “e” e “ou” na interpretação deste dispositivo. As supramencionadas alíneas “a” e “b”, ao cuidarem de bens e serviços “vinculados” ou “consumidos” no processo, dizem respeito a produtos intermediários. E a alínea “c”, ao referir-se aos materiais que “integrem” o produto final, diz respeito a matérias-primas. Sendo assim, para ser utilizado o crédito fiscal, é necessário que do processo resultem bens tributáveis pelo imposto, e que seja preenchido pelo menos um dos requisitos das alíneas do inciso I, isto é, que o bem ou serviço seja vinculado ao processo, ou seja nele consumido, ou integre o produto final.

No presente caso, a ASTEC descreveu minuciosamente a forma como cada um dos bens objeto desta lide é consumido pela empresa. Resta separar os que são vinculados ao processo de extração ou que sejam nele consumidos daqueles que são consumidos ou empregados fora do aludido processo.

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.

Já comentei que as partes e peças de um equipamento ou de uma máquina têm tratamento distinto do que se dispensa aos equipamentos 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 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 as 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 repostado, 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.

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 cadinhos, 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).

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.

Relaciono, a seguir, as situações em que considero ser legítimo o crédito fiscal (item 1º do Auto de Infração). Específico, também, os materiais cujas aquisições não estão sujeitas ao pagamento da diferença de alíquotas (item 2º do Auto de Infração). No tocante 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. 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.

Na tabela abaixo, são especificados os valores a serem excluídos do item 1º (não é cabível a glosa do crédito fiscal) e do item 2º (não é devida a diferença de alíquotas). Observe-se 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.

MÊS	DOC. FISCAL	FORNECEDOR	MERCADORIA	CRÉDITO FISCAL	DIF. DE ALÍQUOTAS
Jan/96	489	Vimax	Tela para peneira vibratória	199,75	285,35
	08-147145	Transp. 1ª Nordeste	Frete da NF 489 da Vimax	14,36	20,51
	591	Vimax	Tela para peneira vibratória	70,00	99,99
<b>Somas: janeiro/96</b>				<b>284,11</b>	<b>405,85</b>
Fev/96	1752	Sodic	Óleo diesel	387,82	(*)
	765	Vimax	Tela para peneira vibratória	81,09	115,83
	33376	Rajan	Frete da NF 765 da Vimax	6,60	9,43
	758	Costa Santos	Combustíveis e lubrificantes	(**)	14,19
<b>Somas: fevereiro/96</b>				<b>475,51</b>	<b>139,45</b>
Mar/96	869	Vimax	Tela para peneira vibratória	118,14	168,76
	33679	Rajan	Frete da NF 869 da Vimax	6,00	8,56
	5024	Acma	Tela galvanizada	34,40	(*)
<b>Somas: março/96</b>				<b>158,54</b>	<b>177,32</b>
Abril/96	981	Costa Santos	Combustíveis e lubrificantes	(**)	9,52
<b>Somas: abril/96</b>				-	<b>9,52</b>
Mai/96	1229	Vimax	Tela para peneira vibratória	79,97	114,24
	08-155351	Transp. 1ª Nordeste	Frete da NF 1229 da Vimax	7,28	10,40
<b>Somas: maio/96</b>				<b>87,25</b>	<b>124,64</b>
Jun/96	7112	Civil Comercial	Devolução de venda	44,20	(*)
	7121	Civil Comercial	Devolução de venda	49,30	(*)
<b>Somas: junho/96</b>				<b>93,50</b>	-
Jul/96	1814	Vimax	Tela para peneira vibratória	195,51	279,30
	08-161376	Transp. 1ª Nordeste	Frete da NF 1814 da Vimax	17,77	25,38
	2518	Sodic	Óleo diesel	393,41	(*)
<b>Somas: julho/96</b>				<b>606,69</b>	<b>304,68</b>
Ago/96	2563	Sodic	Óleo diesel	393,42	(*)
	26124	Assoc. das Pioneiras	Devolução de venda	45,13	(*)
	1624	Costa Santos	Combustíveis e lubrificantes	-	32,70
<b>Somas: agosto/96</b>				<b>438,55</b>	<b>32,70</b>
Set/96	705	Ultratec	Devolução de venda	81,60	(*)
<b>Somas: setembro/96</b>				<b>81,60</b>	-
Out/96	2151	Costa Santos	Combustíveis e lubrificantes	-	9,73
<b>Somas: outubro/96</b>				-	<b>9,73</b>
Nov/96	973	Makro	Freez Metalf (Ativo Imob.)	126,48	(*)
	9189	Executiva	Calc. eletrônica (Ativo Imob.)	33,83	(*)
	3201	Sodic	Óleo diesel	393,42	(*)
<b>Somas: novembro/96</b>				<b>553,73</b>	-
Dez/96	375	Dastec	Broca	237,32	(*)
	3139	Planalto	Bomba d'água (Ativo Imob.)	17,50	(***)
	2178	WS Tyler	Peneira vibrat. (Ativo Imob.)	77,04	(***)
<b>Somas: dezembro/96</b>				<b>331,86</b>	-
Jan/97	2224	WS Tyler	Peneira vibrat. (Ativo Imob.)	163,32	(***)
	11642	Rajan	Frete da NF 2224 da WS	6,54	(***)
	2231	WS Tyler	Peneira vibrat. (Ativo Imob.)	102,72	(***)
	11704	Rajan	Frete da NF 2231 da WS	5,53	(***)
<b>Somas: janeiro/97</b>				<b>278,11</b>	-
Fev/97	2271	WS Tyler	Peneira vibrat. (Ativo Imob.)	149,97	(***)
	11883	Rajan	Frete da NF 2271 da WS	7,72	(***)
<b>Somas: fevereiro/97</b>				<b>157,69</b>	-

Mar/97	678	Dastec	Perfuratriz (Ativo Imob.)	453,90	(*)
	3941	Sodic	Óleo diesel	430,78	(*)
<b>Somas: março/97</b>				<b>884,68</b>	<b>-</b>
Abr/97	2665	WS Tyler	Peneira vibrat. (Ativo Imob.)	174,88	(***)
	12796	Rajan	Frete da NF 2665 da WS	10,25	(***)
	2692	WS Tyler	Peneira vibrat. (Ativo Imob.)	80,64	(***)
	12831	Rajan	Frete da NF 2692 da WS	6,23	(***)
	4057	Sodic	Óleo diesel	430,78	(*)
	2729	WS Tyler	Peneira vibrat. (Ativo Imob.)	81,15	(***)
	12903	Rajan	Frete da NF 2729 da WS	4,89	(***)
	3070	Costa Santos	Combustíveis e lubrificantes	-	15,82
<b>Somas: abril/97</b>				<b>788,82</b>	<b>15,82</b>
Maio/97	2122	Propano	Catalisador	12,25	17,51
	2806	WS Tyler	Peneira vibrat. (Ativo Imob.)	96,04	(***)
	13182	Rajan	Frete da NF 2806 da WS	8,88	(***)
	4035	Aço Têxtil	Peneira class. (Ativo Imob.)	61,36	(***)
	08-181491	Transp. 1ª Nordeste	Frete da NF 4035 da A.Têxtil	6,86	(***)
	3571	Vimax	Tela para peneira vibratória	116,75	(***)
	08-181496	Transp. 1ª Nordeste	Frete da NF 3571 da Vimax	10,85	(***)
<b>Somas: maio/97</b>				<b>312,99</b>	<b>17,51</b>
Jun/97	975	Dastec	Broca	103,70	(*)
	2997	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	80,64	(***)
	13495	Rajan	Frete da NF 2997 da WS	6,23	(***)
	567	Suarez	Devolução de venda	39,10	-
<b>Somas: junho/97</b>				<b>229,67</b>	<b>-</b>
Jul/97	3703	Britanite	Explosivos	(**)	359,00
	4374	Aço Têxtil	Peneira class. (Ativo Imob.)	82,32	(***)
	08-184575	Transp. 1ª Nordeste	Frete da NF 4374 da A.Têxtil	8,22	(***)
	681	Leiro	Devolução de venda	44,20	(*)
	3258	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	81,15	(***)
	14220	Rajan	Frete da NF 3258 da WS	4,89	(***)
	3314	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	37,36	(***)
	14222	Rajan	Frete da NF 3314 da WS	5,43	(***)
<b>Somas: julho/97</b>				<b>263,57</b>	<b>359,00</b>
Ago/97	3720	Veigua	Bomba d'água (Ativo Imob.)	23,80	(***)
	9366427	Varig	Frete da NF 3720 da Veigua	0,82	(***)
	4052	Vimax	Tela para peneira vibratória	76,25	108,93
	08-186477	Transp. 1ª Nordeste	Frete da NF 4052 da Vimax	7,34	10,49
	3378	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	61,63	(***)
	14485	Rajan	Frete da NF 3378 da WS	4,39	(***)
	3481	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	99,38	(***)
	14788	Rajan	Frete da NF 3481 da WS	8,90	(***)
<b>Somas: agosto/97</b>				<b>282,51</b>	<b>119,42</b>
Set/97	3609	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	148,94	(***)
	15089	Rajan	Frete da NF 3609 da WS	7,99	(***)
	14	Adesibras	Catalisador	24,51	35,02
	3600	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	98,10	(***)
	15241	Rajan	Frete da NF 3600 da WS	7,09	(***)
	3642	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	80,64	(***)
	15258	Rajan	Frete da NF 3642 da WS	6,23	(***)
	4278	Vimax	Tela para peneira vibratória	57,19	81,70
	08-188916	Transp. 1ª Nordeste	Frete da NF 4278 da Vimax	6,28	8,97
	1287	MHD	Bomba hidrául. (Ativo Imob.)	52,50	(***)
	15260	Rajan	Frete da NF 1287 da MHD	3,23	(***)
	4106	IBQ	Explosivos	(**)	39,92
	10611	IBQ	Explosivos	(**)	492,00

	10612	IBQ	Explosivos	(**)	37,00
<b>Somas: setembro/97</b>				<b>492,70</b>	<b>694,61</b>
Out/97	5098	Sodic	Óleo diesel	430,78	(*)
	4210	IBQ	Explosivos	-	546,50
	4211	IBQ	Explosivos	-	41,00
	4227	IBQ	Explosivos	-	622,10
	4323	IBQ	Explosivos	-	849,00
	4324	IBQ	Explosivos	-	54,06
	3886	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	50,08	(***)
	15912	Rajan	Frete da NF 3886 da WS	4,55	(***)
	3889	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	86,80	(***)
	15911	Rajan	Frete da NF 3889 da WS	6,27	(***)
<b>Somas: outubro/97</b>				<b>578,48</b>	<b>2.112,66</b>
Nov/97	4657	Vimax	Tela para peneira vibratória	154,57	220,82
	08-192671	Transp. 1ª Nordeste	Frete da NF 4657 da Vimax	14,20	20,28
	4016	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	112,99	(***)
	16266	Rajan	Frete da NF 4016 da WS	6,43	(***)
	1493	Dastec	Broca	326,40	(*)
	4069	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	80,64	(***)
	16415	Rajan	Frete da NF 4069 da WS	6,23	(***)
	4471	IBQ	Explosivos	567,04	810,05
	2677	Britanite	Explosivos	(**)	44,00
	2676	Britanite	Explosivos	(**)	493,73
	4538	IBQ	Explosivos	(**)	810,05
<b>Somas: novembro/97</b>				<b>1.268,50</b>	<b>2.398,93</b>
Dez/97	4224	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	99,38	(***)
	16836	Rajan	Frete da NF 4224 da WS	8,90	(***)
	4344	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	74,47	(***)
	17117	Rajan	Frete da NF 4344 da WS	4,85	(***)
	4346	WS Tyler	Peneira class. (Ativo Imob.)	70,62	(***)
	17116	Rajan	Frete da NF 4346 da WS	5,13	(***)
	4710	IBQ	Explosivos	-	867,10
	4711	IBQ	Explosivos	-	36,55
	4712	IBQ	Explosivos	-	1,90
	4821	IBQ	Explosivos	-	738,00
<b>Somas: dezembro/97</b>				<b>263,35</b>	<b>1.643,55</b>

(\*) Não foi cobrada a diferença de alíquotas no Auto de Infração.

(\*\*) Não foi glosado crédito fiscal no Auto de Infração.

(\*\*\*) Foi cobrada diferença de alíquotas, e a exigência fiscal deve ser mantida.

O Demonstrativo do Débito do Auto de Infração deverá ser feito, com base nos seguintes dados:

Item 1º:

DATA OCORR.	DATA VENC.	IMPOSTO LANÇADO	VALOR A SER EXCLUÍDO	IMPOSTO DEVIDO
31/01/1996	09/02/1996	2.171,94	284,11	1.887,83
29/02/1996	09/03/1996	2.171,58	475,51	1.696,07
31/03/1996	09/04/1996	3.821,89	158,54	3.663,35
30/04/1996	09/05/1996	4.066,03	-	4.066,03
31/05/1996	09/06/1996	4.889,60	87,25	4.802,35
30/06/1996	09/07/1996	4.177,90	93,50	4.084,40
31/07/1996	09/08/1996	3.711,52	606,69	3.104,83
31/08/1996	09/09/1996	4.518,65	438,55	4.080,10
30/09/1996	09/10/1996	5.895,91	81,60	5.814,31
31/10/1996	09/11/1996	2.650,66	-	2.650,66
30/11/1996	09/12/1996	4.257,34	553,73	3.703,61
31/12/1996	09/01/1997	7.805,43	331,86	7.473,57

31/01/1997	09/02/1997	2.572,46	278,11	2.294,35
28/02/1997	09/03/1997	1.942,26	157,69	1.784,57
31/03/1997	09/04/1997	4.829,34	884,68	3.944,66
30/04/1997	09/05/1997	7.103,06	788,82	6.314,24
31/05/1997	09/06/1997	11.530,78	312,99	11.217,79
30/06/1997	09/07/1997	3.592,06	229,67	3.362,39
31/07/1997	09/08/1997	5.375,01	263,57	5.111,44
31/08/1997	09/09/1997	7.234,62	282,51	6.952,11
30/09/1997	09/10/1997	6.954,58	492,70	6.461,88
31/10/1997	09/11/1997	5.952,95	578,48	5.374,47
30/11/1997	09/12/1997	9.975,33	1.268,50	8.706,83
31/12/1997	09/01/1998	6.901,50	263,35	6.638,15
<b>Totais</b>		<b>124.102,40</b>	<b>8.912,41</b>	<b>115.189,99</b>

Item 2º:

DATA OCORR.	DATA VENC.	IMPOSTO LANÇADO	VALOR A SER EXCLUÍDO	IMPOSTO DEVIDO
31/01/1996	09/02/1996	1.744,39	405,85	1.338,54
29/02/1996	09/03/1996	1.193,19	139,45	1.053,74
31/03/1996	09/04/1996	863,30	177,32	685,98
30/04/1996	09/05/1996	567,88	9,52	558,36
31/05/1996	09/06/1996	2.817,79	124,64	2.693,15
30/06/1996	09/07/1996	1.863,43	-	1.863,43
31/07/1996	09/08/1996	1.285,99	304,68	981,31
31/08/1996	09/09/1996	1.844,89	32,70	1.812,19
30/09/1996	09/10/1996	4.372,11	-	4.372,11
31/10/1996	09/11/1996	1.997,54	9,73	1.987,81
30/11/1996	09/12/1996	1.258,12	-	1.258,12
31/12/1996	09/01/1997	2.579,11	-	2.579,11
31/01/1997	09/02/1997	1.350,91	-	1.350,91
28/02/1997	09/03/1997	1.377,48	-	1.377,48
31/03/1997	09/04/1997	1.235,56	-	1.235,56
30/04/1997	09/05/1997	5.766,56	15,82	5.750,74
31/05/1997	09/06/1997	6.988,17	17,51	6.970,66
30/06/1997	09/07/1997	2.298,96	-	2.298,96
31/07/1997	09/08/1997	4.180,70	359,00	3.821,70
31/08/1997	09/09/1997	4.171,38	119,42	4.051,96
30/09/1997	09/10/1997	5.273,27	694,61	4.578,66
31/10/1997	09/11/1997	4.936,36	2.112,66	2.823,70
30/11/1997	09/12/1997	6.572,48	2.398,93	4.173,55
31/12/1997	09/01/1998	7.044,77	1.643,55	5.401,22
<b>Totais</b>		<b>73.584,34</b>	<b>8.565,39</b>	<b>65.018,95</b>

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **130610.0010/01-0**, lavrado contra **PEDREIRAS VALÉRIA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 180.208,94**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%,

prevista no art. 61, II, “d”, e 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 correspondentes.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de fevereiro de 2003.

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR