

A. I. N° - 293575.1202/04-6
AUTUADO - TRACON ENGENHARIA LTDA.
AUTUANTE - TELESSON NEVES TELES
ORIGEM - INFRAZ EUNÁPOLIS
INTERNET - 26.04.05

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0110-02/05

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização do crédito fiscal referente à aquisição de peças de reposição de bens do ativo imobilizado ou material de consumo do próprio estabelecimento. Conforme Parecer DITRI os materiais não se tratam de produtos intermediários que participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final e indispensáveis à sua composição. Reduzido o débito em virtude de inclusão indevida de produtos considerados como intermediários. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Tratando-se dos mesmos materiais de que cuida o item anterior, é devido o pagamento do diferencial de alíquotas. Reduzido o débito. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/12/2004, reclama o ICMS no valor total de R\$ 198.560,42, em decorrência dos seguintes fatos:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no total de R\$ 108.116,24, no período de outubro de 2003 a agosto de 2004, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrativos às fls. 07 a 18.
2. Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$ 90.444,18, no período de outubro de 2003 a agosto de 2004, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme demonstrativos às fls. 19 a 25.

O autuado, por patrono legalmente constituído, interpõe defesa tempestiva contra o lançamento tributário (docs. fls. 214-A a 251), e analisando os fatos fez uma descrição de sua atividade desenvolvida, esclarecendo que o estabelecimento labora o ramo de extração/produção de BRITA, extraindo do solo as rochas em estado bruto e beneficiando-as para venda.

Discorreu sobre as etapas de produção, compreendendo a extração através de perfuração e o desmonte das rochas; o carregamento e o transporte; fragmentação (britagem); classificação das pedras fragmentadas por peneiramento e alimentadores e correias transportadoras, tendo apresentado quadros esquemáticos dos equipamentos utilizados, seu emprego, material consumido e durabilidade, relativamente a: carreta de perfuração; martelo pneumático; compressor

de ar; explosivo; escavadeira; pá-carregadeira; caminhão basculante; britador de mandíbula; britador cônico; peneira vibratória; alimentador vibratório; e correia transportadora.

Dentre os materiais consumidos nos citados equipamentos, destaca-se: peças de reposição, óleos combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, materiais explosivos.

Por conta desses argumentos aduz que os materiais referidos configuram-se matérias primas das britas de rocha produzidas pela empresa, sendo incorporadas aos produtos finais.

Prosseguindo, o defendant analisando o direito ao crédito de ICMS incidente sobre insumos, transcreveu os artigos 155, II, § 2º, XI e XII, da CF/88; artigo 1º, 2º, 4º, 19, 20, § 1º e § 3º, 21, 23, 24, 33, da Lei Complementar nº 87/96, enfatizando que tem direito aos créditos fiscais de que cuida a infração 01, em obediência ao princípio da não-cumulatividade, e que a única vedação ao creditamento resultante da não cumulatividade constitucional é a referente aos casos de isenção e não incidência.

Transcreveu também os artigos 28, 29, § 1º, § 2º e § 2º, 30, e 31 da Lei nº 7.014/96, e os artigos 97, 106, e 114 do RICMS/97, para argüir a inconstitucionalidade do § 1º e incisos do artigo 29, dos incisos III e IV do artigo 30 e do artigo 31 da Lei Baiana, e as constantes do artigo 97, I, “c”, e o inciso XII do RICMS/97, por entender que os mesmos importaram limitações não previstas na Carta Magna.

Citou lições de renomados tributaristas sobre a questão relacionada com a não cumulatividade, e sobre as limitações impostas em leis complementares, convênio e regulamentos consideradas inconstitucionais.

Com esses argumentos, o defendant sustenta que tem direito a apropriação dos créditos de todos os materiais citados ao analisar os fatos, com fulcro nas seguintes disposições legais:

- I) CF – 88: Art. 155, II, § 2º, I, II, e XII, “c”;
- II) LC – 87/96: Art. 19 e 20 (caput, §§ e incisos) e art. 33 (incisos e alíneas);
- III) Lei Estadual nº 7.014/96: Art. 28, 29 (§§ e incisos) e 30;
- IV) RICMS – BA (Dec. nº 6.284/97): Art. 97, I, II/XIII, e § 2º (caput, e incisos), § 4º, 106, V e 114.

Teceu também algumas considerações sobre o conceito de estabelecimento empresarial à luz do artigo 1.142 e 1.143 do Código Civil de 2002, para argumentar que sendo o estabelecimento o conjunto dos bens que são reunidos para exploração de sua atividade econômica, as mercadorias destinadas ao uso/consumo do estabelecimento são aqueles destinados a utilização administrativa em finalidades diferentes dos principais fins da empresa, citando definições e ensinamentos de renomados juristas.

Relacionou algumas manifestações administrativas e judiciais sobre fruição de créditos fiscais relativos a matéria prima/insumo empregados em atividades mercantis ou industriais, a exemplo de consultas extraídas do Boletim Tributário da SEFAZ/SP, e julgamentos e recursos de vários Estados através dos TJSP; TJBA; STJ; STF, inclusive de um julgamento pela 1ª JJF do CONSEF referente ao AI nº 298743.0003/02-5 (Acórdão nº JJF nº 0001/01-3).

Transcreveu também o artigo 93, I, “e”, II, “2”, § 1º, I, “a”, “b” e “c”, II, § 2º e § 3º, do RICMS/97, que tratam das hipóteses do direito a apropriação do crédito fiscal, para concluir, com relação a infração 01, que fica afastada qualquer argüição no sentido de descharacterizar os produtos adquiridos como insumos industriais.

Com relação a infração 02, o defendente aduziu que deixou de recolher o diferencial de alíquotas sobre as mercadorias constantes nas notas fiscais que serviram de base a autuação, por considerar que se tratam de aquisições de insumos e matérias-primas utilizados em seu processo fabril, cujo ICMS incidiu sobre o produto final, sendo adimplidas todas as parcelas em função das vendas efetuadas.

Contudo, assevera que conforme esposado pela Lei, pela Doutrina e pela Jurisprudência, os bens e materiais adquiridos para integração ao processo produtivo, como insumos/matérias primas, sejam eles oriundos da Bahia ou de qualquer outro Estado, geram crédito para o adquirente.

No caso, sustenta o seu direito aos créditos fiscais, por entender que o débito decorrente do diferencial de alíquota foi compensado com parte do crédito resultando da aquisição do produto, tendo feito alguns exemplos comparativos entre o valor do diferencial de alíquota e o valor do ICMS a recolher pelo regime normal de apuração.

Assinala que não mantém estoque dos produtos objeto da autuação, e sintetizou a questão do diferencial de alíquotas em três vertentes:

- a) Que todas as compras interestaduais do estabelecimento foram de insumos;
- b) Que todos os insumos foram utilizados na confecção de seu produto final (BRITA);
- c) Que todas as suas saídas foram tributadas, não sendo beneficiado com imunidade, isenção, não incidência, ou sequer diferimento;
- d) Que todos os seus tributos foram pagos.

Feitas essas considerações, disse que o Princípio da Porporcionalidade/Razoabilidade impõe que todos os atos legais e administrativos do Estado atendam ao trinômio necessidade/adequação/proporcionalidade estrita, citando lições de renomados tributaristas sobre estas questões.

Salientou que caso não seja esse o entendimento do órgão julgador, considerando como procedente as infrações, requer que seja aplicado o disposto no artigo 42, inciso I, da Lei nº 7.014/96, relativamente a multa de 50%, pois todas as suas operações se encontravam escrituradas nos livros fiscais.

Ao final, requereu a declaração da improcedência da autuação.

O autuante em sua informação fiscal às fls. 2.891 a 2.893, no tocante a infração 01, rebateu os argumentos defensivos transcrevendo o artigo 93, inciso I, alíneas “a” e “e”, do RICMS/97, ressaltando que os produtos objeto da autuação não são incorporados ao produto final, e não se trata de matéria prima, bem assim, não são utilizados/consumidos diretamente na extração mineral, não atendendo ao disposto nas alíneas “b” e “a” do citado artigo.

Esclareceu que as mercadorias objeto da autuação incluem apenas peças de reposição/manutenção de máquinas, ferramentas, roupas de operários, equipamentos de proteção individual, dentre outros, conforme cópias das notas fiscais anexadas ao processo, materiais esses, que segundo o autuante não há como se apurar o consumo na etapa de produção, diferentemente do óleo diesel ou da dinamite que é possível saber-se a quantidade consumida na produção de uma tonelada de brito, por exemplo.

Esclarece que consultou a DITRI, sendo informado que apenas o óleo diesel, dinamite e brocas utilizadas na produção dão direito ao crédito, pois são consumidos e ou desgastados direta e integralmente no processo. Disse que estes materiais foram excluídos da autuação, enquanto que o autuado os considerou na sua defesa.

Observa que o autuado omitiu em sua defesa que havia formulado consulta sobre o assunto a DITRI, através dos Processos nº 033194/2004-9 e 033197/2004-8 (docs. fls. 2.894 a 2.897), cujo parecer final emitido por àquele órgão, foi no sentido de que é devido apenas o crédito de combustível

utilizado no processo de produção, e que esta é a posição do CONSEF nos casos de processos em nome de empresa de extração mineral.

Além disso, salientou que a empresa utiliza também suas máquinas em diversos serviços de engenharia que realiza (terraplanagem, construção civil, etc), não gerando direito ao crédito fiscal, pois tais serviços não são tributados pelo ICMS.

Quanto a infração 02, assinalou que o autuado reconheceu a procedência da autuação, porém argumentou que não há necessidade de pagar o diferencial de alíquotas, visto que o valor devido já seria compensado nas operações subseqüentes com o produto final. Não concordou com o argumento defensivo dizendo que não está previsto na legislação a compensação da diferença de alíquota, pois a mesma não foi recolhida, além do fato de que não há essa compensação uma vez que tais mercadorias não dão direito ao crédito fiscal conforme comentado na infração anterior.

Conclui esperando o julgamento pela procedência de sua ação fiscal.

VOTO

Na análise das peças processuais, verifica-se que as infrações são concernentes a apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, e o diferencial de alíquota sobre os mesmos produtos, durante o período de outubro de 2003 a agosto de 2004, cujos valores encontram-se discriminados nas planilhas “Estorno de Crédito – Material de Uso e Consumo” e “Diferença de Alíquota Devida – Material de Uso e Consumo”, constantes às fls. 07 a 25.

No caso da infração 01, o patrono do autuado citando a doutrina e a jurisprudência, lições de renomados juristas, e analisando diversos diplomas legais, destacando-se o artigo 93, I, “e”, II, “2”, § 1º, I, “a”, “b” e “c”, II, § 2º e § 3º, do RICMS/97, argüiu que tem direito ao crédito fiscal em razão das mercadorias objeto da autuação serem insumos (produtos intermediários) utilizados em sua atividade industrial.

Pelas razões de defesa, o autuado deixa a entender que o RICMS/BA vai de encontro com a norma constitucional, por ferir o princípio da não cumulatividade, não merecendo ser apreciada neste processo, por não se incluir na competência do órgão julgador no âmbito administrativo, opinar sobre alegações de constitucionalidade da legislação tributária estadual.

A controvérsia entre o entendimento da autuação para os argumentos defensivos reside fundamentalmente em determinar-se qual a real utilização dos materiais no processo produtivo, de modo que seja possível considerá-los ou material de uso e consumo ou como produtos intermediários.

Analizando a questão à luz do RICMS/97, cumpre observar que está previsto no § 1º do artigo 93, que a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

O entendimento dominante nas diversas decisões prolatadas pelo Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), órgão de julgamento administrativo tributário do Estado da Bahia, é no sentido de que

produtos intermediários são materiais que se inutilizam no processo de industrialização, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo, mesmo que não se integrem fisicamente ao produto acabado, exceto seus resíduos, de modo indesejado. Ou seja, para uma mercadoria ser definida como insumo ou produto intermediário, gerando o direito ao crédito fiscal, exige-se que, a sua integração ao produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída no processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.

No caso em comento, verifica-se que os materiais constantes nos demonstrativos elaborados pelo autuante são utilizados pela empresa como peças de reposição para carreta de perfuração; martelo pneumático; compressor de ar; explosivo; escavadeira; pá-carregadeira; caminhão basculante fora de estrada; britador de mandíbula; britador cônic; peneira vibratória; alimentador vibratório; e correia transportadora, além de ferramentas, roupas de operários, equipamentos de proteção individual. Portanto, verifica-se que tais mercadorias, constituem materiais de uso e consumo do estabelecimento que não estão diretamente afetos nem se desgastam no processo produtivo e, por este motivo, não encontram amparo na legislação citada, e não podem gerar o direito à utilização, como crédito fiscal, do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição.

Merce registro, que embora o defensor tenha deixado a entender que foram incluídos insumos no levantamento fiscal, porém neste caso não foram considerados valores relativos a óleos lubrificantes, que geram o direito ao crédito fiscal. Conforme notas fiscais anexas aos autos, foram consideradas para fins da presente exigência fiscal peças de reposição assim classificadas: PEÇAS E PARTES PARA VEICULOS E TRATORES (pneus, jogo de lonas, junta, reparos, cruzeta, cabo de aço, rolamentos, pino, buchas, baterias, parafusos, retensor, anel, mola, indicador, lâmpadas, macaco, chaves de roda, tubos, cilindros, interruptor, etc); FERRAMENTAS (serra manual, mangueiras, anéis, etc); MATERIAL ELÉTRICO (adaptador, redução, relê, fusível, tomada, lâmpadas, etc), além de equipamentos de uso individual (boinas, lentes de proteção, blusão, etc).

Desse modo, observo que todos os materiais realmente não podem ser considerados como produtos intermediários por não integrarem o produto final na condição de elemento indispensável a sua produção, pois se tratando de peças de reposição de máquinas, ferramentas, inclusive equipamentos de proteção individual, não são consumidos a cada etapa de produção, inclusive são reutilizados no processo industrial, e têm vida útil que varia de acordo com a sua utilização no maquinário, conforme o próprio autuado demonstrou em sua defesa.

Cumpre observar ainda que o autuado tem perfeito conhecimento de que não tem direito a tais créditos fiscais, tanto que, formulou duas consultas à DITRI, através dos Processos nº 033194/2004-9 e 033197/2004-8 (docs. fls. 2.894 a 2.897), cujo parecer final emitido por aquele órgão, foi no sentido de que somente é admitida a apropriação do crédito de combustível utilizado no processo de produção, não sendo permitida utilização de crédito fiscal do imposto nas aquisições de peças para as britadeiras, peças para os veículos da obra, e demais peças de reposição utilizadas nas máquinas e ferramentas, pois tratam-se de materiais de uso e consumo, os quais, somente passará a gerar o direito do crédito fiscal a partir de 01/01/07, em conformidade com a previsão contida no inciso V do artigo 93 do RICMS/97.

Desta forma, conluso que é indevida a utilização de crédito fiscal quando das entradas de ferramentas e peças e acessórios de máquinas e equipamentos utilizados no processo de extração e britagem de pedras efetuadas pela empresa autuada.

Contudo, observo que o demonstrativo às fls. 07 a 25 deve ser retificado, pois o autuante incluiu indevidamente valores relativos a produtos que considerados como intermediários (oxigênio e acetileno, e material explosivo), conforme demonstrativos a seguir.

NOTAS FISCAIS DE OXIGÊNIO E ACETILENO (GAS)

MÊS	N. FISCAL	C.INDEVIDO	DIF ^a ALIQ.
out/03	2574	73,24	
	2587	45,74	
	2610	57,99	
	126232	60,99	
	SOMA	237,96	-
nov/03	2618	60,99	
	2634	73,24	
	SOMA	134,23	-
dez/03	2677	60,99	
	2695	57,99	
	2711	88,49	
	2730	15,24	
	SOMA	222,71	-
jan/04	2760	60,99	
	SOMA	60,99	-
fev/04	130604	175,30	
	131162	40,90	
	131175	67,50	
	131177	53,87	
	SOMA	337,57	-
mar/04	131205	197,02	
	130697	76,26	
	SOMA	273,28	-
abr/04	131904	31,75	
	131913	60,39	
	131918	76,27	
	132568	120,76	
	SOMA	289,17	-
mai/04	132605	160,73	
	133282	73,06	
	SOMA	233,79	-
jun/04	583	133,88	
	SOMA	133,88	-
jul/04	2261	124,27	
	136281	160,73	
	SOMA	285,00	-

NOTAS FISCAIS DE EXPLOSIVOS

MÊS	N. FISCAL	C.INDEVIDO	DIF ^a ALIQ.	TIPO
jul/04	5182	574,00	820,00	Mat.explosivo
ago/04	594	636,30	909,00	Mat.explosivo
ago/04	591	72,80	104,00	Mat.explosivo
ago/04	595	38,50	55,00	Roleta de retardo
ago/04	609	708,40	1.012,00	Dinamite
ago/04	607	72,80	104,00	Cordel detonante

RESUMO DO LEVANTAMENTO ÀSFLS.07 A 25 (RETIFICADO)

MÊS	CRÉDITO INDEVIDO			DIFERENÇA DE ALÍQUOTA		
	C. INDEVIDO	EXCLUSÃO	EXIG.FISCAL	DIF ^a ALIQ.	EXCLUSÃO	EXIG.FISCAL
out/03	4.984,85	237,96	4.746,89	2.511,68		2.511,68
nov/03	8.879,91	134,23	8.745,68	6.786,69		6.786,69
dez/03	11.373,79	222,71	11.151,08	8.416,22		8.416,22
jan/04	10.630,14	60,99	10.569,15	9.646,00		9.646,00
fev/04	10.415,47	337,57	10.077,90	5.106,37		5.106,37
mar/04	11.454,61	273,28	11.181,33	12.969,84		12.969,84
abr/04	8.333,64	289,17	8.044,47	10.022,43		10.022,43
mai/04	10.332,32	233,79	10.098,53	8.461,50		8.461,50
jun/04	8.982,05	133,88	8.848,17	8.205,97		8.205,97
jul/04	11.303,21	859,00	10.444,21	9.135,60	820,00	8.315,60
ago/04	11.426,25	1.528,80	9.897,45	9.181,88	2.184,00	6.997,88
TOTAIS	108.116,24	4.311,38	103.804,86	90.444,18	3.004,00	87.440,18

Quanto ao Acórdão relativo a julgamento deste CONSEF, o mesmo não se aplica ao presente caso.

No tocante à infração 02, constata-se que se trata das mesmas mercadorias e foram adquiridas em outros Estados, para uso e/ou consumo do estabelecimento do autuado, sendo, pelas considerações anteriores, considero devido o imposto por diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, pelo que considero correta a autuação, conforme levantamento de fls. 19 a 25 do PAF, com as retificações inseridas nas planilhas acima.

No tocante à infração 02, trata-se de exigência de imposto, a título de diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação para uso e consumo, conforme levantamento às fls. 19 a 25 do PAF. Pelas considerações anteriores, verifica-se que este item está correlacionado com o item precedente, cujas mercadorias foram adquiridas para uso e consumo do estabelecimento, sendo devido o pagamento da diferença de alíquotas, nos termos do artigo 5º, inciso I, do RICMS/97, com exceção dos valores inseridos indevidamente pelo autuante, conforme planilhas acima.

Restando caracterizadas em parte as infrações, a multa que foi aplicada está condizente com a acusação fiscal, e tem previsão legal no artigo 42, inciso II, alínea "f", da Lei nº 7.014/96.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo de débito abaixo.

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO

Data Ocor.	Data Venc.	B. de Cálculo	Aliq. (%)	Multa (%)	Vr. do Débito	Item
31/10/2003	9/11/2003	27.922,88	17	60	4.746,89	1
30/11/2003	9/12/2003	51.445,19	17	60	8.745,68	1
31/12/2003	9/1/2004	65.594,59	17	60	11.151,08	1
31/1/2004	9/2/2004	62.171,47	17	60	10.569,15	1
29/2/2004	9/3/2004	59.281,76	17	60	10.077,90	1
31/3/2004	9/4/2004	65.772,53	17	60	11.181,33	1
30/4/2004	9/5/2004	47.320,41	17	60	8.044,47	1
31/5/2004	9/6/2004	59.403,12	17	60	10.098,53	1
30/6/2004	9/7/2004	52.048,06	17	60	8.848,17	1

31/7/2004	9/8/2004	61.436,53	17	60	10.444,21	1
31/8/2004	9/9/2004	58.220,29	17	60	9.897,45	1
31/10/2003	9/11/2003	14.774,59	17	60	2.511,68	2
30/11/2003	9/12/2003	39.921,71	17	60	6.786,69	2
31/12/2003	9/1/2004	49.507,18	17	60	8.416,22	2
31/1/2004	9/2/2004	56.741,18	17	60	9.646,00	2
29/2/2004	9/3/2004	30.037,47	17	60	5.106,37	2
31/3/2004	9/4/2004	76.293,18	17	60	12.969,84	2
30/4/2004	9/5/2004	58.955,47	17	60	10.022,43	2
31/5/2004	9/6/2004	49.773,53	17	60	8.461,50	2
30/6/2004	9/7/2004	48.270,41	17	60	8.205,97	2
31/7/2004	9/8/2004	48.915,29	17	60	8.315,60	2
31/8/2004	9/9/2004	41.164,00	17	60	6.997,88	2
TOTAL DO DÉBITO					191.245,04	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 293575.1202/04-6, lavrado contra **TRACON ENGENHARIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 191.245,04**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA