

PROCESSO - A. I. Nº 100303.0003/05-9  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - PEDREIRA ITAPOROROCA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 2<sup>a</sup> JJF nº 0135-02/06  
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
INTERNET - 28/12/2006

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0462-11/06

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Excluídas parcelas relativas a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Infração caracterizada. b) IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. Refeito o cálculo, para correção de equívoco do levantamento fiscal. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator quanto às infrações 1 e 2. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente Recurso de Ofício, relativo ao Auto de Infração em lide, lavrado em 22/3/05, dizendo respeito aos seguintes fatos:

1. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de bens para consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 55.556,86, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente ao material adquirido para uso e consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 7.189,75, com multa de 60%;
3. entrada, no estabelecimento, de mercadoria sujeita à tributação [pelo ICMS] sem o devido registro na escrita fiscal, sendo por isso aplicada multa de R\$ 181,00, equivalente a 10% do valor das entradas não escrituradas;
4. entrada, no estabelecimento, de mercadorias não tributáveis [pelo ICMS] sem o devido registro na escrita fiscal, sendo por isso aplicada multa de R\$ 95,14, equivalente a 1% do valor das entradas não escrituradas;
5. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em virtude de destaque de imposto a mais no documento fiscal, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 4.503,07, com multa de 60%;
6. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, assim considerado por não ser exibido o documento comprobatório do direito ao crédito, sendo lançado imposto no valor de R\$ 510,88, com multa de 60%;
7. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em virtude do registro do crédito em valor superior ao destacado no documento fiscal, sendo glosado crédito no valor de R\$ 5.096,66, com multa de 60%;
8. falta de escrituração do livro Registro de Inventário relativo ao exercício de 2003, sendo por isso aplicada multa de R\$ 72.293,00.

O julgamento efetuado pela ilustre 2<sup>a</sup> JJF, com referência aos itens 1º e 2º deste Auto de Infração , observa terem estreita correlação entre si: o item 1º diz respeito à exigência do pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens que o fisco considera materiais de

consumo do estabelecimento, e o **item 2º** refere-se à glosa de crédito fiscal de bens que o fisco considera material de uso e consumo, envolvendo, em parte, os mesmos bens do item precedente. Da realização de diligência para que a Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho verificasse, “*in loco*”, a forma como cada tipo de bem é consumido ou empregado pela empresa e fizesse a descrição detalhada de suas observações, e em face da descrição feita pela defesa (fls. 535-536 e 553-554) e pelo fiscal designado pela ASTEC para cumprir a diligência (fls. 567/570), chegam às seguintes conclusões:

Dentre os produtos objeto dos itens 1º e 2º, que cuidam, respectivamente, da exigência de diferença de alíquotas e da glosa de créditos fiscais, há materiais que constituem insumos da produção, na categoria de produtos intermediários, como há também bens de uso e consumo, e até bens do ativo imobilizado.

O critério mais seguro é verificar, caso a caso, o que é utilizado, empregado ou consumido direta e imediatamente no processo produtivo (insumos), em contraposição ao que seja utilizado, empregado ou consumido noutros setores que não direta e imediatamente naquele processo.

Se, por um lado, é fora de dúvida que os bens do ativo imobilizado dão direito ao crédito do imposto, também é evidente que materiais empregados direta e imediatamente na atividade produtiva não podem ser considerados materiais de consumo, e dão igualmente direito ao crédito. Materiais que participem direta e imediatamente do processo produtivo integram o custo direto de fabricação. O direito ao crédito é assegurado pela legislação.

Com efeito, o RICMS/97 regula de forma cabal o regime de compensação do imposto. Quando o Regulamento chamou para si a responsabilidade de definir quais os insumos que dão direito ao crédito, derrogou o Parecer Normativo nº 1/81. Os critérios pelos quais deve pautar-se o intérprete, a partir do RICMS/97, devem ser os traçados pelo próprio Regulamento.

Editado o RICMS/97, o legislador deixou de lado a importância em se definir o que sejam “insumos” ou o que sejam “produtos intermediários”, preferiu, acertadamente, especificar, em detalhes, ***o que e em que casos*** dão direito ao crédito. Isso é feito no § 1º do art. 93 do RICMS/97.

porque “não integra o produto final”. Ora, os produtos intermediários (em sentido estrito) 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 (em sentido estrito) e passa a ser matéria-prima.

Diz o ilustre relator que exigências do tipo “consumidos direta e imediatamente” ou “exigindo-se sua renovação ao cabo de...” não são feitas na Lei. E as cita, para não afastar abruptamente de certa jurisprudência que vigorou por muito tempo e insiste em sobreviver.

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.

Os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo produtivo. A conceituação técnica dessas figuras é importante, porém mais importante é a conceituação estabelecida pela legislação.

Da leitura, segue o ilustre relator, do § 1º do art. 93 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, observa sintéticos nestes termos o regime do *crédito fiscal*, traduzindo a positivação dos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96:

“§ 1º. Salvo disposição em contrário, 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:

I - 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; e

II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.”(grifos do relator)”.

Analisando o dispositivo acima reproduzido, em sintonia com as demais normas regulamentares atinentes ao regime de compensação do ICMS, chega-se à conclusão de que o direito ao crédito, dentre outros requisitos, depende do atendimento a determinados *pressupostos*, a saber: as mercadorias ou bens adquiridos e os serviços tomados:

- a) devem estar *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) devam ser *empregados* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou
- c) devam *integrar* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Afiança que os pressupostos indicados nas três situações acima são *alternativos*, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito.

Cita que embora a ênfase à distinção entre insumos e materiais de consumo tenha sido dada para a questão do crédito fiscal, o mesmo raciocínio aplica-se na definição do que deva ou não sujeitar-se ao pagamento da diferença de alíquotas: não há exigência de diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de insumos, mas apenas nas aquisições de bens do ativo imobilizado, bens de uso e materiais de consumo.

Emite demonstrativo, apoiado na descrição feita pela empresa e pelo fiscal designado pela ASTEC, concluindo a existência de certos materiais que são consumidos no processo produtivo, e outros mais de uso e consumo e bens do ativo imobilizado, assinalando ponto por ponto, suas conclusões a respeito de cada um deles.

Aduz o ilustre relator que no mês de outubro de 2002, de acordo com a informação do fiscal diligente à fl. 565, o autuante equivocou-se ao lançar a quantia de R\$ 32.134,00, em vez de R\$ 321,34, conforme demonstrativo à fl. 40. Esse valor cairia para R\$ 264,16, conforme demonstrativo à fl. 575, caso não se tratasse de produto intermediário, sendo, por isso, indevida a diferença de alíquotas. Tomando por fonte os elementos das peças às fls. 572/578 (item 1º) e à fl. 579 (item 2º), os valores remanescentes dos itens 1º e 2º são os seguintes:

DATA OCORR.	DATA VENC	ICMS		
		VALORES. ORIGINÁRIOS	IMPOSTO	VALORES REMANESCENTES
ITEM 1º (em ordem cronológica)				TIPO DE MATERIAL
31/01/01	09/02/01	384,22	–	Óleo lubrificante
28/02/01	09/03/01	2.892,26	2.006,02	Material de revestimento e correia transportadora
31/03/01	09/04/01	977,91	–	Óleo lubrificante
30/04/01	09/05/01	350,10	12,50	Dente, frete
31/05/01	09/06/01	522,54	–	Óleo lubrificante

30/06/01	09/07/01	886,54	—	Óleo lubrificante
31/07/01	09/08/01	299,62	—	Óleo lubrificante
31/08/01	09/09/01	590,28	—	Óleo lubrificante
30/09/01	09/10/01	268,87	—	Óleo lubrificante
31/10/01	09/11/01	255,73	—	Óleo lubrificante
30/11/01	09/12/01	442,15	—	Óleo lubrificante
31/12/01	09/01/02	603,98	398,99	Chapa de ferro, frete
31/01/02	09/02/02	605,02	—	Óleo lubrificante
28/02/02	09/03/02	550,85	—	Óleo lubrificante
31/03/02	09/04/02	1.344,07	—	Óleo lubrificante
30/04/02	09/05/02	783,91	—	Óleo lubrificante
31/05/02	09/06/02	676,79	—	Óleo lubrificante
30/06/02	09/07/02	372,00	—	Óleo lubrificante
31/07/02	09/08/02	160,55	—	Óleo lubrificante
31/08/02	09/09/02	65,68	47,10	Parafuso
30/09/02	09/10/02	7,28	—	Fl. 575
31/10/02	09/11/02	32.134,00	—	Óleo lubrificante
30/11/02	09/12/02	834,13	—	Óleo lubrificante
31/12/02	09/01/03	343,47	—	Óleo lubrificante
31/01/03	09/02/03	732,84	48,93	Reparo, frete
28/02/03	09/03/03	326,16	—	Óleo lubrificante
31/03/03	09/04/03	850,96	324,80	Reparo, frete
30/04/03	09/05/03	214,12	118,00	Engrenagem (conjunto rotativo)
31/05/03	09/06/03	1.724,20	1.303,90	Punho, luva, manta, calha
30/06/03	09/07/03	897,63	—	Óleo lubrificante
31/07/03	09/08/03	90,82	46,53	Rolamento, frete
31/08/03	09/09/03	680,91	77,01	Mandril, frete
30/09/03	09/10/03	997,26	—	Fl. 577
31/10/03	09/11/03	261,21	—	Óleo lubrificante
30/11/03	09/12/03	654,76	—	Óleo lubrificante
31/12/03	09/01/04	1.774,04	771,02	Enchimento, bomba hidráulica, bucha, pistão, conjunto rotativo, dente, reparo, frete
Total dos valores remanescentes do item 1°				5.154,80
DATA OCORR.	DATA VENC	ICMS		
		VALORES. ORIGINÁRIOS	IMPOSTO	VALORES REMANESCENTES
ITEM 2° (em ordem cronológica)		TIPO DE MATERIAL		
31/05/03	09/06/03	352,03	Manto, calha	
30/06/03	09/07/03	23,23	Filtro	
30/11/03	09/12/03	4.377,47	Revestimento, rolamento	
31/12/03	09/01/04	2.437,02	Enchimento, reparo, dente, correia, frete	
Total dos valores remanescentes do item 2°			1.253,47	

Os débitos dos itens 3° e 4° não foram impugnados.

Quanto ao item 5°, o fiscal autuante reconheceu ser devida apenas a quantia de R\$ 3,07.

Os débitos dos itens 6° e 7° também não foram impugnados pelo contribuinte.

A multa do item 8° é indevida, haja vista que, conforme foi observado pelo fiscal designado pela ASTEC para cumprir diligência, o livro se encontrava registrado. Aliás, o próprio fiscal autuante juntou cópia do livro, na qual se nota que este estava escriturado, apenas não tinham sido totalizados (somados) os valores (fl. 526 – cópia juntada pelo fiscal; fl. 539 – cópia juntada pela defesa; fl. 583 – cópia juntada pelo fiscal diligente). Mesmo que o livro não tivesse sido escriturado, o fiscal autuante deixou de atentar para a parte final do inciso XII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Emitir seu julgamento pela Procedência Parcial do Auto de Infração, recomendando a instauração de Recurso de ofício para nova abordagem das infrações que tiveram seus valores reduzidos..

#### VOTO (Vencido quanto às infrações 1 e 2)

Apresenta-se o Recurso de ofício, decorrente da Decisão da 2ª JJF, e de conformidade aos termos do art. 169, I, "a", 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Versa referido julgamento, acerca de diversas infrações contidas no auto em comento, das quais compete apreciar as seguintes, as quais sofreram reduções em seus lançamentos originais:

Infrações 1 e 2 – resulta da apreciação, concordar com a oportuna e farta exposição oriunda da análise talhadas pelo ilustre relator da 2ª JJF, consubstanciando com precisão a indicação analítica de todos os produtos constantes na autuação.

Ato contínuo, após o pulsar e efetuar estudo comparado na legislação acerca da natureza e do entendimento do que sejam insumos (produtos aplicados e indispensáveis à obtenção do produto final), foram rechaçadas definições antigas, derrogadas, para aclarar que “*a própria alocução do termo produto intermediário, está a indicar sua situação e posição, pois se diferentemente fosse, integrados diretamente no produto final, não seriam intermediários, mas sim matérias-primas*”.

Ainda em consideração, a forma temporal “consumidos diretamente e imediatamente”, com exigência de reposição periódica, seja anual, mensal, qualquer que seja, encontra um óbice intransponível, porquanto não amparada ou abrigada em Lei qualquer, nem mesmo no Regulamento do ICMS.

A análise das tipificações do art. 93 do RICMS, oferece alternativas dentre as quais enquadraram-se na manutenção do crédito do ICMS, nas aquisições que analiticamente sejam classificáveis em insumos, contabilizando as mesmas em custos de produção. Na condição de custos industriais, elas afetam a formação do preço final de venda das mercadorias produzidas, terminando por repercutirem na questão da cumulatividade ou não-cumulatividade da tributação.

O crédito fiscal constitui um direito: o ICMS é um tributo não cumulativo, devendo-se compensar o valor devido pela realização de operações seguintes, com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores, sendo esta a sua principal característica, estabelecida pela Constituição.

Isto posta, voto pelo Improvimento do Recurso de Ofício, lavrado em relação às infrações 1 e 2, remanescendo as mesmas nos valores de R\$5.154,80 e R\$1.253,47.

Quanto à Infração 5, dispensa a mesma maiores considerações, dado que o agente autuante reconheceu ser devida apenas a quantia de R\$3,07, com o que estou de acordo e voto pela manutenção deste valor.

E por último na Infração 8, relativa a multa lançada, a mesma apresentou-se indevida, conforme observado pelo auditor designado pela ASTEC no cumprimento de diligência.

O Livro fiscal achava-se registrado, de conformidade ao apreciado no próprio exemplar, cópia do mesmo juntada pelo próprio autuante, e na qual se nota que este estava escriturado, apenas não tinham sido totalizados (somados) os valores (fl. 526 – cópia juntada pelo fiscal; fl. 539 – cópia juntada pela defesa; fl. 583 – cópia juntada pelo fiscal diligente).

Também com relação à esta infração 08, voto, portanto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

#### VOTO VENCEDOR (Quanto às infrações 1 e 2)

Peço *venia* para discordar do voto do ilustre relator do presente Recurso de Ofício, pelos fundamentos de fato e de direito que passo a expor.

Vem a reexame desta Câmara a exigência fiscal consubstanciada nas seguintes infrações do presente PAF:

3. falta de pagamento do diferencial de alíquota pelas aquisições de materiais de uso e consumo oriundos de outras unidades da federação;
4. uso indevido de crédito relativo a aquisições de materiais para uso e/ou consumo do estabelecimento.
5. uso indevido de crédito do ICMS em decorrência de destaque do imposto a maior no documento fiscal.

As duas primeiras infrações acima descritas estão, em parte, correlacionadas entre si, tendo em vista que a segunda tem origem na aquisição dos mesmos materiais que serviram de base para a exigência da primeira.

O cerne da lide pertinente à infração 2 reside na precisa subsunção do fato concreto à norma expressa no § 1º do art. 93 do RICMS/97, no tocante ao direito ao crédito do ICMS incidente nas aquisições de mercadorias que possam ser classificadas como materiais secundários.

Parafraseando o eminentе tributarista Alberto Xavier, esta é uma discussão que tem feito correr rios de tinta pelo Brasil a fora, porquanto é uma problemática tão antiga quanto o imposto sobre consumo brasileiro, que traz na sua estrutura um princípio, o da não-cumulatividade, bastante relativizado. Digo isto porque, diferentemente do Imposto sobre Valor Agregado europeu, cuja não-cumulatividade é plena, o nosso ICMS, que tem origem no velho ICM, já comporta ressalvas a este princípio, malgrado os avanços introduzidos na nova ordem jurídica inaugurada com a Constituição de 1988.

Ao se fazer uma breve análise sobre o comando da norma em comento, percebe-se que o legislador ordinário estabelece, de forma implícita, a classificação de insumos para fins fiscais, dissociada da definição econômica geralmente aceita nos meios acadêmicos e empresariais. Tal conflito, todavia, tem como pano de fundo uma causa de índole econômica. Prova disso, são as seguidas prorrogações do prazo para entrada em vigor do dispositivo da Lei Complementar nº 87/96 que reconhece o direito ao crédito de forma irrestrita, inclusive de material de uso e consumo. Enquanto perdurar esta ambigüidade da legislação, teremos que conviver com situações onde, por um lado, o sujeito ativo da relação jurídico tributária, através dos seus agentes, podendo se valer de uma norma suficientemente aberta nas suas atividades fiscalizadoras, tendem a interpretá-la da forma mais favorável aos seus desígnios arrecadatórios, e por outro, o sujeito passivo utilizando-se desse mesmo expediente, geralmente é tentado a interpretá-la de forma extensiva, com o objetivo de reduzir, ao máximo, o gravame tributário.

Por isso mesmo, não me filio à corrente de pensamento esposado pelo relator da Decisão recorrida, segundo o qual, o legislador infra-constitucional, ao definir os elementos balizadores do direito ao crédito, quis com isso, abarcar o conceito de insumos, tal qual é entendido na esfera econômica. Pelo contrário, em momento algum a Lei nº 7.014/96 e o RICMS/97, abordam tal conceito quando trata da matéria.

Com efeito, a classificação adotada pela legislação tributária no que pertine a matéria-prima, material secundário, material de embalagem, material de consumo e bens do ativo imobilizado, não consegue lograr consenso dos agentes envolvidos na relação fisco/contribuinte, exceto quanto à matéria-prima e material de embalagem, cuja afetação ao produto resultante do processo industrial é total, direta e imediata.

O dissenso maior, entretanto, reside no conceito de material secundário, cujo entendimento entre as partes, (fisco/contribuinte) é, via de regra, conflitante, fruto da interpretação restritiva do fisco em contraposição ao entendimento amplo ou extensivo do contribuinte. A dificuldade maior do julgador reside exatamente em encontrar o ponto de equilíbrio, onde se faz necessário um esforço maior de subsunção do fato concreto à norma, sendo que para tal, na maioria das vezes, torna-se imperativo lançar mão de Pareceres e laudos técnicos envolvendo conhecimentos de engenharia de produção, para formar o seu convencimento, tendo sempre em perspectiva, que nessa matéria, cada processo produtivo deve ser analisado de per si, considerando que um mesmo material pode ter função diferenciada de empresa para empresa.

Diferentemente do relator da Decisão “*a quo*”, entendo que o Parecer nº 01/81 da PROFI, da lavra do eminentе Professor Johnson Barbosa, permanece atual em vários aspectos conceituais, inobstante a evolução da matéria por ele tratada. O curioso no referido Parecer, e talvez o seu lado mais instigante, é que o mesmo tem se prestado a fundamentar os argumentos, tanto do fisco quanto do contribuinte na defesa das suas posições. Da nossa parte, entendo que ele traz uma valiosa contribuição ao definir material secundário, como sendo aquele cuja afetação ao processo produtivo é direta, ainda que não se integre ao produto com o qual tenha, eventualmente, mantido contato.

Sob este prisma, não se pode acatar, à luz da norma de regência, o crédito do ICMS incidente na aquisição de mercadorias que não guardem as características de imprescindibilidade ao processo

produtivo. Mas não só isso. O critério de imprescindibilidade é importante, mas não é o único elemento a definir o que seja material secundário. É necessário, portanto, que ele preencha o requisito essencial, de afetação direta ao processo produtivo. A rigor, todos os materiais consumidos por empresas que exercem atividade econômica são imprescindíveis à finalidade do seu negócio. Neste sentido, os materiais aplicados em segurança, limpeza, manutenção, ou até mesmo em atividades administrativas, todos eles tem função relevante na atividade fim da empresa. Nem por isso, entretanto, tais elementos podem ser erigidos à condição de materiais secundários, porquanto lhes falta o requisito essencial de afetação direta ao processo de produção, geração ou extração.

Por outro lado, entendo equivocada a idéia de vincular o direito ao crédito à forma como a empresa procede ao apropriar esses materiais no seu sistema de custos. É cediço que existem critérios variados para a montagem de um sistema de custos. É necessário, pois, que se identifique qual deles se adapta melhor ao processo produtivo do empreendimento. Neste ponto, peço vênia para discordar, mais uma vez, do ilustre relator da Decisão recorrida, visto que, em qualquer sistema de custos que se adote, existe uma estrutura que é imutável, qual seja, a sua divisão em dois grandes grupos:

- a) Custo direto (primário) e;
- b) Gastos Gerais de fabricação. No primeiro grupo, apropriam-se o consumo de matérias-primas, material secundário e material de embalagem, além da mão de obra direta, os quais tem afetação direta com o produto resultante. Já no segundo, alocam-se os custos vinculados de forma indireta. São os chamados Gastos Gerais, os quais são apropriados pelo critério da proporcionalidade. Neste grupo são alocados os custos com mão de obra indireta (pessoal administrativo), materiais de consumo, depreciação, etc,. Pois bem, nada obsta que o contribuinte industrial, por um critério que melhor lhe aprouver, possa apropriar como custos diretos, consumo de materiais que a rigor, deveriam ser classificados como gastos gerais de fabricação por não manterem vinculação direta com o processo produtivo.

Feita esta abordagem preliminar, passo a analisar a matéria objeto do reexame necessário, por força do art. 169, I “a” do RPAF/99.

Como já dito anteriormente, do presente lançamento remanesce em discussão a exigência fiscal constate de parte das infrações 1 e 2, relativas a diferencial de alíquota e glosa de crédito vinculados a aquisições de óleo lubrificante, aço trefilado, anel de vedação, filtros, bomba hidráulica, além da de nº 5 relativa a uso a maior de crédito fiscal na aquisição de insumos.

No tocante à infração 2, compulsando os autos do presente PAF, pude constatar às fls. 567/569, que os referido produtos são utilizados com as seguintes finalidades:

- a) óleo lubrificante – usado nos equipamentos de rebritagem com o fim específico de evitar o super aquecimento dos referidos equipamentos.
- b) Aços, tubos de ferro e rolos – materiais usados na confecção de rolos transportadores, bem como no empilhamento do produto acabado.
- c) Filtro e anel de vedação – componentes do equipamento de rebritagem, tem como função precípua, proteger o referido equipamento das intempéries, principalmente da poeira contendo sílica, gerada nas operações de britagem e rebritagem, evitando o seu desgaste prematuro.
- d) Bomba hidráulica – bem do ativo imobilizado.

Ora, à luz do permissivo legal e regulamentar, insculpido nos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96 e art. 93, § 1º do Decreto nº 6.284/97, não há como albergar o procedimento adotado pelo sujeito passivo, visto que, ao meu ver, tratam-se claramente de bens de uso, peças de reposição e materiais de uso e consumo, com exceção da bomba hidráulica, a qual poderá ser classificada como bem do ativo imobilizado, cujo crédito poderia ter sido apropriado na proporção de 1/48, na forma da lei.

Tomando-se como suporte fático, o laudo técnico elaborado pela ASTEC à fl. 569, e não contestado pelo sujeito passivo, vê-se que os referidos produtos não mantém qualquer relação

direta com o processo produtivo da empresa, constituindo-se, tão somente, em elementos destinados à manutenção e adequado funcionamento dos seus equipamentos industriais. É indubioso, portanto, que o seu consumo ocorre em função do processo produtivo e não no processo propriamente dito. Nesta circunstância, ainda que se considere que esses materiais sejam indispensáveis à atividade fim da empresa, e o é certamente, a verdade que se revela cristalina, porém, é que os mesmos não concorrem diretamente para a elaboração do produto final, pelo que se impõe enquadrá-los na categoria de materiais de uso e consumo, cujo crédito só estará assegurado quando da implementação do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, cuja entrada em vigor vem sofrendo sucessivas prorrogações.

Ademais, é nessa linha que se vem firmando a jurisprudência do CONSEF, traduzida em reiteradas decisões, inclusive da Câmara Superior, a exemplo dos Acórdãos nºs A-0067.11/04, A-0057.11/04, A-0109.11/04, A-0259.11/04, A-0313.11/04, A-344.11/04 e A-0003.11/05, através dos quais se extrai o pensamento majoritário do órgão judicante, em recusar como legítimo, o uso do crédito dos referidos materiais em circunstâncias semelhantes às que se analisa no presente Recurso de Ofício.

Já em relação à infração 1, considerando que a exigência nela contida é um consectário da infração 2 acima analisada, entendo também devido o diferencial de alíquota nas aquisições dos materiais elencados, com exceção do óleo lubrificante, por uma circunstância muito particular. Esse produto cujo crédito considero indevido, por se tratar de material de uso e consumo do estabelecimento autuado, lógico seria exigir-se, também, o diferencial de alíquota nas aquisições oriundas de outras unidades da federação. Acontece que o óleo lubrificante é um produto que se encontra enquadrado no regime de substituição tributária nos termos do Convênio ICMS 03/99. Logo, quando adquirido diretamente do industrial ou substituto tributário, o imposto é calculado, obviamente, pela alíquota cheia (17%), não se podendo, por conseguinte, falar mais em diferencial de alíquota, já que não há mais diferença a ser exigida. Por outro lado, quando adquirido do distribuidor ou comerciante no mercado local, da mesma forma, não há diferença de alíquota a ser cobrada, pois se trata de produto cuja fase de tributação se encontra encerrada. Isto posto, ainda que por fundamentos diversos do esposado pelo relator da Decisão “a quo”, entendo também indevida a exigência do diferencial de alíquota relativa ao óleo lubrificante nas suas diversas denominações, pelo que se impõe a sua exclusão em todo o período (2001 a 2003).

Quanto à infração 5, considero acertada a Decisão recorrida, mesmo porque reconhecida pela autoridade lançadora, a correção efetuada pelo sujeito passivo, em momento anterior a lavratura do Auto de Infração, pelo que remanesce apenas a importânciade R\$ 3,07.

Ante ao exposto, e por considerar acertada a exigência fiscal constante da infração 2, e parcialmente a infração 1, remanescendo desta, o montante de R\$15.103,47, já considerando a correção do erro material cometido pela autoridade fiscal autuante no mês de outubro de 2002, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso de Ofício para restaurar, em parte, a infração 1 conforme demonstrativo abaixo e integralmente a infração 2 do presente Auto de Infração.

INFRAÇÃO 1											
2001				2002				2003			
PER.	ICMS EXIG.	EXC.	ICMS DEV.	PER.	ICMS EXIG.	EXC.	ICMS DEV.	PER.	ICMS EXIG.	EXC.	ICMS DEV.
jan/01	384,22	296,33	87,89	jan/02	605,02	385,33	219,69	jan/03	732,84	132,19	600,65
fev/01	2.892,26	124,63	2.767,63	fev/02	550,85	366,04	184,81	fev/03	326,16	0,00	326,16
mar/01	977,91	636,19	341,72	mar/02	1.344,07	737,63	606,44	mar/03	850,96	526,16	324,80
abr/01	350,10	228,72	121,38	abr/02	783,91	401,97	381,94	abr/03	214,12	0,00	214,12
mai/01	522,54	181,55	340,99	mai/02	676,79	424,07	252,72	mai/03	1.724,20	135,48	1.588,72
jun/01	886,54	304,35	582,19	jun/02	372,00	173,40	198,60	jun/03	897,63	69,88	827,75
jul/01	299,62	148,99	150,63	jul/02	160,55	130,99	29,56	jul/03	90,82	0,00	90,82
ago/01	590,28	467,61	122,67	ago/02	65,68	0,00	65,68	ago/03	680,91	443,10	237,81
set/01	268,87	221,11	47,76	set/02	7,28	0,00	7,28	set/03	997,26	0,00	997,26
out/01	255,73	230,48	25,25	out/02	321,34*	264,16	57,18	out/03	261,21	66,13	195,08
nov/01	422,15	235,45	206,70	nov/02	834,13	285,99	548,14	nov/03	654,76	215,52	439,24
dez/01	603,98	125,46	478,52	dez/02	343,47	340,79	2,68	dez/03	1.774,04	341,03	1.433,01
<b>TOTAL</b>	<b>8.454,20</b>	<b>3.200,87</b>	<b>5.273,33</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6.065,09</b>	<b>3.510,37</b>	<b>2.554,72</b>	<b>TOTAL</b>	<b>9.204,91</b>	<b>1.929,49</b>	<b>7.275,42</b>

\*Valor corrigido

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 100303.0003/05-9, lavrado contra **PEDREIRA ITAPOROROCA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$27.903,83, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias, totalizando R\$276,14, previstas no art. 42, IX e XI, da supramencionada lei, e dos acréscimos moratórios, na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto às Infrações 1 e 2): Conselheiros (as): Antonio Ferreira de Freitas , Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO (Vencido quanto às Infrações 1 e 2): Conselheiro: Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR (Quanto às Infrações 1 e 2)

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR/VOTO (Vencido quanto às Infrações 1 e 2)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS