

A. I. N º - 299762.4400/05-1
AUTUADO - FLAMA FÁBRICA DE LAMINADOS DE MÁRMORES S/A
AUTUANTE - JONALDO FALCÃO CARDOSO GOMES
ORIGEM - INFRAZ JACOBINA
INTERNET - 18.04.2006

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0115-01/06

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. **b)** BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento ou ao seu ativo imobilizado. Infrações comprovadas. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL ADQUIRIDO PARA USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal nas aquisições de material para uso e consumo. Infração caracterizada. Indeferidos os requerimentos de perícia e diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/12/2005, exige ICMS no valor total de R\$ 37.814,53, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades:

01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a outubro e dezembro de 2000, janeiro a dezembro de 2001, e janeiro a dezembro de 2002, com exigência de ICMS no valor de R\$9.558,01. Consta que o autuado se creditou indevidamente de fio helicoidal ou cordoalha dupla, bem como de fio diamantado, utilizado para cortar mármore e/ou granito. Consulta realizada sobre essas mercadorias, de nº 293/93, considerou serem essas mercadorias destinadas ao uso e consumo, portanto sem direito ao crédito e com obrigação de pagar a diferença de alíquota;

02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, relativo a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a outubro e dezembro de 2000, janeiro e março a novembro de 2001, e janeiro a dezembro de 2002, exigindo ICMS no valor de R\$13.341,41, conforme planilhas e cópias das notas fiscais em anexo;

03 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro e março de 2000 e junho de 2001, exigindo ICMS no valor de R\$ 14.915,11.

O autuado apresentou defesa às folhas 126 a 143, inicialmente trazendo como preliminar o instituto da prescrição. Alegou que os créditos tributários referentes ao exercício de 2000 haviam sido lançados no prazo previsto pela legislação do ICMS, tendo a fiscalização tomado conhecimento dos citados lançamentos, através de informação prestada pelo próprio sujeito

passivo. Disse que, ainda que o imposto fosse devido, não poderia o Estado cobrá-lo, por ter ocorrido a sua prescrição. Argumentou que a prescrição é um fato jurídico que suprime a possibilidade da realização da ação de cobrança. Citando os tributaristas Hugo de Brito Machado, Bernardo Ribeiro de Moraes e Paulo de Barros Carvalho, enfatizou que a prescrição atinge não apenas a ação de cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito. Argüiu que a prescrição encontra-se disciplinada nos arts. 156, inciso V, e 174 do CTN – Código Tributário Nacional.

Transcrevendo os artigos 109 e 110 do CTN, afirmou que a prescrição desfruta de tratamento jurídico especial no âmbito do Direito Tributário. A lei tributária não pode alterar as características jurídicas dos institutos de direito privado referido pelos autos normativos fundamentais, no que tange à determinação de competências tributárias. Citando o Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, que disse que “*poderia a lei tributária estabelecer que a prescrição poderia ser declarada de ofício*”, alegou que o transcrito inciso V do artigo 156 do CTN efetivamente o faz. Asseverou que, assim como o lançamento faz nascer a obrigação tributária, é possível afirmar, também, que o decurso do tempo (decadência ou prescrição) a faz desaparecer.

Objetivando ratificar essa linha de entendimento, transcreveu julgados proferidos pelo Tribunal Regional Federal da Segunda Região Judiciária da Justiça Federal e as palavras dos juízes federais Hugo de Brito Machado e Sebastião de Oliveira Lima. Reiterou que, estando evidenciado que a maior parte do valor do Auto de Infração estava prescrita, o débito correspondente ao exercício de 2000 deve ser extinto.

No mérito, o autuado insurgiu-se contra o lançamento relativo às infrações 01 e 02, transcrevendo o art. 93, inciso I, alínea “e”, do RICMS/97, concluindo ser assegurado o crédito do imposto nas aquisições de mercadorias empregadas diretamente na extração de mármore e granito. Alegou que o uso genérico da palavra “mercadorias” significa que qualquer insumo utilizado diretamente na extração gerará o direito ao crédito.

Afirmou que o autuante, por não ter acompanhado o processo extrativo, não verificou que as mercadorias (fio helicoidal, brocas, cunhas, etc.) integram todo o processo de extração do mármore, e que ao agir dessa maneira afrontou a legislação do ICMS, que prevê a utilização do crédito. Afiançou que os referidos materiais integram todo o processo extrativo, sendo nele consumidos, ou são diluídos no produto final.

Para tanto, explicou todo o processo de extração de um bloco de mármore, para demonstrar que as mercadorias empregadas se diluem ou se incorporam ao produto. Disse que na jazida são utilizadas três formas de extração: através de fio helicoidal, que movimentado por máquinas elétricas, atrita-se à pedra para efetivar o corte do bloco; no uso do fio diamantado, onde são incorporados diversos diamantes, movimentados por máquinas; e através da máquina catena, onde é utilizada uma lâmina de aço em forma de serra, na qual são colocados diamantes para efetuar o corte na pedra.

Anexou às fls. 144 a 148 algumas fotos, com o objetivo de demonstrar que durante o processo de corte dos blocos de mármore, partículas de fios, diamantes, braços de aço, etc., são consumidas. Prosseguiu, dizendo que todos os materiais constantes nas notas fiscais objeto da autuação concorrem necessariamente para a extração do mármore, por serem utilizados no processo extrativo, sendo nele consumidos, perdendo, por consequência, suas propriedades orgânicas e sua identidade física.

Ressaltou que o RICMS/97 não exige que o material seja consumido integralmente no processo extrativo, bastando que seja empregado diretamente na extração de substâncias minerais, e que, interpretando-se literalmente a lei, faz jus ao crédito referente às citadas mercadorias.

Transcreveu trechos do voto referente ao Recurso Extraordinário nº 76 431 – São Paulo, que versa sobre o assunto em lide.

Tratando da infração 03, aduziu que se trata de bens usados pertencentes ao seu ativo imobilizado, utilizados em sua matriz estabelecida na cidade de Aracaju – SE, que foram transferidos para sua jazida em Ourolândia – BA, não podendo, desta forma, ser cobrada a diferença de alíquota relativa a bens do ativo imobilizado, que já se encontravam em uso pela empresa em outra unidade da Federação. Acrescentou que o art. 341, inciso II, do RICMS/BA estabelece a suspensão do imposto sobre bens do ativo imobilizado.

O autuado contestou ainda a infração 04, argumentando que nos documentos acostados ao processo não existe comprovação de que houvesse recebido as referidas mercadorias, alegando que os referidos bens pertencem ao ativo imobilizado da empresa, utilizados por sua matriz da cidade de Aracaju.

Requeru que, considerando o instituto da prescrição, seja julgada improcedente e insubsistente a ação fiscal, com o consequente cancelamento do auto de infração.

O autuante prestou informação fiscal à fl. 157, inicialmente transcrevendo os arts. 965, inciso I e 966 do RICMS/97, que tratam respectivamente da decadência e da prescrição, argüindo que o sujeito passivo alegara que as ocorrências referentes ao exercício de 2000 estavam prescritas, porém que tratava-se de decadência e não de prescrição. Observou que no caso do ICMS, o contribuinte é obrigado a fazer o cálculo e o recolhimento antes de qualquer ação fiscal, sendo que a sua constituição definitiva somente ocorre com a homologação explícita da fazenda pública ou após o prazo da decadência de cinco anos. Já o prazo da prescrição só passa a ser computado após a constituição definitiva.

Argumentou que em relação às ocorrências relativas àquele exercício, como o autuado não fizera o recolhimento da diferença de alíquota, o prazo de decadência se iniciou em 01/01/2001 e, desde quando o Auto de Infração foi lavrado em 28/12/2005, sua emissão se deu dentro do prazo limite.

Asseverou que o autuado se creditou indevidamente em relação aos produtos fio helicoidal ou cordoalha dupla, bem como de fio diamantado, utilizados para cortar mármore e/ou granito. Enfatizou que em resposta à Consulta nº 293/93, formulada pela empresa Mármores da Bahia S/A, a SEFAZ manifestou o entendimento de que esses produtos se destinam ao uso e consumo, não se constituindo em insumo, portanto não dão direito ao crédito, além de gerar a obrigação de pagamento da diferença de alíquota.

Disse que como o art. 341, inciso II, do RICMS/97 determina a suspensão do ICMS nas saídas interestaduais de bens imobilizados, para serem utilizados na elaboração de produtos encomendados pelo remetente, não pode ser utilizado pelo autuado em sua defesa. Já o art. 5º do mesmo regulamento, diz que a entrada de bens oriundos de outra unidade da Federação se constitui em fato gerador do imposto. Manteve integralmente o Auto de Infração.

VOTO

Na autuação em lide o sujeito passivo é acusado de falta de recolhimento do ICMS, em decorrência da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao consumo do estabelecimento, pela utilização indevida do crédito fiscal referente a essas aquisições e pela falta de recolhimento do imposto relativo às entradas de bens destinados ao seu ativo imobilizado.

O autuado, em sua peça defensiva, suscitou preliminar de nulidade, alegando estar prescrita a ação para a cobrança dos créditos tributários relativos ao exercício de 2000, sob a argumentação de que os referidos créditos se encontravam alcançados pela extinção, citando a legislação correspondente a esse instituto.

Observo que, na realidade, o autuado pretendia se referir à decadência do direito de constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Pública, por entender que a contagem do prazo, nesse caso, deveria se iniciar na data de vencimento de cada parcela devida. Entendo razão não assisti-lo. Em primeiro lugar, as regras do art. 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, I, do RICMS/97, prevêem que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em segundo lugar, a incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN diz respeito às situações nas quais o contribuinte lançou o valor do imposto e antecipou o seu pagamento antes da homologação pela autoridade administrativa. No caso, o pagamento do ICMS não foi antecipado, sendo, portanto, lançamento de ofício. No caso, o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2001, com prazo final em 31/12/2005. O lançamento ocorreu em 28/12/2005. Não há o que se falar em decadência.

Ressalto, ainda, que tem sido esse o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05 e 0102/12-05, sendo que, deste ultimo, transcrevo parte:

“Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/98, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/03 para constituir o crédito tributário mediante o lançamento. No caso em tela, o crédito tributário foi constituído em 30/06/03, quando foi encerrada a ação fiscal. Portanto, quando foi lavrado o Auto de Infração, ainda não tinha se operado a decadência relativamente aos fatos geradores citados no Recurso Voluntário. O fato de o recorrente só ter sido notificada do lançamento em fevereiro de 2004 não quer dizer que o crédito tributário tenha sido constituído nesta data”.

Na análise do mérito, verifico que as infrações 01 e 02, se referem à cobrança da diferença de alíquota e ao estorno de créditos fiscais indevidamente utilizados, correspondentes a materiais destinados ao consumo do estabelecimento. O autuante entendeu que os referidos produtos se destinam ao uso e consumo, não se constituindo em insumo, e, assim, não dão direito ao crédito, e, consequentemente, geram a obrigação de pagamento da diferença de alíquota.

Em sentido contrário, foi alegado na defesa que tais materiais são produtos intermediários, que são consumidos ou diluídos no produto final, e que são legítimos tais créditos em razão de que os citados produtos são imprescindíveis em sua atividade de extração de mármore e granito, mercadorias produzidas pelo autuado.

Para que os materiais sejam considerados como produtos intermediários, é necessário que não apenas sejam consumidos no processo produtivo, mas concomitantemente integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme está previsto no art. 93, § 1º, RICMS/97. Efetivamente, no caso da presente lide trata-se de material de consumo, pois os produtos se referem a cordoalha helicoidal, cordoalha dupla, cabo de aço, rolamentos, lima triangular, roldana, fio diamantado, etc. Observo que a jurisprudência do CONSEF nestes casos, é no sentido de que é devido o recolhimento da diferença de alíquota referente à sua aquisição, bem como que a mesma não enseja o direito à utilização de crédito fiscal, tendo em vista que não são considerados produtos intermediários, pois não afetam o processo produtivo.

Para elucidar esta questão, entendo ser necessário transcrever trechos de Acórdãos que tratam de situações que guardam similaridade com o caso presente:

“ACÓRDÃO CJF N° 0455/99 (2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL)

Efetivamente, hastes, punho de aço, brocas, bolas de aço, barra para brocas, bico de pato, papel filtro, coroa de aço, revestimentos dos moinhos e outros listados nos demonstrativos apensos, são materiais de uso e consumo, ferramentais, que

embora utilizados na atividade mineradora, não se revestem, repetimos, da natureza de insumos ou produtos intermediários, como quer fazer crer o autuado, e como entendem os doutos relatores, de forma inteiramente equivocada.

Aliás a revisão procedida pelo DICO, efetuada “in loco”, foi no sentido de que a definição de insumo dada pela contabilidade de custos, que abrange inclusive a mão de obra - é restringida na legislação do ICMS ao disposto no Art. 94 e 95 do RICMS/89, e que portanto, “...a mercadoria ou produto para ter direito ao crédito fiscal do ICMS, deve ser consumida no processo produtivo, mas de tal maneira que a sua utilização importe na sua destruição”, e que das mercadorias arroladas pelo autuante apenas o óleo diesel utilizado na extração do minério, nas máquinas e equipamentos envolvidos daria direito a crédito, por ter esta característica de sua utilização implicar em sua destruição. Conclui afirmando que, “..As demais, efetivamente, se desgastam, no entanto, é um desgaste gradual, que propicia repetidas utilizações.”

Tomemos, como exemplo, o produto bolas de aço, embora o mesmo seja utilizado na atividade mineradora, e haja efetivamente o seu desgaste na produção, tal desgaste ou consumo se dá durante um período de tempo, não sendo tal desgaste instantâneo - como é o caso dos explosivos e cordel detonante, produtos utilizados na atividade mineradora e que são reconhecidos como produtos intermediários pela nossa legislação - aliás o próprio contribuinte na sua peça defensiva afirma não haver tal desgaste instantâneo, quando diz textualmente que “...o fato é que após algum tempo, a ação mecânica das bolas provoca sua deterioração quebra ou desgaste, de modo a se tornarem inúteis...” (vide fls. 461)

Ressalve-se que a definição de produtos intermediários e de insumos em contraposição ao conceito de materiais de uso e consumo é de suma importância, tendo em vista que embora a legislação permita o uso dos créditos em relação aos primeiros, veda expressamente o creditamento nas aquisições dos últimos, só o permitindo a partir de janeiro do ano 2000, com base na LC 87/96. Daí porque ressalta-se a importância do Parecer Normativo 01/88, da lavra da Procuradoria Fiscal, que de forma brilhante e sempre contemporânea definiu tais produtos, diferenciando-os.”

“ACÓRDÃO CJF Nº 0015-11/03 (1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL)

Tem imperado nas decisões do CONSEF, órgão de julgamento administrativo fiscal do Estado da Bahia, o entendimento contido no Parecer Normativo nº 1, da Procuradoria da Fazenda Estadual, que expressa posição de que não estão albergados no conceito de produtos intermediários e de matérias-primas os chamados bens instrumentais ou ferramentais, considerados acessórios ou componentes de reposição de maquinários leves ou pesados. Nesse conceito se incluiriam as denominadas “bolas de aço” ou “bolas de moagem e britagem”. Com referência aos demais produtos elencados nos demonstrativos do Auto de Infração e referenciados na decisão da Junta, o Parecer Normativo nº 1 também os exclui do conceito de produto intermediário por se enquadrarem no conceito de produtos não afetados diretamente ao processo produtivo mas consumidos pelo estabelecimento na conservação, limpeza e em serviços diversos executados na linha de produção ou exploração de matérias-primas. A legislação do ICMS adota, desde a Constituição Federal até a lei ordinária, o princípio do crédito físico, salvo as exceções expressas, que vincula entradas tributadas a saídas tributadas. Esta é a substância do princípio da não-cumulatividade do ICMS, positivada no art. 155, § 2º, inc. I da Carta Magna, que admite a compensação do

imposto em relação às operações de entradas tributadas vinculadas a saídas também tributadas, salvo hipótese de manutenção de crédito. Em consequência, a compensação do ICMS se estabelece com referência às operações de aquisição de mercadorias e produtos que estejam vinculados diretamente ao processo de transformação dos insumos de que decorra, na etapa seguinte, saídas tributadas pelo imposto. As etapas vinculadas a outros processos, indiretamente vinculados à produção, a exemplo da manutenção de equipamentos, tratamento de resíduos industriais e conservação de maquinário, que se realizam “a latere” do processo produtivo, ensejam consumo de produtos que a legislação fiscal dá o tratamento de materiais de consumo e que, portanto, não asseguram direito de apropriação de crédito fiscal. Em verdade, o sistema de crédito que tem imperado na operatividade do ICMS é restrito, não comportando ampliações para abranger os insumos empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos (bens ferramentais), pois, tudo que entra no processo produtivo é insumo, porém, nem todo insumo gera direito ao crédito. Esse é o entendimento que deflui da interpretação das normas que compõem o ordenamento, referentes a crédito fiscal do imposto de circulação de mercadorias, contidas na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7014/96 e Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Decisões reiteradas do órgão administrativo de julgamento consignadas nos Acórdãos nºs 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00, 2667/00, vem se posicionando no sentido de que produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo direto no processo produtivo ou extrativo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam do processo na qualidade de agentes de manutenção dos equipamentos ou peças de reposição, enquadram-se na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2007, por força de disposição da Lei Complementar nº 114/02.”

Assim, não resta dúvida de que o entendimento dominante nas decisões prolatadas por este Conselho de Fazenda Estadual, embasado, inclusive, em entendimento contido no Parecer Normativo nº 1, da Procuradoria da Fazenda Estadual, expressa a posição de que não estão albergados no conceito de produtos intermediários e de matérias-primas os chamados bens instrumentais ou ferramentais, considerados acessórios ou componentes de reposição de maquinários leves ou pesados, entre os quais incluiriam os materiais utilizados, no caso, pelo autuado.

Pelas conclusões acima, e considerando que os valores exigidos nas duas infrações se referem aos mesmos produtos, que foram adquiridos em outras unidades da Federação para o uso e consumo, concluo pela subsistência dos dois itens da autuação.

A infração 03 trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição por transferências, de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento.

Como razões de defesa, o impugnante afirmou serem os bens pertencentes ao ativo permanente da empresa, utilizados por sua matriz, estabelecida no Estado de Sergipe, que tinham sido transferidos para a unidade deste Estado, não podendo o fisco cobrar diferença de alíquota sobre bens que já se encontravam sendo usados pela empresa em outra unidade da Federação.

Observo que a Lei Complementar 87/96 determinou aos Estados e Distrito Federal a competência de instituir o ICMS. Nesta condição, de acordo com o art. 2º, IV, da Lei 7.014/96, ocorre o fato

gerador do imposto na entrada do estabelecimento de mercadoria adquirida e oriunda de outra unidade da Federação, destinada a consumo ou ativo fixo do próprio estabelecimento, sendo irrelevante para caracterizar o fato gerador a natureza jurídica da operação que resulte em qualquer das hipóteses previstas em lei, o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular (art. 2º, § 1º, I e II da citada lei). Se tais mercadorias, adquiridas ou transferidas, irão compor o ativo fixo, é necessário findar o ciclo de sua tributação, o que ocorre com o recolhimento da diferença de alíquota, devido ao Estado recebedor das mesmas (art. 69 do RICMS/97).

Os bens efetivamente destinados ao ativo imobilizado gozam da não incidência do imposto, quando utilizados por período superior a um ano pelo estabelecimento remetente. No entanto, no caso em questão, nas cópias reprográficas anexadas aos autos, além de não constar nenhuma indicação de que se tratam de bens utilizados por prazo acima ao indicado, havendo apenas a observação que se trata de operação protegida por suspensão de imposto, enquanto que a natureza da operação se refere a transferência de bens do ativo imobilizado, CFOP 6.92.

Excluída a hipótese acima, o ICMS fica caracterizado.

Nota que, por um equívoco, o autuado se reportou também a uma infração inexistente, identificada como de nº 04.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **299762.4400/05-1**, lavrado contra **FLAMA FÁBRICA DA LAMINADOS DE MÁRMORES S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 37.814,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alínea “f” e VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – JULGADOR