

**A. I. N°** - 100303.0003/05-9  
**AUTUADO** - PEDREIRA ITAPOROCA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - MARGARET SAMPAIO BARBOSA LUCAS  
**ORIGEM** - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 09.05.06

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N.º 0135-02/06

**EMENTA: ICMS. 1.** DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Excluídas parcelas relativas a insumos da produção. **2.** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Excluídas parcelas relativas a insumos da produção. **b)** IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. Refeito o cálculo, para correção de equívoco do levantamento fiscal. Débito reduzido. **c)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO. Imputação não questionada pelo sujeito passivo. **d)** UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Imputação não questionada pelo sujeito passivo. **3.** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Fatos não negados pelo contribuinte. **4.** LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE INVENTÁRIO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MULTA. Infração inexistente. Consta nos papéis juntados aos autos pelo próprio fiscal autuante que o livro se encontrava escriturado, apenas não tinham sido totalizados (somados) os valores. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22/3/05, diz 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 a 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 contribuinte apresentou defesa sustentando que os materiais adquiridos não se destinam a uso e consumo do estabelecimento. Observa que a atividade da empresa é a extração e britagem de pedras (gnaisse) para emprego na construção civil, cujo produto final sofre incidência normal do ICMS. Explica que o processo produtivo consiste, em princípio, nas seguintes etapas: desmatamento, decapeamento, levantamento topográfico, perfuração primária, desmonte, carga e transporte para os britadores, britagem primária, transportes por correias, britagem secundária, classificação e entrega do produto final. Aduz que o processo de decapeamento é efetuado com a utilização de trator, escavadeira, carregadeira e caminhões, e a operação de perfuração é exercida com a utilização de compressores e perfuratrizes pneumáticas rotativas, em que são utilizados produtos de desgaste, a saber, punho, haste, luva e bits (botões) ou coroas, e, posteriormente, os explosivos e acessórios (cordel, espoleta, retardos e estopim). Quanto à operação de britagem, esta é executada através de britadores de mandíbula e rebritadores cônicos, onde são utilizados produtos de desgaste, a saber, mandíbulas, cunhas laterais, abanadeiras, correias acionadoras, correias transportadoras, bojo, manto, anéis vedadores de óleo e poeira, buchas, telas classificadoras, parafusos, colas, material de enchimento do bojo e manto, daí resultando o produto final, dentro das classificações granulométricas exigidas pela ABNT. Sustenta que os insumos retromencionados se consomem totalmente no processo produtivo, sendo elementos indispensáveis à obtenção do produto final. Dá indicações visando à caracterização de tais materiais como insumos.

Para fundamentar seu ponto de vista, transcreve parte do art. 93 [do RICMS], grifando as alíneas “a” e “b” do inciso I do § 1º. Argumenta que as alíneas “b” e “e” do inciso I do art. 93 e as alíneas “a” e “b” do inciso I do seu § 1º não deixam dúvida quanto ao direito ao crédito tributário relativo aos insumos retromencionados, tendo em vista o seu consumo durante o processo produtivo. Nota que a alínea “b” do inciso I do § 1º emprega a expressão “consumidos”, cuja interpretação diz ter sentido amplo, abrangendo, inclusive, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes da ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo. Comenta que, em não sendo partes ou peças de máquinas, é assegurado o direito ao crédito tributário. Alega que, sem a utilização de tais insumos, jamais se obteria o produto final, sendo, portanto, imprescindíveis ao processo produtivo.

O autuado aduz que, para se analisar o processo produtivo com os respectivos equipamentos e máquinas, faz-se mister possuir conhecimento técnico, o que demanda a requisição de técnicos especializados, com o objetivo de provar que os insumos objeto da lide são realmente consumidos nas operações de extração da rocha e, conseqüentemente, na operação de britagem e rebritagem. Transcreve os quesitos respondidos pela Comissão Interna de Controle da Produção, composta de um engenheiro de minas, um técnico em britagem e operadores de britadores, de pás-carregadeiras e de perfuratrizes pneumáticas:

1. Quais os passos para obtenção da pedra bruta, com qualificação e fragmentação adequadas ao processo de britagem?  
R. O processo produtivo consiste, em princípio, nas seguintes etapas: desmatamento, decapeamento, levantamento topográfico, perfuração primária, desmonte, carga e transporte para os britadores, britagem primária, transportes por correias, britagem secundária, classificação e entrega do produto final.
2. Como alimentar o sistema de britagem e quais os elementos necessários?  
R. Para alimentar é necessária a utilização de carregadeiras, escavadeira e caminhões fora-de-estrada.
3. Como e de que forma se realiza o processo de britagem, e quais os insumos e outros elementos utilizados no referido processo, sem os quais seria impossível a operação de britagem?  
R. Na britagem primária, são utilizados britadores de mandíbula, onde são consumidas as mandíbulas, cunhas laterais, abanadeiras, calhas, correias de acionamento e transporte, grelha pré-classificadora.
4. Qual a forma de rebitar e classificar o produto final, e quais os equipamentos utilizados, bem como os insumos utilizados?  
R. Utilizam-se rebitadores girosféricos, transportadores contínuos, peneiras classificadoras, usando os seguintes insumos: mantos e cones, material de enchimento, material de vedação para óleo e pó, telas, rolamentos, eixos, tubo, solda, óleo lubrificante e colas.
5. Comprovar que os insumos utilizados no processo produtivo não se confundem com material para uso e consumo do estabelecimento.  
R. São de fácil identificação os insumos utilizados no processo produtivo até para leigos, bastando para tal uma visita à central de britagem.

Prossegue descrevendo a forma como os insumos são utilizados, para demonstrar que eles fazem parte diretamente do processo produtivo, ou seja, na extração e britagem de rochas.

Explica que os aços e tubos de ferro são utilizados na confecção dos rolos transportadores de correias, sem os quais não há transporte do material britado para os rebitadores, bem como empilhamento (armazenagem) do produto acabado, devidamente classificado.

Quanto às luvas, diz que não se conhece ainda outro dispositivo ou elemento que as substitua na acoplagem das hastes através de rosqueamento. As hastes, por sua vez, são condutos de aços especiais que, além de transportar o ar para limpeza e aproveitamento do furo na rocha, são responsáveis pela rotação da broca no processo de furação, e, por isso, seu desgaste é constante, pois sofrem o desgaste pelo impacto e abrasão diretamente com a rocha perfurada.

As barras de ferro, as chapas de ferro, as cantoneiras e os eletrodos compõem um conjunto intrínseco de material de desgaste na britagem. As chapas, que são soldadas e reforçadas por barras e cantoneiras, para suportar, até determinado limite, o atrito e o choque de pedras basculhadas pelos caminhões fora-de-estrada, advindas da extração na sua forma bruta, servem para proteger a carcaça do britador primário, que é um conjunto de estrutura de ferro duradouro. Portanto, se desgastam em função do atrito direto e constante com a pedra extraída, mantendo o britador em condições de operação.

Revestimento do bojo, manta, material de encosto e anel de corte são materiais de desgaste constante e rápido no processo de rebitagem. Esses elementos revestem a parte interna dos

rebitadores, protegendo as camisas cilíndricas desses equipamentos. Comparando-se com o processo de britagem, tais elementos agem de forma idêntica às barras, chapas, cantoneiras, etc. Protegem os rebitadores, evitando quebra, desgaste e inutilização desses equipamentos, pois, quando entram em contato direto com o material britado (pedra bruta), evitam o desgaste prematuro do conjunto duradouro, que são os equipamentos (britadores e rebitadores), os quais, por sua natureza (durabilidade e sujeitos à manutenção), são classificados no Ativo Imobilizado.

As lâminas e os dentes se desgastam em função do atrito constante e direto com a rocha. A sua utilização é de suma importância no carregamento da produção da jazida, tendo em vista que fazem parte frontal da concha de pá-carregadeira e da escavadeira hidráulica, equipamentos indispensáveis na remoção da pedra detonada e subseqüentemente no carregamento dos caminhões fora-de-estrada com destino à central de britagem.

No tocante à 5ª infração, o autuado alega que houve um equívoco por parte do escriturário, pois o valor da Nota Fiscal 36498 foi erroneamente registrado a mais, gerando a diferença de R\$ 4.500,00. Porém, foi constatado o referido erro e efetuada a retificação, com o lançamento de estorno do crédito na apuração de janeiro de 2004, conforme cópia anexa do livro de apuração.

Quanto à 8ª infração, o autuado assegura que o inventário referente a 31/12/03 foi devidamente escriturado na folha 33 do Registro de Inventário nº 1, registrado na JUCEB sob o nº 4262, conforme cópia anexa. Alega que o registro de forma manuscrita se deve em virtude de o contribuinte somente utilizar processamento de dados para emissão de Notas Fiscais de vendas. Chama a atenção para o Balanço Patrimonial, que foi devidamente registrado, no qual consta o valor do inventário, no montante de R\$ 97.179,42.

Pede que se faça justiça.

A auditora responsável pelo procedimento prestou informação dizendo que o autuado não apresentou planilha ou relação de documentos que permitam esclarecimentos para a 2ª infração, que criem vínculos dos produtos mencionados como insumos às Notas Fiscais citadas nos demonstrativos às fls. 95/96, uma vez que foram escrituradas nos livros de entradas de mercadorias e de apuração do imposto com os códigos 2.97 e 2.556 (mercadorias para uso e consumo), ficando provado o lançamento dos créditos indevidos, com respaldo no art. 93 do RICMS. Aduz que a empresa escriturou nos livros fiscais vários documentos fiscais com valores a mais, e não apresentou documentos ou as vias corretas, durante a ação fiscal.

Quanto à 5ª infração, a auditora diz que o autuado questionou em parte o lançamento, apresentando cópia do livro de apuração do imposto às fls. 540-541, que corresponde às informações constantes no sistema da Sefaz, e a cópia da Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA), às fls. 543-544, elementos estes que permitem concordar em parte com as justificativas da defesa. Propõe que seja alterado o valor do item 5º, de R\$ 4.503,07 para R\$ 3,07, referente ao Conhecimento de Transporte 260375 [não diz quem é o emitente deste].

No tocante à 8ª infração, em face da prova juntada pelo autuado, de que o livro Registro de Inventário foi escriturado, a auditora considera que, provavelmente, o livro foi escriturado após a ação fiscal. Observa que o autuado não ofereceu informações de valores inventariados à Sefaz, na Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA). Quanto à alegação do autuado, justificando a forma manuscrita da escrituração, de que o valor do inventário é o mesmo do Balanço Patrimonial, a auditora observa que, conforme Termo de Intimação à fl. 11, mais uma oportunidade teve o autuado de apresentar a parte contábil escriturada do exercício de 2003, na peça de defesa, e em nenhum momento apresentou os documentos solicitados, o Balanço Patrimonial ou a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica da empresa. Opina pela manutenção da multa.

Foi dada ciência da informação fiscal ao sujeito passivo, e este se manifestou repassando os termos da defesa, explicando a forma como se dá a operação de britagem, assinalando que a mesma é executada através de britadores de mandíbula e rebritadores cônicos, e nesse processo são utilizados produtos de desgaste, a saber, mandíbulas, cunhas laterais, abanadeiras, correias acionadoras, correias transportadoras, revestimento do bojo, manto, anéis vedadores de óleo e poeira, buchas, telas classificadoras, parafusos, colas, material de enchimento do bojo e manto, daí resultando o produto final dentro das classificações granulométricas exigidas pela ABNT. Alega que se trata de insumos imprescindíveis ao processo produtivo. Repete a descrição da forma como os referidos insumos participam no processo produtivo.

Quanto ao Registro de Inventário, o autuado assegura que o estoque referente a 31/12/03 foi devidamente escriturado na folha 33 do livro nº 1, registrado na JUCEB sob o nº 4262, conforme cópia que foi anexada à defesa. Aduz que a escrituração manuscrita se deve ao fato de a empresa somente utilizar processamento de dados para emissão de Notas Fiscais de vendas. Salienta que o referido livro ficou à disposição da fiscalização desde o primeiro momento de atendimento à intimação para apresentação dos livros e documentos, e, portanto, jamais poderia ter sido escriturado após o início da ação fiscal, tendo em vista que o requerente só teve os livros e documentos devolvidos após o encerramento da ação fiscal, quando da lavratura do Auto de Infração.

Conclui assinalando uma divergência que diz só ter sido notada após a protocolização da defesa inicial, relativamente ao item 1º do Auto de Infração, no valor de R\$ 32.134,00, alegando que o valor correto seria R\$ 321,34.

O processo foi remetido em diligência para que a Assessoria Técnica deste Conselho (ASTEC) verificasse, no item 1º do Auto de Infração, a alegação da defesa de que, no caso da parcela de R\$ 32.134,00, o valor correto seria R\$ 321,34. Também foi solicitado, na mesma diligência, que fossem demonstrados, em relação aos itens 1º e 2º, separadamente, os valores relativos a cada tipo de bem ou material adquirido, por Nota Fiscal e por período, e que fosse informada, com precisão, mediante verificação “in loco”, a forma como cada um dos bens ou materiais é usado, consumido ou aplicado pela empresa, de modo a ficar claro se o uso, consumo ou aplicação se dá na produção ou extração de mercadorias. Foi ainda solicitado que, no tocante ao item 8º, fosse verificado o Registro de Inventário e fosse prestada informação quanto ao que alega a defesa.

O auditor designado pela ASTEC para cumprir a diligência informa que, de fato, o valor correto a ser lançado relativamente ao mês de outubro de 2002 é de R\$ 321,34. Elaborou as planilhas às fls. 572 a 578 para o 1º item e à fl. 579 para o 2º item, indicando os valores lançados pelo autuante, relativos a cada tipo de bem ou material adquirido, contestados pelo autuado, por Nota Fiscal e por período. Quanto à forma como cada um dos bens ou materiais é usado, consumido ou aplicado pela empresa, de modo a ficar claro se o uso, consumo ou aplicação se dá na produção ou extração das jazidas, inclusive a vida útil fornecida pelo autuado, foi feita descrição para os itens 1º e 2º, às fls. 567 a 570, e foram anexadas fotos dos mesmos, às fls. 610 a 625, com as indicações de cada material e seus respectivos códigos. Com relação ao Registro de Inventário, o autuado apresentou o livro com o estoque do exercício de 2003, e, conforme pode ser observado às fls. 526 e 583, o referido livro foi escriturado com escrituração dos itens, das quantidades e dos valores totais por itens, porém não foram totalizados os valores do estoque (todos os itens), e faltou a assinatura do responsável contábil, que só após a ação fiscal foram complementados. Alude a decisão preferida em caso semelhante pela 3ª Junta, através do Acórdão JJF 0318-03/05.

O órgão preparador, na repartição de origem, intimou o contribuinte para comparecer à inspetoria a fim de tomar ciência da diligência às fls. 560-561.

O processo foi devolvido à repartição de origem, para que fosse dada ciência do resultado da aludida diligência ao sujeito passivo, fornecendo-lhe, no ato da intimação, cópia do despacho desta Junta, da solicitação de diligência às fls. 560-561, do parecer da ASTEC às fls. 564/570, dos demonstrativos elaborados pelo fiscal revisor às fls. 572/579 e das fotografias às fls. 610 a 625.

A diligência foi cumprida.

O contribuinte não se manifestou a respeito daqueles elementos.

## VOTO

Os itens 1º e 2º deste Auto de Infração têm 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. Foi determinada a 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. 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), chego às seguintes conclusões:

1. aços, tubos de ferro e rolo são materiais utilizados na confecção dos rolos transportadores que efetuam o transporte do material britado para rebritadores, bem como o empilhamento (estocagem) do produto acabado, sofrendo desgaste devido ao peso do material transportado tanto no processo de britagem quanto de rebritagem. Segundo o parecer da ASTEC, os referidos materiais são utilizados na produção, tendo duração de aproximadamente 30 a 45 dias. Sendo utilizados na produção, em contato físico direto com o produto em elaboração, é forçoso concluir que se trata de produtos intermediários. É legítimo o crédito do imposto. Não é devida a diferença de alíquotas;
2. adesivo e cola são produtos utilizados no reaproveitamento e reparo das correias transportadoras, devido ao desgaste que sofrem no processo produtivo. Seu uso é semanal no processo produtivo. Não consta que esses materiais façam parte dos itens 1º e 2º do Auto de Infração, haja vista os demonstrativos às fls. 572/579;
3. anéis de vedação e filtros são materiais que precisam ser trocados constantemente, devido à perda de sua função vedadora, tendo vida útil de 30 a 45 dias. Constituem produtos intermediários, sendo legítimo o crédito do imposto. Não é devida a diferença de alíquotas;
4. barras de ferro, chapas de ferro e cantoneiras servem para proteger a carcaça do britador primário, tendo, por conseguinte, natureza de bem de uso. É devida a diferença de alíquotas, sendo vedado o crédito do imposto;
5. bits, botões e coroas são utilizados nas extremidades das perfuratrizes, para perfurar as rochas. O seu desgaste se dá em função do atrito direto e constante no processo de perfuração da rocha a ser detonada, ficando inutilizados após perfurar 150 metros da rocha a ser extraída. Constituem, assim, produtos intermediários, sendo legítimo o crédito do imposto, não sendo devida, por conseguinte, a diferença de alíquotas;
6. bomba hidráulica é um equipamento que impulsiona o óleo lubrificante através de mangueira e tubos para refrigerar o sistema de rebritagem. Apesar da forma como foi descrita, não há como fugir do conceito ditado pelo conhecimento notório de que equipamentos como este constituem bens do ativo imobilizado, sendo inadmissível supor que, como regra, bombas hidráulicas sejam substituídas no espaço de 30 dias ou menos, como foi informado. Na

condição de bem do ativo imobilizado, sua aquisição sujeita-se ao pagamento da diferença de alíquotas, mas o imposto pago constitui crédito fiscal;

7. buchas excêntricas servem para revestir o eixo do rebritador, evitando seu desgaste prematuro. Essa descrição denota tratar-se de bem de uso. Sendo assim, é devida a diferença de alíquotas, e é vedado o crédito.
8. calha do queixo é uma peça que sustenta o “queixo” do britador. Peças com essa função não constituem nem bens do ativo imobilizado nem são insumos. Sua classificação mais apropriada é como bem de uso. É devida a diferença de alíquotas, e o crédito é indevido;
9. conjuntos rotativos são partes integrantes das perfuratrizes pneumáticas. Partes e peças de máquinas e equipamentos classificam-se como bens de uso. É devida a diferença de alíquotas, e o crédito é indevido;
10. contra-pesos, segundo a descrição do fiscal diligente, são bens reconhecidos como ativo imobilizado pelo autuado. Não consta que esse tipo de bem faça parte dos itens 1º e 2º do Auto de Infração, haja vista os demonstrativos às fls. 572/579;
11. correias industriais são desgastadas no processo produtivo. Partes e peças de máquinas e equipamentos classificam-se como bens de uso. É devida a diferença de alíquotas, e o crédito é indevido;
12. dentes, lâminas e cantos são consumidos no carregamento da produção da jazida, tendo em vista que compõem a parte frontal da concha da pá-carregadeira e da escavadeira hidráulica, equipamentos empregados na remoção da pedra detonada e no subsequentemente carregamento dos caminhões fora-de-estrada com destino à central de britagem. Partes e peças de máquinas e equipamentos classificam-se como bens de uso. É cabível a diferença de alíquotas, e o crédito é indevido;
13. grafite é um mineral utilizado na confecção da pasta química (graxas mais grafite) consumida durante o processo de perfuração da rocha, com a finalidade de manter o resfriamento das brocas (coroas, bits ou botões). É produto intermediário típico, neste caso, sendo, portanto, legítimo o crédito do imposto, não cabendo a exigência da diferença de alíquotas;
14. mangueiras são usadas para transportar o ar comprimido gerado pelos compressores até as perfuratrizes pneumáticas. Não consta que esse tipo de bem faça parte dos itens 1º e 2º do Auto de Infração, haja vista os demonstrativos às fls. 572/579;
15. molas e molas de borracha são utilizadas no peneiramento do produto rebritado, acopladas às calhas vibratórias, no processo de seleção de granulometria, e se quebram devido à vibração constante durante a operação de peneiramento, sendo obrigatória a sua reposição, tendo vida útil na produção de no máximo 45 dias. Tendo em vista que o desgaste desses materiais se dá em contato direto e imediato com o produto em elaboração, é forçoso concluir que se trata de produtos intermediários. É legítimo o crédito do imposto. Não é devida a diferença de alíquotas.
16. óleos lubrificantes (compreendendo os das marcas ou tipos Meropa, Aries, Multigear e Multifak) são empregados para impedir que o sistema sofra aquecimento e conseqüentemente tenha a sofrer paralisação por travamento, sendo que sua reposição é realizada em curto espaço de tempo, caracterizando-se, sem a mais mínima sombra de dúvida, como produtos intermediários típicos. Não cabe a exigência de diferença de alíquotas, e é legítima a utilização do crédito do imposto;

17. parafusos, porcas e arruelas são utilizados na fixação dos rolos transportadores, das telas classificatórias, das chapas protetoras do britador primário e dos redutores de velocidade. Usualmente, materiais desse tipo são classificados como bens de uso ou consumo. É cabível a diferença de alíquotas, e o crédito é indevido;
18. punhos, luvas e hastes são peças empregadas na acoplagem de equipamentos a seus componentes, classificando-se como bens de uso ou consumo. É cabível a diferença de alíquotas, e o crédito é indevido;
19. revestimento ou enchimento do bojo, manto, material de encosto e anel de corte constituem materiais empregados para revestir a parte interna dos rebritadores (materiais de enchimento utilizados para fixar o manto no eixo central do rebritador). Materiais desse tipo são classificados como bens de uso ou consumo. É cabível a diferença de alíquotas, e o crédito é indevido;
20. rolamentos são utilizados pelos rolos transportadores, que suportam o peso do material britado e rebritado que é transportado através das correias transportadoras. Apesar da forma como foram descritos, sua classificação há de ser como bens de uso. É cabível a diferença de alíquotas, e o crédito é indevido.

Em suma, 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 conceito de bens do ativo imobilizado é o mais claro, à luz dos critérios fixados pela Lei das Sociedades por Ações. Maiores indagações exigem do intérprete ou aplicador da norma quando se trata de traçar a distinção entre insumo e material de consumo. 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, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico-tributário, 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, com todas as letras, pela legislação.

É velha essa discussão do crédito fiscal de produtos intermediários. Na década de 80, à época do antigo ICM, havia uma distinção entre os chamados créditos físicos e créditos financeiros. Créditos físicos eram os correspondentes a bens que se incorporassem fisicamente ao produto final (matérias-primas) ou que fossem consumidos em contato direto e imediato com os materiais de que resultasse o produto final (produtos intermediários). Por outro lado, créditos financeiros eram aqueles que representassem dispêndios alheios ao processo produtivo, como, por exemplo, despesas com juros de financiamento, aquisições de patentes, investimentos, etc. Como a legislação do antigo ICM não era precisa na fixação dos critérios de identificação desses fatores, a Procuradoria da Fazenda, através do seu presidente àquela época, o prof. Johnson Barbosa Nogueira, elaborou o tão famoso Parecer Normativo nº 1/81, o qual passaria a orientar a fiscalização e os demais órgãos fazendários acerca do conceito de produto intermediário.

Entretanto, quando, em 1989, a Lei nº 4.825/89 converteu o ICM em ICMS, houve uma mudança substancial nesse aspecto, pois essa lei, em vez de deixar que atos normativos inferiores se



ocupassem da formulação dos conceitos em torno da questão – matéria de reserva legal, indelegável –, chamou para si essa atribuição, definindo, para efeitos de crédito fiscal, quais os insumos que dão ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto.

Idêntico critério foi adotado pela lei atual do ICMS, a Lei nº 7.014/96, e pelo seu Regulamento. 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, derogou 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.

O aludido parecer normativo considerava “produto intermediário” aquele que fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao cabo de cada “fornada”, digamos assim. A expressão “direta e imediatamente” era inspirada na concepção então reinante do chamado “crédito físico”.

Porém, ao ser editado o RICMS/97, o legislador, deixando 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* dá direito ao crédito. Isso é feito no § 1º do art. 93 do RICMS/97.

O grande equívoco que se repete amiúde na determinação dos materiais que dão direito ao crédito está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada. Não faz mais sentido falar-se na distinção entre créditos físicos e créditos financeiros. O direito brasileiro não cuida disso. Crédito físico e crédito financeiro são coisas que podem interessar na Europa, nos países que adotam o IVA (imposto sobre valor agregado). No Brasil, não. Em nenhum momento a Constituição, a lei complementar, a lei ordinária ou o regulamento do imposto se referem a créditos físicos ou a créditos financeiros.

Nessa discussão, há quem chegue a dizer que determinado material, embora seja um produto intermediário, não dá direito ao crédito 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.

Observe-se que exigências do tipo “consumidos direta e imediatamente” ou “exigindo-se sua renovação ao cabo de...” não são feitas na lei. Repito: tais restrições não constam na lei nº 7.014/96. Nem tampouco no RICMS/97. Trata-se de coisa do passado, do tempo do extinto ICM. Neste voto, estou empregando a expressão “direta e imediatamente” para não me 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.

A legislação baiana é perfeita na regulação do princípio da não-cumulatividade. Fiéis à Constituição, a lei do ICMS e o seu regulamento estabelecem o mecanismo da compensação ou regime de abatimento de modo a não dar margem a dúvidas, especificando, em detalhes, de forma bastante didática, quais os tipos de bens que dão direito ao crédito. Lendo o § 1º do art. 93 do Regulamento, fica mais que evidente que não tem mais aplicação, absolutamente, o Parecer Normativo nº 1/81. Esse Parecer desempenhou no passado importante papel na definição do que seriam produtos intermediários, conceituando-os como produtos que se utilizam no processo de industrialização de forma direta e imediata, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação. Todavia, aquele parecer, face à nova orientação estabelecida pela Lei nº 4.825/89 e pela Lei nº 7.014/96, encontra-se *derrogado*.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no § 1º do art. 93, sintetiza 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 subseqüentes 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.” (*os grifos são meus*)

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.

Em face da conjunção “ou”, no final da alínea “b” (a conjunção consta no texto do Regulamento), os pressupostos indicados nas três situações acima são *alternativos*, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito.

Os critérios acima servem para a definição do que são *insumos*. A partir daí, chega-se à determinação dos *materiais de uso ou consumo* por exclusão. Materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e

gastos gerais do escritório. Estes são os exemplos mais óbvios. Porém, consideram-se também de uso ou consumo materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaboração, como é o caso de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras, etc. Os insumos contabilizam-se como custos de produção.

Os bens de uso e consumo contabilizam-se como despesas. Isso tem implicações no que concerne ao crédito do imposto, segundo o mecanismo da compensação visando à não-cumulatividade do tributo. 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. Sendo vedado o crédito, o ICMS passa a ser um tributo cumulativo, e com isso ele perde sua principal característica, estabelecida pela Constituição.

É fundamental, portanto, que a interpretação da lei leve em conta a forma como os materiais adquiridos são contabilizados, haja vista que, como os insumos integram o custo de produção, na condição de custos industriais, eles afetam a formação do preço final de venda das mercadorias produzidas, terminando por repercutirem na questão da cumulatividade ou não-cumulatividade da tributação.

Conforme já foi assinalado, a contabilização dos materiais de consumo e dos insumos é feita de modo diverso. 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. Como os insumos são lançados como custos de produção, eles interferem diretamente na formação do preço final de venda do produto acabado, pois representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade produtiva, integrando o custo das mercadorias produzidas. Desse modo, ao ser determinado o preço de venda dos produtos que a empresa fabrica, nesse preço está computada a parcela correspondente aos insumos empregados na sua produção. 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.

Embora a ênfase dada à distinção entre insumos e materiais de consumo tenha sido voltada 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.

No presente caso, com base na descrição feita pela empresa e pelo fiscal designado pela ASTEC para emitir parecer, concluí que existem certos materiais que são consumidos no processo produtivo, como também existem bens de uso e consumo e bens do ativo imobilizado. Ao listar os materiais, assinalei, ponto por ponto, minhas conclusões a respeito de cada um deles. A partir daquelas conclusões, elaborarei demonstrativo dos valores que considero devidos a título de diferença de alíquotas, nas aquisições de bens do ativo imobilizado e de bens de uso ou consumo (item 1º do Auto de Infração), e a seguir elaborarei demonstrativo do crédito fiscal a ser glosado, relativamente a bens de uso e consumo (item 2º). No mês de outubro de 2002, de acordo com a informação do fiscal diligente à fl. 565, o autuante lançou a quantia de R\$ 32.134,00, em vez de R\$ 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	VALORES REMANESCENTES	
ITEM 1º (em ordem cronológica)			IMPOSTO	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 1º			5.154,80	
DATA OCORR.	DATA VENC.	ICMS		
		VALORES. ORIGINÁRIOS	VALORES REMANESCENTES	
ITEM 2º (em ordem cronológica)			IMPOSTO	TIPO DE MATERIAL
31/05/03	09/06/03	352,03	352,03	Manto, calha
30/06/03	09/07/03	23,23	–	Filtro
30/11/03	09/12/03	4.377,47	253,88	Revestimento, rolamento
31/12/03	09/01/04	2.437,02	647,56	Enchimento, reparo, dente, correia, frete
Total dos valores remanescentes do item 2º			1.253,47	

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

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

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

A multa do item 8º 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.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, 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 autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 12.018,88**, 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.

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, 25 de abril de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR