

**A. I. Nº** - 278999.0003/06-7  
**AUTUADO** - MINERAÇÃO SANTA MARIA LTDA.  
**AUTUANTE** - CLEBER RAIMUNDO SANTOS MAFRA  
**ORIGEM** - INFAZ BRUNADO  
**INTERNET** - 19.09.06

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0262-02/06

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. Excluídos bens do Ativo Imobilizado. Infração parcialmente caracterizada. **b)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA INTEGRAR O ATIVO IMOBILIZADO. Infração mantida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** BENS DE CONSUMO. **b)** ATIVO PERMANENTE. Nas aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados a integrar o ativo fixo, bem como para uso e consumo do próprio estabelecimento é devido o imposto referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Infrações caracterizadas. Rejeitado pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2006, reclama débito total no valor de R\$ 97.903,15 pela prática das seguintes infrações:

I – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, referente aos meses de agosto de 2001 a novembro de 2004, apurando-se imposto no valor de R\$ 31.325,22, com multa de 60%;

II – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento, referente aos meses de agosto de 2001 a novembro de 2004, cobrando-se imposto no valor de R\$ 31.910,34, cumulado com multa de 60%;

III – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, referente ao período de janeiro de 2002 a novembro de 2004, apurando-se imposto no valor de R\$ 11.571,45, mais multa de 60%;

IV – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadoria para integrar o ativo permanente do estabelecimento, referente aos meses de janeiro de 2002 a março de 2004, apurando-se imposto no importe de R\$ 20.096,14, com multa de 60%;

O contribuinte impugnou o lançamento fiscal, fls. 416 a 428 dos autos, inicialmente transcrevendo o teor das quatro infrações que compõem o Auto de Infração para em seguida refutar individualizadamente cada uma delas na forma a seguir sintetizada.

Em relação à infração 01 o autuado para fundamentar a sua pretensão de que os produtos apontados nessa infração são consumidos no seu processo produtivo de extração mineral tem direito ao crédito fiscal aduz o seguinte:

1. diz que a autuação considerou ilegítimos os créditos fiscais referente às aquisições de brocas, rebolos, cabos de aço, fio diamantado e outro materiais essenciais ao seu processo produtivo na extração de blocos de granito;
2. Alega transcrevendo a alínea “a” do inciso I do art. 93 do RICMS-BA/97, que constitui crédito fiscal do seu estabelecimento o valor do imposto cobrado nas aquisições ou recebimentos de mercadorias empregadas na extração de substâncias minerais;
3. detalha de forma minudente o seu processo extrativo de rochas, além de descrever a função dos principais materiais usados tais como: coroas de botões de vídia diamantada – ferramentas que ficam em contato com a rocha e realizam o trabalho de perfuração, granalha – utilizada na auto afiação das coroas de botões de vídia do conjunto de perfuração, fio diamantado – ferramenta de corte formada por um cabo de aço e pequenos anéis, brocas – ferramentas de corte composta de haste de aço e ponta cortante de vídia (*short bit* ou *cone bit*), rebolo – utilizado na afiação dos *short bit* ou *cone bit*, cunhas de pressão utilizadas como auxiliar no corte dos blocos– cabo de aço – utilizado para amarrar a bancada e através de um trator ou pá carregadeira derrubá-la para recortar — ponteira e lâmina de aço – utilizadas para dar acabamento nos blocos retirando as rebarbas, disco diamantados - utilizados para afiar os botões de vídia - resina – material utilizado para proteger os blocos;
4. informa que são utilizados vários insumos que são desgastados no processo de extração tais como material rodante de trator, caçambas e pá carregadeira, lixas e eletrodo para solda;
5. observa ainda que no processo extrativo os equipamentos são acionados através de energia elétrica ou pneumática que são geradas por motor diesel de grande porte;
6. assevera que da forma como os materiais em questão são utilizados na sua jazida pode-se determinar, com base no critério jurídico da subsunção, se eles são empregados no processo extrativo, ser legítima a utilização do seu crédito fiscal;
7. afirma ainda que o termo “material de consumo” abarca duplo sentido, ou seja, os materiais empregados ou consumidos no processo extrativo, isto é, bens de consumo operacional (combustíveis, lubrificantes, brocas, massa expansiva, fio diamantado, cone bits, pólvora, estopim, dinamite e parte e peças das máquinas que se consomem no processo extrativo), pode se referir aos chamados materiais de consumo em sentido estrito: material de escritório, de limpeza etc.;
8. transcreve fragmento de voto sobre a matéria constante do Acórdão JJF nº 0043-01/03 para fundamentar sua pretensão, inclusive, reproduz o teor da ementa onde figura o entendimento de que são produtos intermediários os materiais que participam de forma direta e efetiva no processo produtivo.

Conclui asseverando que as mercadorias consumidas no seu processo extrativo ensejam direito ao crédito fiscal, e que, pretender o não aproveitamento dos créditos do ICMS relativo a essas mercadorias significa violento atentado ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, pois são produtos utilizados diretamente no seu processo de extração mineral.

Quanto à infração 02, observa que essa infração está relacionada com a infração 01, e por isso, como as mercadorias adquiridas foram utilizadas no seu processo extrativo, também, não é devido o recolhimento da diferença de alíquota, da mesma forma aduzida anteriormente.

No tocante à infração 03, aduz o que com a vigência da Lei Complementar 87/96 não mais se tornou possível à exigência do ICMS referente à diferença de alíquota, pois o Convênio 66/88, que previa essa exigência, suprimindo provisoriamente a necessidade da Lei Complementar fora revogado. Diz que tal omissão na Lei Complementar impede a cobrança dessa exação. Ressalta ainda que não fora acidental a omissão da exigência do diferencial de alíquota estadual na Lei Complementar 87/96, pois decorre das inovações instituídas por esta Lei. Eis que, ao se

reconhecer a possibilidade ampla de creditamento, dentro da sistemática dos créditos financeiros, não há mais sentido para a cobrança do diferencial de alíquota. Reafirma que, no seu caso, como as notas fiscais correspondem à aquisição de máquinas integrantes do seu ativo imobilizado, e que, caso o diferencial de alíquota exigido seja devido, proporcionaria o crédito do imposto em montante equivalente.

Conclui asseverando ser ilegal a cobrança da complementação da alíquota em razão da ausência de sua previsão em Lei Complementar.

A infração 04 é refutada parcialmente pelo autuado sob a alegação de que deve ser retificada tendo em vista a determinação expressa na Lei Complementar 87/96, quanto à apropriação do crédito do imposto a razão de um quarenta avos por vez. Por isso, acrescenta que o autuante deveria ter estornado somente os créditos que ultrapassaram o crédito proporcional permitido em lei. Diz também que ao ser estornado a totalidade dos créditos foram considerados créditos legítimos que deveriam ser apropriados. Acrescenta que a maioria dos créditos estornados refere-se a operações efetuadas há mais de 48 meses. Aduz, por isso, que deve ser retificada essa infração recompondo-se a sua conta gráfica com os créditos proporcionais das mercadorias adquiridas para seu ativo permanente.

Por fim observa que, por ser exportador de mercadorias amparadas por não incidência acumula créditos de ICMS em alguns meses, e que, diante da constatação da existência de qualquer saldo credor, assevera que deverá ser efetuada a compensação com os créditos acumulados.

Requer também a realização de perícia para responder se as mercadorias constantes das notas fiscais que geraram a exigência da infração 01 foram utilizadas no seu processo de extração mineral.

Conclui requerendo, com base nos termos de suas alegações, que seja cancelado integralmente o presente Auto de Infração.

O autuante, ao prestar a informação fiscal, fls. 433 a 434, ressalta que toda a atividade administrativa de lançamento que ensejou a lavratura do presente Auto de Infração foi pautada em conformidade com a Lei 7.014/96 e regulada pelo Decreto 6.284/97, visando, tão somente a defender os interesses do Estado.

Em relação às infrações 01 e 02, assevera que os valores que deram origem aos lançamentos de créditos fiscais indevidos e diferença de alíquota são referentes a produtos utilizados considerados como materiais de uso e consumo no processo produtivo e que dão direito ao crédito fiscal dada a sua característica dentro do processo produtivo do autuado. Acrescenta que o posicionamento fiscal adotado na matéria, ou seja, sobre o uso de tais produtos, foi objeto de consulta e do Parecer GECOT nº 228/02.

Quanto às infrações 03 e 04, afirma que a cobrança da diferença de alíquota sobre o ativo fixo é objeto de norma disciplinada pelo RICMS-BA/97, e que da mesma forma os créditos mencionados na defesa, que faria jus, está condicionado, para sua utilização ao atendimento das formalidades legais, na forma disciplinada pelo RICMS-BA/97, notadamente o “caput” de seu art. 339.

Conclui o autuante requerendo a procedência do Auto de Infração.

Submetido o presente Auto de Infração à pauta suplementar os membros desta Junta decidiram baixar os autos em diligência à ASTEC para que, após confirmada no estabelecimento do autuado a identificação da aplicação de todos materiais em questão, fosse anexadas aos autos planilhas elaboradas com base nos demonstrativos às fls. 22 a 32, contendo a descrição da utilização de cada item ou grupo de itens.

A ASTEC em despacho exarado por seu titular, fl. 441, entendeu que o escopo da diligência deveria ser delimitado para viabilizar o seu atendimento e fez retornar os autos ao relator.

Os autos foram reexaminados pelos membros desta Junta, em nova pauta suplementar, na qual foi deliberada que, mesmo sem a realização da diligência solicitada, o Auto de Infração estaria em condições de ser julgado, sendo, portanto, determinado a sua remessa à Secretaria do CONSEF para que fosse pautado.

## VOTO

Inicialmente deixo de acatar o pedido de perícia solicitado pelo autuado tendo em vista que nos autos não há dúvida alguma de que as mercadorias que geraram a infração 01 foram utilizadas no processo de extração, entretanto a questão que deve e foi considerada nos presentes autos é a natureza da utilização. Ou seja, não estão diretamente vinculados ao processo produtivo e nem tão pouco são elementos indispensáveis ao produto final extraído pelo autuado em sua jazida.

No que concerne ao mérito, as situações de que cuidam as infrações 01 e 02 do Auto de Infração – glosa de créditos fiscais e exigência do pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições de material consumido no processo de extração mineral – devem ser analisadas em conjunto, haja vista que se referem aos mesmos produtos.

A defesa alega que os materiais arrolados pela fiscalização nos anexos I e II, fls. 13 a 26, constituídos principalmente de *granalha, fio e disco diamantado, broca, cunha, rebolo, cabo de aço, ponteira, e resina*, todos utilizados em seu processo de extração de rocha granítica na sua jazida, com base no critério jurídico de subsunção é legítima a utilização dos créditos fiscais.

Verifico da análise dos materiais elencados nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, em relação à atividade industrial do autuado, efetivamente, não podem ser considerados insumos, nem produto intermediário, por não estarem diretamente vinculado ao processo produtivo e nem tão pouco serem elementos indispensáveis ao produto final elaborado pela planta do autuado.

Além dos materiais supra enunciados, cuja utilização no processo extrativo mineral do autuado fora descrito pela defesa, verifico que os demais itens são, efetivamente, constituídos de material de uso e consumo e de peças de reposição de seus equipamentos que também não dão direito à utilização do crédito fiscal.

Entendo, portanto, que não é cabível o direito ao crédito nos casos como o ora em exame, visto que os materiais acima especificados, consignados nos levantamentos, fls. 13 a 26, conforme discriminação das respectivas notas fiscais, são para uso e consumo, não integram o produto final e, portanto, não se adequam ao conceito de produto intermediário, por não estarem diretamente vinculados ao processo produtivo, nem são elementos indispensáveis à elaboração do produto final. Ressalto que também que não podem ser classificados como ativo fixo, por não possuírem as características inerentes àquele grupo de bens, tratando-se, na realidade, de materiais de uso e consumo do estabelecimento que se desgastam com o tempo, mas não rápido o bastante para serem considerados produtos intermediários, nem lento o bastante para serem classificados como ativo fixo. Assim, é inadmissível o uso do crédito fiscal relativo a tais entradas.

Observo ainda que o Acórdão JJF Nº 0043-01/03, apresentado pela defesa como um dos fundamentos de sua tese para impugnar o lançamento, dos materiais nele tratados, somente o item “Broca”, coincide como os, ora questionados. Entretanto, em que pese a exclusão desse item da infração pela 1ª JJF, a sua decisão fora reformada pela 1ª CJF através do Acórdão CJF Nº 0246-11/03.

Constato também ao compulsar o elenco dos materiais listados pelo autuante em seus demonstrativos para apuração dessas duas infrações, que os itens Transformador Trifásico 15 KVA, fl. 73, Perfuratriz MW 658, fl. 41, e Bússola, fl. 61, são bens que integram o Ativo Permanente do autuado. Portanto, devem ser excluídos do valor originalmente apurado, já que

não se enquadram como material de uso e consumo. Por isso procedi à exclusão das diferenças apuradas pelo autuante relativas a esses itens.

Entretanto, por não ser possível acrescentar os valores das referidas diferenças, respectivamente às infrações 03 e 04, sob pena de agravar a exigência fiscal original, fica representada a autoridade fiscal da circunscrição do contribuinte supra a programar nova ação fiscal visando a cobrança do imposto na forma prevista na legislação que rege a espécie, se acaso o contribuinte não tiver feito o pagamento espontaneamente.

Apresento a seguir o demonstrativo da exclusão dos itens supra aludidos, tanto em relação à infração 01, quanto em relação à infração 02.

DEMONSTRATIVO DAS EXCLUSÕES RELATIVAS AOS BENS DO ATIVO PERMANENTE					
NF	DATA	M A T E R I A L	Fl. PAF	INFRAÇÃO 01	INFRAÇÃO 02
				ICMS - DIF. A RECOLHER	ICMS - DIF. A RECOLHER
4468	10.09.01	PERFURATRIZ MW 658 - ( EXCLUSÃO )	41	83,86	119,80
		VALOR APURADO PELO AUTUANTE		664,79	949,71
	<b>09.10.01</b>	<b>VALOR DO DÉBITO - JULGAMENTO</b>		<b>580,93</b>	<b>829,91</b>
1124	02.08.02	BÚSSOLA BRUTON - ( EXCLUSÃO )	61	60,06	85,80
		VALOR APURADO PELO AUTUANTE		104,37	127,25
	<b>09.09.02</b>	<b>VALOR DO DÉBITO - JULGAMENTO</b>		<b>44,31</b>	<b>41,45</b>
00402	20.11.02	TRANSF. TRIFÁSICO 15 KVA - ( EXCLUSÃO )	73	162,00	67,50
		VALOR APURADO PELO AUTUANTE		1.695,17	2.257,74
	<b>09.12.02</b>	<b>VALOR DO DÉBITO - JULGAMENTO</b>		<b>1.533,17</b>	<b>2.190,24</b>

Por todo o exposto, mantenho parcialmente a infração 01 por entender que é assente o entendimento, em nível das decisões administrativas exaradas pelo CONSEF, a exemplo dos Acórdãos JF N° 0127-02/04, JF N° 0308-03/03, CJF N° 0150-12/03 e CJF N° 0572-11/03 o conceito de crédito físico, somente admitindo-se o direito a compensação do imposto com relação aos itens que integram o produto final, física ou quimicamente, ou que participem diretamente no processo produtivo como elemento indispensável, ainda que não integrando o produto final.

Do mesmo modo, em relação à infração 02, considero também parcialmente caracterizada, e por isso, devido o ICMS em razão da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições dos produtos anteriormente referidos, conforme determinam os artigos 1º, § 2º, inciso IV e 5º, inciso I, do RICMS/97.

Nesses termos, as infrações 01 e 02, cujos débitos originalmente exigidos, respectivamente, eram de R\$ 31.325,22, R\$ 34.910,34, passam, com as aludidas exclusões para R\$ 31.019,30 e R\$ 34.637,24.

Com base nessas modificações apresentamos a seguir o novo demonstrativo de débito relativo aos períodos que sofreram alterações, mantidos, portanto, para os demais períodos os apresentados pelo autuante, fls. 05 a 08.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DOS PERÍODOS ALTERADOS						
INFR.	DATA OCORRENCIA	DATA VENCIMENTO	B. DE CÁLC.	ALÍQ.	IMP. DEVIDO	MULTA %
01	30/09/01	09/10/01	3.417,24	17,0%	<b>580,93</b>	60,0
01	31/08/02	09/09/02	260,65	17,0%	<b>44,31</b>	60,0
01	30/11/02	09/12/02	9.018,65	17,0%	<b>1.533,17</b>	60,0
02	30/09/01	09/10/01	4.881,82	17,0%	<b>829,91</b>	60,0
02	31/08/02	09/09/02	243,82	17,0%	<b>41,45</b>	60,0
02	30/11/02	09/12/02	12.883,76	17,0%	<b>2.190,24</b>	60,0

Quanto à infração 03, cuida do não recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias destinadas ao ativo fixo.

O autuado assegura que a exigência fiscal é ilegal pelo fato de inexistir previsão na Lei Complementar 87/96 para seu fato gerador, afirmando que o Convênio 66/88 fora revogado.

A despeito da alegação apresentada pelo autuado verifico que o procedimento fiscal está correto e tem amparo legal, vez que a exigência da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais está prevista no inciso I do art. 5º do RICMS-BA/97, portanto mantenho a infração 03. Ademais não é atribuição do CONSEF a discussão e manifestação sobre a legalidade da legislação tributária aplicável, isto é, se a legislação tributária estadual está, ou não, respeitando a Lei Complementar 87/96. Entendo, por isso, restar devidamente caracterizada nos autos a infração 03.

No que diz respeito à infração 04 que cuida da utilização indevida de créditos referente às aquisições de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento.

A defesa alega que requer a retificação da autuação para fazer valer o mandamento da Lei Complementar 87/96 que determina que a apropriação do crédito do imposto deve ser feita à razão de um quarenta e oito avos por mês.

Entendo que a obrigação de proceder aos registros nos livros fiscais para apuração do imposto devido constitui atividade de exclusiva responsabilidade do contribuinte, na forma preceituada pelo art. 89 do RICMS-BA/97.

Observo ainda que o sujeito passivo não efetivou os lançamentos dos dados correspondentes no documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), como se pode inferir da sua defesa, o que impossibilita a apuração dos valores que o contribuinte fazia jus em relação a cada mês que ocorrera a apropriação indevida do crédito fiscal.

Ressalto que, efetivamente, não dispondo dos dados correspondentes, desde quando o autuado não atendera ao disposto no § 2º do art. 339, do RICMS/97, restou impossibilitada a realização das deduções cabíveis, tendo em vista que a defesa, por ocasião de sua impugnação ao presente lançamento não carregou aos autos os elementos informativos acerca dos aludidos créditos constantes do CIAP, mesmo que escriturados extemporaneamente.

É o que se depreende do tratamento dado à matéria pelo RICMS-BA/97 através dos §§ 12 e 17 do art. 93, além do § 2º do art. 339, dispositivos regulamentares esses a seguir transcritos:

*“Art. 93.*

*§ 12. Além dos lançamentos de que cuida o parágrafo anterior, os créditos referentes a bens do ativo imobilizado serão objeto de outro lançamento, em documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), nos termos do § 2º do art. 339”.*

*“§ 17. O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001 fica sujeito as seguintes disposições (Lei nº 7710):*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;*

*IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;*

*V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contados, da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o*

*creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;*

*VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo, na forma prevista no § 2º do art. 339, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo;”*

*“Art. 339.*

*§ 2º O CIAP Modelo C destina-se ao controle da apropriação dos créditos de ICMS sobre as entradas de bens destinados ao ativo permanente a partir de 01/01/01, que deverá ser escriturado pelo contribuinte de acordo com o disposto neste parágrafo.”*

Quanto às alegações defensivas concernentes à disponibilidade de crédito acumulado no período da autuação decorrente de suas operações de exportações, saliento que esse fato não é motivo impeditivo para a efetivação do lançamento, desde quando sejam apuradas irregularidades praticadas pelo sujeito passivo.

Convém asseverar, por outro lado, que o autuado poderá pleitear perante a SEFAZ, para que os débitos resultantes do Auto de Infração em lide sejam pagos com a utilização dos créditos, porventura existentes, conforme disciplina o art. 108, II, “c”, e seu § 1º, do RICMS/97, que transcrevo a seguir.

*“Art. 108. Os créditos fiscais acumulados a que aludem as alíneas “b” e “c” do inciso I e os incisos II a V do art. 106 poderão ser (Conv. AE 07/71):*

*II - utilizados para pagamento de débitos decorrentes de:*

*c) autuação fiscal;*

*§ 1º do art. 39, mediante prévia autorização do Secretário da Fazenda, em processo regularmente instruído, de iniciativa do interessado, ouvida previamente a Gerência de Tributação do Departamento de Administração Tributária (Conv. ICM 21/87);”.*

Em relação à compensação dos débitos apurados no presente Auto de Infração com seus créditos acumulados decorrente de suas operações de exportações, pretendida pelo autuado, verifico que, ante a não comprovação de suas alegações, restou patente a inviabilidade de realização de qualquer exame da questão.

Por não restar dúvidas quanto à utilização indevida dos créditos relativos às aquisições de bens para o Ativo Imobilizado, mantenho a infração 04.

Ante o exposto, concluo dos exames realizados nas peças dos presentes autos, que restou comprovado o cometimento parcial, por parte do autuado, das infrações que lhe foram imputadas.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE QUANTO AOS ITENS 1º E 2º**

Os itens 1º e 2º deste Auto de Infração têm estreita correlação entre si: o 1º diz respeito a crédito fiscal de bens que o fisco considera material de uso e consumo, e o item 2º cuida da exigência do pagamento da diferença de alíquotas daqueles mesmos bens.

O autuado, em sua defesa, reproduz trechos do voto que proferi em outro processo envolvendo materiais empregados no processo de extração de rochas por outra empresa mineradora. Naquele caso, tomei minha decisão com base na descrição da forma como os materiais eram empregados ou consumidos pela empresa, feita pela Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho.

A análise do que seja ou não seja material de consumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos. É preciso saber, em relação a cada bem, de que forma é empregado pelo estabelecimento. Somente a partir do conhecimento da função de cada bem “no processo

produtivo” ou “fora dele” é que se pode saber se o fato imputado se subsume ou não à norma legal.

No caso em exame, o contribuinte, na defesa, descreveu, segundo a sua versão, de que modo os bens são empregados no seu processo produtivo (fls. 418/420). A defesa, portanto, fez a sua parte.

A mesma preocupação não teve o nobre fiscal autuante, que, a rigor, nada disse ao prestar a informação (fl. 434), em desatenção ao mandamento do § 6º do art. 127 do RPAF.

Aliás, examinando bem, talvez o fiscal, nas sete linhas de sua informação, tenha dito o suficiente, não para manter o lançamento, mas, ao contrário, corroborando a tese da defesa. Diz o autuante que os créditos fiscais e as diferenças de alíquotas em discussão são referentes a produtos utilizados considerados por ele, autuante, como materiais de uso e consumo, acrescentando que o uso e consumo dos aludidos materiais é feito “no processo produtivo”. Logo em seguida, aduz que os materiais não propiciariam crédito fiscal ao autuado, dada a sua característica “dentro do processo produtivo”.

Ora, se, conforme o autuante, os materiais são utilizados “no processo produtivo”, ou “dentro do processo produtivo” – sem nenhuma explicação adicional –, é ilógico dizer que eles não dão direito ao crédito, à luz da regra do § 1º do art. 93 do RICMS, segundo o qual dão direito ao crédito os bens, materiais ou serviços “vinculados” à atividade-fim da empresa ou que em tal atividade sejam “empregados”.

Na fase de instrução, certamente em virtude da informação omissa do fiscal autuante, o Relator do processo submeteu a esta Junta a proposta de diligência para que a ASTEC, “in loco”, verificasse e descrevesse a aplicação dos materiais no processo produtivo (fl. 438). A diligência não chegou a ser cumprida, com a justificativa – razoável – de que o contribuinte, na defesa, descreveu todo o seu processo produtivo (fl. 441).

De fato, se o contribuinte descreveu como se dá o seu processo produtivo e o fiscal autuante, na informação, não contradisse tal descrição, processualmente tudo o que foi afirmado é verdadeiro, a não ser que haja afirmações notoriamente absurdas.

O autuado explica às fls. 418-419 que utiliza um equipamento denominado “conjunto de perfuração com perfuratriz fundo furo”. Esse conjunto é um bem do ativo imobilizado. Dá direito a crédito? Dá.

A perfuratriz, à qual é acoplada a coroa, é um equipamento de vida longa, como ocorre em regra com todos os bens do ativo imobilizado. Sua função consiste em dar o movimento giratório à ferramenta que vai entrar em contato físico com a rocha. Porém o que, afinal, perfura a rocha não é a perfuratriz, mas sim os botões de vídia diamantada. A vídia se consome diretamente no processo de extração, em contato direto e imediato com a rocha, que é a matéria-prima para a produção do quartzito. Material que se consome no processo de extração ou produção é insumo. Dá direito a crédito? Dá.

A vídia, à medida que vai perfurando a rocha, vai “cegando”, e por isso precisa ser afiada a cada dois furos, para possibilitar o avanço da perfuração. A afiação é feita por uma ferramenta chamada rebolo. Esse rebolo é um bem do ativo imobilizado. Dá direito a crédito? Dá.

Na afiação, é “consumido” um material denominado granalha. Material que se consome no processo de extração não é material de consumo, é insumo. Dá direito a crédito? Dá.

Uma outra ferramenta empregada no processo de extração é o fio diamantado, que consiste numa ferramenta de corte composta de um cabo de aço com pequenos “anéis” tendo em sua superfície diamante industrial próprio para corte. Esse fio diamantado é posto a girar com o emprego de um motor, para cortar a rocha. Durante esse processo, é consumida água, para refrigeração do fio diamantado, a fim de evitar seu desgaste prematuro. O motor é bem do ativo imobilizado. O fio diamantado não é peça ou parte do motor, mas sim uma ferramenta empregada e consumida



diretamente no processo de extração. A água também é consumida direta e imediatamente no processo de extração. Esses bens dão direito ao crédito? Dão.

Os martelos pneumáticos, apesar da denominação, não são “martelos”, são máquinas perfuratrizes, bens do ativo imobilizado, portanto. Quanto às brocas e rebolos, já comentei o que penso do seu uso e emiti meu juízo quanto à questão do crédito fiscal. As cunhas são bens do ativo imobilizado, pelo que se deduz da descrição feita pela defesa, não contestada pelo autuante. Os blocos de rocha são arrastados por cabos de aço por um trator ou por uma pá carregadeira. Trator e pá carregadora são bens do ativo imobilizado. Os blocos são marcados com giz vermelho, que constituem indiscutivelmente insumos de produção. Discos diamantados empregados na afiação dos botões de vídia são igualmente insumos, haja vista que são consumidos diretamente no processo de extração da rocha. No processo de acabamento (beneficiamento) dos blocos, são empregadas ponteiros e lâminas de aço, também denominadas de serras, tendo a finalidade de tirar rebarbas e quinas ou arestas dos blocos (insumos), com a utilização de uma ferramenta denominada maceneta (ativo imobilizado). Ao final, conforme seja pedido pelo cliente, é aplicada uma resina no bloco, para protegê-lo contra sujeira ou impurezas que possam mascarar sua cor ou qualidade. Essa resina, por se incorporar ao produto, é matéria-prima. Os blocos são içados por cabos de aço com o auxílio de um equipamento denominado pau-de-carga equipado com talhas e moitões. Esse equipamento é um bem do ativo imobilizado. Tais bens e materiais dão direito a crédito? Dão.

A jazida emprega energia elétrica e pneumática. Para produzir a energia elétrica, é utilizado um grupo gerador (ativo imobilizado). Para produzir a energia pneumática, a empresa utiliza compressores de ar comprimido ligados a mangueiras que levam o ar aos diversos pontos da jazida, utilizando motor movido a óleo diesel. A energia elétrica é produto intermediário. O grupo gerador, o compressor e seus acessórios e o motor a diesel constituem bens do ativo imobilizado. Tudo isso dá direito a crédito.

Em suma, como disse o fiscal na informação, os créditos fiscais e as diferenças de alíquotas em discussão são referentes a produtos utilizados ou consumidos “no processo produtivo”. Evidentemente, se, conforme atesta o autuante, os materiais são utilizados “no processo produtivo”, ou “dentro do processo produtivo”, não há como negar o direito ao crédito do imposto, em face do § 1º do art. 93 do RICMS, segundo o qual dão direito ao crédito os bens, materiais ou serviços “vinculados” à atividade-fim da empresa ou que em tal atividade sejam “empregados”.

Pelos elementos constantes nos autos, estou convicto de que os bens em discussão ou são bens do ativo imobilizado, ou são típicos produtos intermediários, ou seja, insumos industriais, sendo, portanto, legítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição (item 1º do Auto de Infração). Quanto à diferença de alíquotas (item 2º), esta apenas é devida com relação aos bens do ativo imobilizado, sendo, contudo, inexigível em se tratando de insumos.

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.

Em conclusão: no presente caso, com base na descrição feita pela defesa, não contestada pelo fiscal autuante, os bens objeto da glosa do crédito (item 1º do Auto de Infração) e do lançamento da diferença de alíquotas (item 2º) ou são bens do ativo imobilizado ou são insumos da produção. Assim, os lançamentos dos itens 1º e 2º são indevidos.

Quanto aos demais itens, acompanho o brilhante voto do nobre Relator, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278999.0003/06-7, lavrado contra **MINERAÇÃO SANTA MARIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 97.324,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE