

**PROCESSO** - A. I. Nº 117808.0006/04-1  
**RECORRENTE** - ROBERTO BOSCH LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0092-04/06  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 18/09/2007

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0289-11/07

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de uso e consumo. Infração não elidida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. É devido o diferencial de alíquotas na aquisição interestadual de materiais de uso e consumo. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, a teor do art. 169, I, “b”, II, do RPAF/BA, interposto pelo sujeito passivo contra Decisão da 4ª JJF, através do Acórdão nº 0092-04/06 - que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

O Auto de Infração foi lavrado imputando-se ao contribuinte o cometimento das seguintes infrações:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$580.347,55, referente a aquisições de materiais para uso e consumo do estabelecimento – ferramentais.
2. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$596.642,50, decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, conforme Anexos I e II.
3. Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$37.946,93.
4. Falta de recolhimento do ICMS devido, no valor de R\$77.746,88, na importação de mercadorias com isenção de imposto sob regime de drawback na modalidade suspensão, face a constatação de exportação de produtos em quantidade inferior ao compromisso assumido no Ato Concessório.
5. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$9.368,25, relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, em valor superior ao permitido pela legislação.
6. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$5.427,29, 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;

A Decisão da 4ª JJF de logo consignou o reconhecimento e recolhimento por parte do sujeito passivo das infrações que lhe foram imputadas nos itens 3, 4, 5 e 6, de forma integral, e parcialmente quanto aos itens 1 e 2, ressaltando que não havendo lide quanto às mesmas, deve ser mantida a autuação.

Quanto à parte contestada dos itens 1 e 2 – que se reportam, respectivamente à utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de materiais de uso e consumo e à falta de

recolhimento do diferencial de alíquota nas aquisições de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento – a JJF em preliminar ressaltou que não lhe cabia apreciação quanto às alegações de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, por não ser da competência do órgão julgador tal questão, a teor do art. 167, I do RPAF/BA. Indeferiu, ainda em preliminar, a solicitação de perícia técnica, entendendo ser desnecessária ante os elementos probantes existentes no processo, uma vez que a matéria não depende de conhecimento técnico especializado, com fulcro na faculdade do art. 147, I, “a” e II, “a”, do RPAF/BA.

No mérito, a JJF posicionou-se pela manutenção da autuação quanto aos itens contestados, com os seguintes fundamentos, resumidamente:

INFRAÇÃO 1 – Consigna que ao verificar os produtos listados pelas autuantes nos demonstrativos apresentados e com base nas informações fornecidas pela empresa sobre a aplicação no processo produtivo dos produtos relacionados - fls. 480 a 515 - constata-se que embora importantes para o processo produtivo do contribuinte, tais materiais não se revestem na condição de produtos intermediários, à luz do art 93 do RICMS/97.

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

Aduz que o Laudo Técnico apresentado pelo contribuinte - fls. 675 a 678 - não comprova que os produtos ali citados sejam produtos intermediários, e que à Decisão Normativa CAT-1 e as consultas por estas citadas não se aplicam ao caso em lide, pois são pertencentes à legislação tributária de outros Estados da Federação, além do que na legislação tributária baiana não há a alegada lacuna a ser suprida pela utilização da analogia.

INFRAÇÃO 2 - Salienta que, conforme demonstrado na infração anterior, os materiais relacionados na autuação são de uso e consumo do próprio estabelecimento e, assim, sobre tais aquisições interestaduais é devido o ICMS incidente sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, conforme previsto no art. 5º, I, do RICMS-BA/97. Quanto à alegação defensiva de que o imposto não é devido uma vez que as mercadorias foram transferidas de outros estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, localizados em outras unidades da Federação, ressalta que a Lei nº 7.014/96 prevê, no seu art. 2º, IV, que o ICMS incidirá sobre a entrada de mercadoria efetuada por contribuinte do imposto, em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria ou bem for destinada ao uso e consumo do próprio estabelecimento.

Irresignado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 721 a 748 – onde reitera as alegações defensivas. Destaca que a Decisão de Primeira Instância distorce a situação fática existente, fazendo crer que a operação realizada pelo recorrente é de aquisição de bens de uso e consumo, mas que tal é um equívoco, “*face à natureza de tais insumos ser a de materiais intermediários.*” Afirma que mesmo considerando-se equivocadamente que os produtos sejam bens de uso e consumo, houve transferência entre estabelecimentos de uma mesma empresa, não sendo, a ser ver, tal operação fato gerador do ICMS, como preconiza o próprio RICMS/BA.

Diz que não pretendeu que o CONSEF declarasse a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, mas sua alegação apenas visou demonstrar que o ICMS é um imposto não cumulativo por ordem da Constituição Federal vigente, e que em atenção ao princípio da não-cumulatividade há o mecanismo do direito ao crédito do imposto incidente na respectiva operação. Aduz que assim procedeu de acordo com a legislação federal, quando utilizou os créditos das aquisições

em referência, entendendo pacífica a possibilidade de creditamento, vez que os mesmos são consumidos no processo industrial.

Alega que a interpretação da relatora da JJF quanto à definição de produtos intermediários difere do estabelecido no art. 93, §1º do RICMS/BA, tendo a mesma inovado o conceito de produto intermediário, acrescentando aos requisitos previstos no RICMS exigências adicionais para a utilização do crédito fiscal. Alega, ainda, que preenche os requisitos exigidos na legislação para o creditamento, visto que as mercadorias adquiridas estão vinculadas à industrialização e produção, e ainda, são consumidas neste processo, e que não há previsão legal para afirmar que o consumo deva se der a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação em cada novo processo.

Transcreve algumas ementas de decisões deste Conselho, afirmando que as mesmas amparam seu pleito.

Reitera, ainda, o pedido de perícia formulado na Impugnação e contesta sua negativa pela JJF.

Quanto à infração descrita no item 2, afirma que sendo os produtos adquiridos materiais intermediários recebidos em transferência, portanto não caracterizados como mercadorias ou bens de uso e consumo, descabe a exigência de diferencial de alíquotas.

Aduz, ainda, que bens de uso e consumo não são mercadorias; que a Lei Complementar nº 87/96 não previu sobre o diferencial de alíquotas, e que a Lei Complementar nº 24/75 não prevê a necessidade de convênios entre os Estados para os casos de não-incidência. Ao final, pugna pela reforma da Decisão recorrida.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 755 a 765 – conclui pelo não provimento do Recurso Voluntário, apresentando os seguintes fundamentos resumidamente:

- I. o princípio da não-cumulatividade é efetivado através da técnica de abatimento ou compensação, que deve ser disciplinada por lei complementar, nos termos do art. 155, §2º, XII da Carta Magna;
- II. Por esta técnica, a mercadoria que entra (compra) gera crédito que será abatido na mercadoria que sai (revenda). Desta forma, se o contribuinte adquire um produto para seu uso ou consumo, este bem não é mercadoria, pois não será revendido ou igualmente não participará da outra etapa do ciclo de circulação do bem, assim não podendo gerar crédito sob pena de desorganizar todo o sistema de compensação;
- III. Os produtos intermediários passíveis de gerar direito a crédito são aqueles consumidos na produção ou que fisicamente integrem o produto final, sendo que desta definição é possível verificar que os produtos constantes da autuação - ferramentais ou peças de reposição – resvalam frontalmente com a idéia de consumo integral e imediato em único processo produtivo, remetendo-nos à idéia de perenidade e continuidade de sua utilização no processo produtivo;
- IV. os insumos para possibilitarem o creditamento necessitam dos seguintes requisitos legais: a) intimidade; b) imediatismo e; c) integralização, sendo que os insumos utilizados na manutenção dos equipamentos industriais não se emolduram nas características imprescindíveis para o creditamento;
- V. dissecando as características dos bens de uso e consumo estipuladas na norma – art. 93 do RICMS/BA - é possível extrair que: a) não são bens consumidos integralmente no processo produtivo; b) não integram o produto final industrializado na condição de elemento indispensável à sua composição;
- VI. quanto à questão da indispensabilidade, logicamente tudo é dispensável e indispensável, dispensável porque poderia ser substituído por outro insumo, ou mesmo por nada, apenas implicando em um maior ônus financeiro ou ambiental;

- VII. no que pertine à alegação de não ocorrência do fato gerador do ICMS nas transferências, este imposto recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviço, e não como quer inferir o recorrente, um tributo sobre operações de venda;
- VIII. o ICMS tem como princípio a autonomia dos estabelecimentos, como preceitua o art. 12, I da LC n° 87/96, sendo, assim, tributadas as transferências entre estabelecimentos, como o foram nesta autuação;
- IX. a Súmula n° 266 do STJ, como entendeu o próprio Tribunal Superior em tela no RESP n° 242.338/MG – cuja ementa transcreve - é inaplicável à hipótese dos autos, visto que as transferências se deram para outra unidade da Federação.

Às fls. 768, consta solicitação de diligência aos autuantes, pela então relatora em 2ª Instância, para que fosse descrito minuciosamente o processo produtivo do contribuinte e informado a função de cada mercadoria neste processo, vinculando-a a cada nota fiscal relacionada nos demonstrativos elaborados e acostados às fls. 14 a 286.

Às fls. 771, consta manifestação dos autuantes quanto ao solicitado, no seguinte sentido:

- I. Informam que se encontra anexo aos autos – às fls. 509 a 515 – uma relação de mercadorias onde consta a participação de cada uma delas no processo produtivo do contribuinte, assim como sua vida útil, como também consta às fls. 502 a 508 dos autos relação de mercadorias que não constam na relação citada anteriormente, onde o contribuinte informa que classifica os produtos como insumos, e que os mesmos têm vida útil mensal; informações essas que foram dados pelo próprio contribuinte após intimação no período de fiscalização;
- II. Destacam que todas as mercadorias objeto da glosa estão relacionadas nas referidas listagens, tendo sido glosado o crédito apenas daquelas que têm vida útil entre 15 dias e um ano, ou seja, aquelas que não se destroem a cada etapa do processo produtivo, sendo reutilizadas durante vários processos produtivos;
- III. Anexam aos autos – fls. 773 a 779 – com o intuito de esclarecer o maior número de dúvidas possíveis – demonstrativo elaborado pelo próprio contribuinte quando da sua defesa em outro Auto de Infração lavado contra ele anteriormente - Auto de Infração n° 117808.0001/04-0 – sobre o mesmo objeto, onde constam as mesmas mercadorias objeto desta autuação, a finalidade e a vida útil de cada uma delas no processo produtivo da empresa;
- IV. Entendem que a controvérsia no presente PAF não está relacionada com o fato dos produtos objeto da autuação se destruírem ou não ao cabo de cada participação no processo produtivo, e sim se as mercadorias com esta característica (de não se destruírem a cada utilização no processo produtivo, e sim de tempos em tempos) têm ou não direito ao crédito do ICMS, diante da legislação do Estado da Bahia;
- V. Anexam, ainda, informações fornecidas pelo contribuinte no Auto de Infração acima citado, relativas à estrutura dos produtos fabricados, seu fluxograma de produção e descritivo resumido do seu processo produtivo, bem como as decisões proferidas pela JJF e pela CJF sobre o referido Auto de Infração;
- VI. Concluem que as mercadorias objeto da glosa de crédito nesta autuação apesar de utilizadas no processo produtivo do contribuinte, não são consumidas de imediato no referido processo e nem se integram ao produto final.

O recorrente se manifesta – às fls 835 a 840 – ressaltando que todas as informações constantes na diligência fiscal foram prestadas pela própria empresa, e que a perícia requerida não foi cumprida junto ao seu estabelecimento, o que impede o exato conhecimento do processo produtivo e a respectiva função de suas mercadorias. Entende insuficientes os elementos da diligência, pois o tempo de desgaste não define o produto como sendo intermediário ou de uso e consumo, e requer seja realizada nova diligência em seu estabelecimento fabril.

A PGE/PROFIS, em novo Parecer – fls. 843 – reitera o Parecer anteriormente proferido nos autos pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, ressaltando que os esclarecimentos trazidos pelos fiscais diligentes em tendo sido baseados em informações dadas pela própria empresa são suficientes para a solução da lide, concluindo-se pela leitura das informações produzidas que os produtos objeto da glosa não se desgastam no processo produtivo de forma que necessitam de renovação ao fim de cada ciclo produtivo, como prevê a legislação para que sejam considerados produtos intermediários, nem tampouco se integram ao produto final.

Retornando o PAF para a então Relatora, esta novamente converte o processo em diligência, desta vez a ASTEC/CONSEF – com a concordância dos demais componentes da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal – por entender que não ficou esclarecida a função e participação de cada mercadoria no processo produtivo, não obstante o laudo técnico apresentado e a diligência aos autuantes – vide fls. 851 e 852. Solicitou que fiscal estranho ao feito realizasse nova diligência nos seguintes termos:

- I. seja descrito minuciosamente o processo produtivo do contribuinte, por entender que as descrições anexadas aos autos são simplificadas e superficiais;
- II. seja informada a função de cada mercadoria ou grupo de mercadorias similares no processo produtivo da empresa, vinculando-a a cada nota fiscal relacionada nos demonstrativos de fls. 14 a 286;
- III. seja descrito de que maneira cada mercadoria ou grupo de mercadorias afins constantes nos demonstrativos de fls. 14 a 286 se desgasta no processo produtivo, deixando claro quais as mercadorias que se desgastam em contato com o produto final ou em função da fabricação do produto final, bem como o seu tempo de vida útil;
- IV. de posse dos documentos acima referidos, verifique “*in loco*” se as informações fornecidas estão de acordo com o processo produtivo do contribuinte, acrescentando os esclarecimentos que entender necessários ou importantes ao deslinde da questão.

O diligente, através do Parecer ASTEC nº 20/07, informa que o contribuinte foi intimado para cumprir as determinações solicitadas nos itens I a III acima descritas, e que as cumpriu, sendo a documentação correlata a estas solicitações anexadas aos autos. Informa, ainda, que efetuou verificação “*in loco*” no estabelecimento da empresa, e apresenta as seguintes conclusões:

- I. No seu ponto de vista a questão que envolve a lide é de mérito é se restringe ao entendimento divergente dos autuantes e do contribuinte quanto à natureza dos produtos que participam do processo produtivo, se materiais de uso e consumo ou produtos intermediários;
- II. Que as mercadorias que sobraram para discussão no PAF são as descritas como peças e ferramental no demonstrativo de fls. 11 a 286;
- III. a documentação que o contribuinte apresentou – anexa aos autos - descreve o processo produtivo das velas, seu fluxograma e as fases em que as peças e ferramental participam na fabricação deste produto;
- IV. Na verificação “*in loco*”, constatou-se que apenas os itens Coridon Fino/Grosso, Vixil, Areia de Quartzo e Tijolo Refratário usados na fase 1070 – Sinterizar Isoladores – da produção do Isolador Cerâmico da Vela, embora imprescindíveis ao processo produtivo, não são usados em direto contato com o produto final, vez que são matérias-primas usadas para fabricação de ar condicionadores dos isoladores cerâmicos que vão as fornos de alta temperatura com a finalidade de proporcionar consistência e resistência necessárias aos isoladores cerâmicos das velas;
- V. Os demais itens em discussão - peças e ferramentais – embora não integrem o produto final têm contato direto com o produto final nas diversas fases de produção das suas partes,

- delas participando como ferramenta, as quais (cada uma) se desgastam ao longo do processo de fabricação de um número variável de produtos finais;
- VI. na documentação apresentada pelo contribuinte constam fotografias do ferramental que entende lhe sujeitam ao crédito fiscal, a forma como é utilizada no processo produtivo, indicativo da fase (operação) em que são utilizados, o tempo em que se desgasta e a quantidade de peças que comporta produzir, após o que são substituídos na maquinaria de produção;
- VII. Atesta que na verificação “*in loco*” são fidedignas as informações prestadas pelo contribuinte e que as mesmas correspondem à realidade de seu processo produtivo.

Intimado do resultado da diligência, conforme fls. 889, a empresa não se manifesta.

Observa-se que se encontra manifestação do contribuinte – fls. 856 a 866 - mas que se reporta à intimação feita pelo fiscal revisor. Nesta manifestação acosta aos autos os documentos solicitados pela ASTEC e afirma que teve seu direito ao contraditório e da ampla defesa cerceados pelas negativas de perícia “*in loco*”, solicitando-a.

Também cientificados, os autuantes – fls. 891 – se manifestam afirmando que as informações prestadas pela empresa confirmam que os produtos objeto desta fiscalização realmente se desgastam no processo produtivo, mas não de forma a necessitar de renovação ao final de cada ciclo do processo, como prevê a legislação, mas somente após a fabricação de várias peças, vide documento anexado pelo contribuinte fls. 871 a 876 e 879 a 883, não podendo, assim, serem classificados como insumos ou produtos intermediários, daí porque ratificam o pedido de julgamento pela procedência da autuação.

A PGE/PROFIS, em novo Parecer, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, ratificando integralmente os Pareceres anteriormente proferidos pela Procuradoria nos autos, ao tempo que consigna que inexistente violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, uma vez que fora realizada a diligência “*in loco, como requerida, além do que as conclusões da diligência da ASTEC no sentido de que os produtos apontados pelo recorrente como intermediários não apresentam esta natureza, já que, ou não participam diretamente do processo de elaboração do produto final ou, embora dele participando, não se desgastam totalmente nesse processo produtivo*”.

## VOTO

Resta indubitoso que a questão principal que envolve o presente Recurso Voluntário é se os produtos objeto da autuação, constantes dos documentos fiscais acostados aos autos, são materiais de uso e consumo, como entenderam os autuantes e a 1ª Instância, ou se são produtos intermediários, como entende o recorrente.

E de fato, esta é a única questão relevante a ser enfrentada, posto que a alegação do recorrente, trazida desde a Impugnação, de que tais produtos foram recebidos em transferência de estabelecimento da mesma empresa em outra unidade da Federação - o que afastaria a exigência da diferença de alíquota, por não se constituir tal operação em fato gerador do ICMS – não merece qualquer guarida. A uma porque, como bem frisou o ilustre Procurador que subscreveu o primeiro opinativo da PGE/PROFIS nos autos, o arquétipo constitucional dado ao ICMS é que este recai sobre operações *relativas* à circulação de mercadorias ou prestação de serviço, e não sobre exclusivamente operações de venda de mercadorias, sendo irrelevante para a sua incidência que haja ou não transferência de titularidade ou de propriedade da mercadoria. Reforça tal interpretação o princípio da autonomia dos estabelecimentos adotado pela legislação do ICMS. Assim, ainda que não haja um ato mercantil, há uma operação relativa à circulação de mercadoria, sobre a qual incide o ICMS, como leciona José Souto Maior Borges, citado pelo ilustre procurador.

A duas, porque não é verdade que a legislação baiana adote o entendimento do recorrente, como se vê da disposição expressa do art. 2º, inciso I do RICMS/BA, repetido do art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96, “*in verbis*”:

*“Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;”*

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.”. Grifos nossos*

Ainda em relação a esta alegação, ressalte-se que do total dos documentos fiscais objeto da autuação – constantes dos demonstrativos de fls. 14 a 150 - como informam os autuantes, apenas 377 dos 6.395 documentos são de transferências, o que não é informado pelo recorrente, que quer fazer crer que todos os materiais recebidos o foram a este título.

Quanto à norma que ampara a exigência do diferencial de alíquota pela legislação estadual baiana, a mesma encontra lastro no próprio texto constitucional – art. 155, §2º, incisos VII, “a” e VIII, *in verbis*:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:*

*a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;*

*b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;*

*VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”. Grifos nossos.*

Assim, restando claro tal ponto, remanesce a questão que devemos enfrentar neste lançamento de ofício que é a efetiva natureza dos produtos objeto da autuação.

Os diversos documentos que foram anexados aos autos, tais como os demonstrativos do crédito indevido, com a descrição dos produtos – Anexos I e II (fls. 14 a 286); o laudo técnico apresentado pelo recorrente – fls. 675 a 678; o descritivo resumido do processo produtivo – fls. 780 a 784; o fluxograma do referido processo – fls. 785 a 821, repetido às fls. 867 a 870; fotografias dos produtos objeto da autuação, com explicação da sua utilização no processo – fls. 871 a 883, bem como as informações trazidas aos autos pelos autuantes e pelo recorrente, nas diversas manifestações que apresentou; a diligência realizada pela ASTEC, esta última “*in loco*”, como reiteradamente vinha solicitando o sujeito passivo desde a Impugnação, nos leva ao entendimento que abaixo passaremos a expor:

Como bem ressaltou a PGE/PROFIS o princípio da não-cumulatividade se efetiva através da técnica do abatimento ou compensação, que consiste na dedução do ICMS devido em operações ou prestações subseqüentes com o imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores. Tal compensação, até o advento da Lei Complementar nº 87/96 era tão-somente permitido em relação às mercadorias adquiridas para serem revendidas ou utilizadas na produção de mercadorias a serem também vendidas, ou seja, o denominado crédito físico. Após a LC Nº 87/96, passou-se também a permitir-se o abatimento na aquisição de bens do ativo e de materiais de uso e consumo, ou seja, não mais vinculando o direito ao crédito à revenda da mercadoria ou à sua

utilização para a produção de outra mercadoria a ser vendida, é o denominado crédito financeiro, que em verdade para os bens do ativo é um misto de crédito financeiro e físico, já que o crédito na sua aquisição deve estar vinculado às saídas de produtos tributados. Em relação aos materiais de uso e consumo, o crédito somente será permitido a partir de 1º de janeiro de 2011.

Assim, ressalta-se a importância de bem definir o que é material de uso e consumo, em contraposição àqueles produtos que são adquiridos para a utilização na produção de mercadorias a serem vendidas, e que são passíveis de utilização de crédito.

O RICMS, em seu art. 93, inciso I, “b” expressa o que é passível de geração de crédito fiscal no processo industrial, “*in verbis*”:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

O Parecer Normativo nº 01/81 procurou definir produto intermediário como aquele que se inutiliza no processo de industrialização, exigindo sua renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo, embora não se integre ao produto acabado, exceto seus resíduos de modo indesejado.

O RICMS não o define, mas encontramos na legislação mineira, através da Instrução Normativa SLT 01/86 a seguinte definição: Aquele produto empregado diretamente no processo de industrialização e que se integra ao novo produto, ou aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, **imediate** e **integralmente**, no curso da industrialização, Complementa-a, ainda, especificando o que se considera como consumo imediato e integral.

Define, assim, como consumo imediato, o consumo **direto**, de produto individualizado, no processo de industrialização; considerando-se “...consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua **participação** se der num ponto qualquer da **linha de produção**, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na **obtenção** do novo produto.”

Por sua vez, define como consumo **integral**, “...o **exaurimento** de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; considerando-se consumido **integralmente** no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.”

Após estas definições, conclui a referida Instrução Normativa que :

*I – “Não se consideram consumidas **imediate** e **integralmente** os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.”*

*II – “Igualmente não são considerados produtos consumidos imediate e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas*



*componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.”*

Excepciona aquelas partes e peças que “...mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

À guisa apenas de subsídios para fundamentar nosso entendimento utilizando-se tais conceituações, ao verificarmos a descrição do processo produtivo da empresa, conjuntamente com o laudo técnico apresentado e as fotografias anexadas quando da última diligência apresentada, de fato os produtos objetos da autuação são ou ferramentais (bens instrumentais) ou peças e partes de reposição.

Os ferramentais objeto da autuação, como informou os autuantes, foram apenas aqueles que tinham vida útil entre 15 dias e um ano, ou seja, aqueles que apenas se esgotaram durante o seu tempo de vida útil, mas não de maneira imediata no processo produtivo. Por outro lado, as partes e peças de reposição também não merecem melhor sorte. São justamente materiais que são repostos ao maquinário (bem do ativo) em decorrência do desgaste natural do seu uso, não sendo aplicável a regra de exceção a que se reporta a Instrução Normativa multicitada.

Como ressaltou o fiscal revisor, tanto os ferramentais como as partes e peças, se desgastaram durante o processo de fabricação “*de um número variável de produtos finais*”.

Assim, não restando dúvidas da natureza de materiais de uso e consumo dos produtos objeto da autuação, e não havendo possibilidade de creditamento nas suas aquisições, a não ser a partir de 1º de janeiro de 2011, somos pela procedência da autuação, mantendo-se a Decisão Recorrida, o que nos leva ao **NÃO PROVIMENTO** do presente Recurso Voluntário, homologando os valores efetivamente recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade da presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **117808.0006/04-1**, lavrado contra **ROBERT BOSCH LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.307.479,40**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Sandra Urânia Silva Andrade, Fernando Antonio Brito de Araújo e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO - Conselheiros (as): Fábio de Andrade Moura, Oswaldo Ignácio Amador e Valnei Sousa Freire

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2007.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

MARA LINA SILVA DO CARMO – REPR. DA PGE/PROFIS