

A.I. N° - 110123.0021/05-0

AUTUADO - PEDREIRAS CARANGI LTDA.

AUTUANTES - LUIZ HENRIQUE DA SILVA TEIXEIRA e JOSÉ RÔMULO FRAGA BARRETO

ORIGEM - INFRAZ INDÚSTRIA

INTERNET - 29/04/2011

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0064-03/11

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a.1)** SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. O crédito relativo a serviços de comunicação por parte de estabelecimentos industriais e extratores – esteja ou não o serviço vinculado à atividade-fim da empresa, pouco importa – somente poderá ser utilizado a partir de 1º de janeiro de 2020. Mantida a glosa do crédito. **a.2)** IMPOSTO NÃO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL. Lançamento nulo. Falta de certeza e liquidez. **a.3)** CRÉDITO UTILIZADO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Fato demonstrado nos autos. Mantido o lançamento. **a.4)** MATERIAL DE USO OU CONSUMO. Excluídos os valores relativos a insumos da produção. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. **b)** FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES SUBSEQUENTES EFETUADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Alegada a inexistência de previsão legal do estorno, sustentando a defesa que o regulamento teria extrapolado a regra do art. 30 da Lei nº 7.014/96, que apenas se refere a “não-incidência” e “isenção”, e o RICMS teria acrescentando “redução de base de cálculo”. Redução da base de cálculo nada mais é do que uma isenção parcial. Como o art. 30 da Lei nº 7.014/96 prevê que no caso de isenção deve ser feito o estorno do crédito anteriormente utilizado, o regulamento, fiel à lei, fazendo o papel de instrumento detalhador do sentido da lei, repetiu que no caso de isenção fosse feito o estorno integral do crédito (RICMS, art. 100, inciso I), e no caso de redução da base de cálculo (isenção parcial) o estorno fosse feito proporcionalmente à redução, ou seja, proporcionalmente à isenção parcial (art. 100, inciso II). Mantido o lançamento. 2. NOTA FISCAL. FALTA DE EMISSÃO DO DOCUMENTO APROPRIADO – EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PARA ACOBERTAR SAÍDAS DE MERCADORIAS. Consta que se trata de valores relativos a “fretes”. Não se trata neste caso de “prestação de serviço de transporte”. Prestação de serviço existe é quando o transportador apenas se encarrega do transporte de mercadoria vendida ou remetida por outrem. Porém, quando é realizada uma operação mercantil e no bojo desta é ajustado que o transporte seja feito em veículo do vendedor ou por sua

conta e ordem, o transporte constitui uma cláusula da operação mercantil, e, por conseguinte, caso o valor do transporte não esteja incluso no preço da mercadoria, a parcela relativa ao transporte cobrado ou debitado ao adquirente constitui uma despesa acessória e integra o valor da operação mercantil, nos termos do art. 54, I, “b”, do RICMS. Mantido o lançamento. **3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS.** **a) BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.** **b) BENS DE CONSUMO.** Ultrapassadas as objeções da defesa quanto à inexigibilidade da diferença de alíquotas por falta de previsão na Lei Complementar nº 87/96. O art. 146 da Constituição especifica genericamente o papel da lei complementar sobre matéria tributária para os três níveis de governo. Relativamente ao ICMS, especificamente – sem prejuízo do disposto no art. 146 –, a Carta, no art. 155, § 2º, XII, relaciona as matérias em relação às quais cabe à lei complementar preordenar a disciplina a ser fixada pela legislação ordinária. A enumeração feita pelo supracitado art. 146 deixa de fora uma série de aspectos: aspecto temporal da incidência do tributo, meios e locais de pagamento, penalidades, diferença de alíquotas, a seletividade do imposto, etc. O fato de determinada matéria não ter sido regulada por lei complementar não impede os Estados de normatizá-la, fazendo uso de sua competência constitucional, desde que não se trate de matéria que deva, necessariamente, ser objeto de lei complementar ou de resolução do Senado. A diferença de alíquotas é prevista no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição. O art. 4º, XV, e o art. 17, XI, da Lei (estadual) nº 7.014/96 têm plena validade formal e material. Excluídos os valores relativos a insumos. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. Não acatada a preliminar suscitada. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/3/05, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de comunicação não vinculado a processo de industrialização, produção agrícola, geração ou extração, de que resultem operações de saídas tributadas, sendo glosado crédito no valor de R\$ 2.653,54, com multa de 60%;
2. emissão de Notas Fiscais de Prestação de Serviços para acobertar saídas de produtos tributados pelo ICMS, deixando de recolher o imposto devido, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 3.917,81, com multa de 60%;
3. falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, sendo cancelado crédito no valor de R\$ 17.999,69, com multa de 60%;

4. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a imposto não destacado em documento fiscal, sendo glosado crédito no valor de R\$ 1.269,52, com multa de 60%;
5. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em valor superior ao destacado em documento fiscal, sendo glosado crédito no valor de R\$ 1.303,96, com multa de 60%;
6. falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 7.762,39, com multa de 60%;
7. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo glosado crédito no valor de R\$ 6.659,12, com multa de 60%;
8. falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados a consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 9.828,94, com multa de 60%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 70/87) alegando, como preliminar, que os autuantes procederam ao enquadramento de algumas das supostas infrações em dissonância com os preceitos normativos, e dando destaque quanto a esse aspecto aos itens 2º, 3º, 5º, 6º e 7º.

Reclama nesse sentido que no item 2º a tipificação cuida de dispositivos regulamentares relativos exclusivamente à emissão de Nota Fiscal – obrigação acessória --, porém a autuação impõe a cobrança de imposto, constando no demonstrativo correspondente que teria havido falta de inclusão de frete na base de cálculo das saídas de mercadorias, de modo que o aspecto temporal da obrigação tipificada pelos autuantes antecede o início da saída das mercadorias, e não obstante isso os referidos demonstrativos fazem referência ao imposto supostamente devido sobre prestação de serviços de transporte, e não sobre mercadorias. Além disso, os fiscais deixaram de indicar no campo “Descrição dos Fatos” qual a mercadoria que teria sido objeto das saídas acobertadas por Notas Fiscais de Prestação de Serviços, no demonstrativo, em lugar da mercadoria, e o que consta é a pretensa falta de recolhimento de ICMS sobre frete, havendo a seu ver uma evidente confusão na determinação da presumida infração, por não ser esclarecido se o lançamento se refere a obrigação principal ou acessória, bem como se o imposto que não teria sido recolhido diz respeito a frete ou a mercadorias.

Já no tocante ao item 3º, a defesa reclama que o § 4º do art. 93 do RICMS, citado no enquadramento do fato, trata da utilização de crédito fiscal não destacado no documento fiscal ou destacado a menos, em via de contramão do que foi descrito no Auto, haja vista que a imputação se refere à falta de estorno de crédito em razão de redução da base de cálculo, havendo igualmente nesse caso erro de tipificação, não permitindo saber-se com segurança se o lançamento versa sobre utilização indevida de crédito fiscal em virtude de erro laborado no documento fiscal ou de aproveitamento da redução da base de cálculo.

Vício idêntico haveria no item 5º, um vez que o art. 100, II, do RICMS trata do estorno de crédito em razão de redução da base de cálculo, ao passo que o fato descrito no Auto se refere a utilização indevida de crédito em valor superior ao destacado em documento fiscal, configurando-se mais uma vez um erro de tipificação, com as mesmas consequências já apontadas.

Alega também que no item 6º os fiscais tipificaram a infração com base no art. 1º, § 2º, V, do RICMS, dentre outros, sendo que tal dispositivo trata da incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria ou bem importado, porém a descrição da infração se reporta à falta de recolhimento de ICMS a título de diferença de alíquotas em virtude da aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, sendo flagrante o conflito entre o enquadramento da suposta infração e o fato imputado, gerando insegurança jurídica na identificação correta da infração acusada pelo fisco.

Quanto ao item 7º, alega que também há divergência entre a descrição do fato e o respectivo enquadramento legal, haja vista que os fiscais descreveram a infração como utilização indevida de crédito fiscal referente a material para uso e consumo do estabelecimento, mas tipificaram o cometimento em normas regulamentares que tratam da diferença de alíquotas devida na aquisição de bens em outras unidades da Federação.

Argumenta que essas divergências implicaram falta de clareza na descrição dos fatos, prejudicando a defesa. Toma por fundamento o princípio da tipicidade cerrada. Baseia-se nos arts. 18 e 39 do RPAF. Cita doutrina. Pede a nulidade dos lançamentos.

No mérito, o autuado sustenta que, no que concerne ao item 1º, tem direito ao crédito fiscal do ICMS referente aos serviços de comunicação (telefone) no desempenho de suas atividades extrativa e comercial, pois tais serviços são indispensáveis à promoção e distribuição de seu produto, como efetiva ferramenta de venda da qual não pode abrir mão, sendo o telefone igualmente o meio utilizado para aquisição de matérias-primas e insumos, de modo que se relaciona diretamente com a manutenção de estoque dos referidos bens. Argumenta que o custo dos serviços de comunicação mantém estreita e direta vinculação com os seus setores de produção e de comércio, e por esta razão o valor pago relativamente aos custos de telefone é agregado ao custo da mercadoria que comercializa, e, como a mercadoria é sujeita à incidência do ICMS na saída, não se pode deixar de reconhecer a legitimidade do crédito utilizado. Pondera que não se pode imaginar nos dias de hoje uma empresa que funcione sem fazer uso de linha telefônica, e tudo o que viabiliza a atividade operacional da empresa dá ensejo à utilização do crédito de ICMS, salvo nas hipóteses de isenção e não-incidência. Conclui pontuando que o direito ao crédito no caso do item 1º deste Auto se dá exatamente sob a guarda do dispositivo legal apontado no Auto de Infração, qual seja o art. 97, II, “b” e “c”, do RICMS, que autoriza a apropriação do crédito relativo à prestação de serviços de comunicação, quando vinculado a processos de comercialização e de industrialização, do que a seu ver resulta ser a imputação improcedente, por falta de causa jurídica.

Impugna também o lançamento do item 4º, considerando supor que os fiscais glosaram o crédito de ICMS utilizado pela empresa relativo a óleo lubrificante porque os fornecedores dessa mercadoria não destacaram o imposto no documento fiscal, haja vista que a infração foi capitulada no art. 93, § 4º, do RICMS. Argumenta que tem direito ao crédito quando adquire mercadorias com o imposto antecipado, como é o caso de óleo lubrificante, tendo em vista a atividade extrativa de substância mineral que desenvolve, sendo aquele insumo aplicado no maquinário utilizado diretamente em sua atividade extrativa, nos termos do art. 93, I, “e”, do RICMS, uma vez que o custo do insumo é agregado ao custo final da mercadoria comercializada. Protesta que não pode ser tolhido o seu direito ao crédito em virtude da ausência de destaque do imposto na operação de compra de mercadoria do regime de substituição tributária, porque o direito ao crédito nasce do imposto incidente nas operações anteriores, a ser compensado com o imposto devido nas operações subsequentes, sob a ótica da Lei Complementar nº 87/96, sendo inadmissível que o simples regulamento pudesse contrariar norma hierarquicamente superior, haja vista o preceito constitucional da não-cumulatividade. Transcreve os arts. 19 e 20 da supracitada lei complementar. Considera que os fiscais olvidaram que o conteúdo e o alcance do regulamento se restringem ao teor das leis em função das quais foi expedido, por força do art. 99 do CTN, não podendo o regulamento entrar em rota de colisão com disposições que lhe sejam hierarquicamente superiores, pois sua função é apenas desenvolver as prescrições das leis, tornando efetivo o direito a elas inerente, sendo vedado ao regulamento criar situações novas, modificar, contrariar ou extinguir situações anteriormente determinadas por lei, muito menos criar novos obrigados ou até novas obrigações, daí decorrendo a imprestabilidade do procedimento adotado pela fiscalização, por não ser lícito ao fisco o cometimento de excesso no desempenho de suas atividades. Conclui sustentando a improcedência do lançamento objeto do item 4º.

Impugna ainda o lançamento do item 6º, argumentando não ser exigível o pagamento da diferença de alíquotas na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado. Comenta a finalidade da aplicação da diferença de alíquotas no sistema impositivo do ICMS, considerando que ela visa assegurar um equilíbrio fiscal entre os Estados, na medida em que estabelece uma tributação repartida, mais justa, nas operações interestaduais, com a atribuição de uma parcela do imposto devido em cada operação interestadual para o Estado de destino do bem adquirido, porém entende que, em se tratando de bem destinado ao ativo imobilizado, a Lei Complementar nº 87/96 concedeu ao contribuinte adquirente o direito ao crédito fiscal correspondente à operação, acarretando a modificação da sistemática de exigibilidade da diferença de alíquotas nas operações interestaduais com bens do ativo fixo, tendo em vista que a apropriação do crédito apenas pela alíquota interestadual (alíquota reduzida) enseja o pagamento direto ao Estado de destino da parcela diferencial quando da saída tributada do produto comercializado pelo contribuinte. Aduz que a Lei Complementar não abrigou previsão para a cobrança da diferença de alíquotas nas entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, deixando de prever tal hipótese de incidência, bem como de disciplinar a figura do contribuinte e de regular a base de cálculo, o momento da incidência, etc. Conclui que, se não há previsão legal para a exigibilidade da cobrança da diferença de alíquotas nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, então o lançamento do item 6º não pode se sustentar.

Relativamente ao item 7º, o autuado reclama que os fiscais glosaram crédito fiscal relativo a insumos, tais como, pontas de perfuração, hastas, peças para tratores, chapas de aço, lâminas, rolamentos, brocas, cunhas, cones bits, dentre outros, aplicados necessariamente na atividade de extração mineral, talvez por considerarem que se trataria de material de uso e consumo. Sustenta que os bens objeto do levantamento fiscal se consomem na atividade extrativo-produtiva de sua empresa, a exemplo das pontas de perfuração, cones bits, brocas, cunhas e lâminas, que são insumos aplicados diretamente no maciço rochoso, desgastando-se completamente no ciclo de produção. Alega que esses materiais têm contato direto e contínuo com o produto final e se desgastam em função desse contato, sendo peças indispensáveis no processo extrativo-produtivo para alcançar o produto final, estando presentes três características relevantes para a sua caracterização como produtos intermediários: a) são aplicados diretamente na extração; b) se consomem na atividade produtiva; e c) são indispensáveis para o desempenho produtivo visando à obtenção do produto final. Reporta-se ao conceito de produtos intermediários fixado no Parecer Normativo nº 1/81. A seu ver, o citado parecer corrobora que os produtos objeto da autuação são produtos intermediários, haja vista que são todos eles utilizados direta e necessariamente no processo de extração e beneficiamento de brita desenvolvido pela empresa, do que decorre a seu ver a manifesta inaplicabilidade do art. 93, V, “b”, do RICMS, dispositivo regulamentar utilizado pelos autuantes para tipificar a suposta infração. Reitera que os bens listados na autuação participam diretamente no processo extrativo-produtivo e o seu desgaste decorre do uso contínuo na linha de produção e do contato direto com o produto mineral, sendo portanto produtos intermediários, e suas aquisições geram direito ao crédito fiscal, conforme prevê o art. 93, I, “b”, do RICMS. Evoca decisão deste Conselho no julgamento do Auto de Infração nº 03031952/93.

O autuado impugna também o lançamento do item 8º, que cuida da falta de pagamento da diferença de alíquotas na aquisição de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, alegando que a fiscalização classificou erroneamente a natureza das mercadorias – hastas, pontas de perfuração, peças para trator, telas para peneira, cunhas, dentre outras já mencionadas no item anterior da impugnação –, de modo que estaria sendo cobrada diferença de alíquotas de aquisição de produtos intermediários, não havendo a subsunção dos fatos ao comando normativo tipificado pelos autuantes, qual seja, o art. 1º, § 2º, IV, c/c o art. 5º, I, do RICMS, que versam apenas sobre as hipóteses de entrada de bens destinados a uso, consumo ou ativo permanente. Aduz que a Lei Complementar nº 87/96 também não abrigou previsão para a cobrança da diferença de alíquotas, seja nas entradas de bens destinados ao consumo do estabelecimento, seja na aquisição de serviços

de transporte, tal como o fez também relativamente a bens destinados ao ativo imobilizado, e, portanto, não havendo disciplina legal que valide a hipótese de incidência do ICMS na entrada de bens para consumo, o lançamento objeto deste item 8º não pode se sustentar.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo, e, sucessivamente, caso indeferida a preliminar suscitada, que no mérito seja declarada improcedente a autuação. Protesta por todos os meios de prova em direito permitidos, inclusive pela juntada de novos documentos em prova e contra prova e realização de prova pericial.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 98-99) dizendo que ratificam o procedimento do item 1º, pois o autuado utilizou créditos fiscais de ICMS referentes à aquisição de serviços de comunicação não vinculados à sua atividade de extração e comercialização de pedra britada.

Também ratificam o procedimento do item 2º, dizendo que o autuado, a fim de fugir à tributação do ICMS na venda de pedra britada, única mercadoria por ele comercializada, emitiu notas fiscais de prestação de serviços declarando que se tratava de frete de várias toneladas de brita. Observam que, conforme se pode verificar nos documentos anexos, o autuado efetuava operações de venda de brita a clientes e não incluía o frete na base de cálculo, e, periodicamente, somava a quantidade de brita vendida e emitia nota fiscal de serviços, para fugir à tributação do ICMS e recolher o ISS, que tem alíquota menor. Ressaltam que a quantidade e o peso da brita não caberiam em um só veículo, que no máximo suportaria 30 toneladas. Consideram que o documento correto, se a operação fosse legítima, legal e verdadeira, seria o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, e a emissão de Nota Fiscal-Fatura de Serviços serviu apenas para acobertar o valor comercial das operações e para fugir à tributação do ICMS. Aduzem que o valor do frete deveria ter sido destacado em cada uma das Notas Fiscais de venda de brita. Consideram que o fato está provado quando se vê que a quantidade de brita constante em cada Nota Fiscal não caberia em nenhum veículo transportador. Apontam como exemplo a Nota Fiscal 0254, na qual consta a quantidade de 795,20 toneladas de brita, e a Nota Fiscal 0294, em que constam 600 toneladas. Contrapõem que não houve erro de tipificação, e consideram que se tal tivesse acontecido isso não seria motivo de nulidade do Auto de Infração, por ser possível, pela descrição dos fatos, apurar a infração cometida, conforme prevêem o art. 18, § 1º, e o art. 19 do RPAF.

Ratificam igualmente o procedimento do item 3º, dizendo que a defesa não atentou que a capitulação tipificada está correta – arts. 100, II, e 124 do RICMS –, e o que houve foi que somente a ocorrência datada de 29.4.01, no valor de R\$ 388,73, “foi vítima de erro de impressão no sistema SEAI da Secretaria da Fazenda”. Observam que a defesa não comenta nada sobre os outros meses, e quanto ao mérito não se manifestou.

Declararam ratificar também o procedimento do item 4º, observado que as Notas Fiscais relacionadas no Demonstrativo 4 não contém destaque do ICMS. Chamam a atenção para o art. 93, § 4º, do RICMS, segundo o qual, quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal, a utilização do crédito fica condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, e, portanto, o autuado não poderia usar crédito de ICMS referente a Notas que não contêm destaque do ICMS.

Também dizem ratificar o procedimento do item 5º, pois as Notas Fiscais relacionadas no Demonstrativo 5 contêm destaque do ICMS a mais, e a legislação somente admite o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado. Observam que a defesa não se manifestou quanto ao mérito relativamente a este item. No tocante à capitulação referente aos meses de outubro e novembro de 2002, dizem que houve erro de impressão do sistema SEAI, idêntico ao citado na infração 2 [sic].

Ratificam também o procedimento do item 6º, assinalando que o contribuinte não recolheu e nem se debitou dos valores referente à diferença de alíquotas das aquisições de bens do ativo

permanente constantes nas Notas Fiscais relacionadas no Demonstrativo 6. Quanto ao crédito fiscal, dizem que o autuado poderá utilizá-lo, registrando as Notas Fiscais na sua escrita, creditando-se na forma de 1/48, conforme determina a legislação.

É também ratificado o procedimento do item 7º, dizendo os fiscais que os produtos constantes nas Notas Fiscais relacionadas no Demonstrativo 9 não são utilizados nem consumidos no processo industrial, pois se trata de peças de reposição de maquinário e outros produtos que não são consumidos em cada processo industrial. Dizem que as empresas deste ramo de atividade têm utilizado indevidamente os créditos fiscais referente a estas aquisições, porém vêm sendo autuadas e o CONSEF tem julgado procedentes os Autos de Infração. Consideram que os materiais não se inutilizam diretamente no processo industrial e não exigem a sua renovação em cada participação no processo produtivo.

Ratificam igualmente o procedimento do item 8º, observando que, conforme consta no Demonstrativo 10, os produtos descritos nas Notas Fiscais ali relacionadas são material de uso e consumo, e o autuado não recolheu e nem se debitou dos valores referente à diferença de alíquotas, conforme determina a legislação. Dizem que em alguns casos o autuado recolheu a diferença de alíquotas referente a algumas Notas, mas não recolheu sobre o valor do frete FOB, e é por isso que existem inúmeros CTRCs relacionados no citado demonstrativo.

O processo foi remetido em diligência à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho (fl. 103) a fim de que, tendo em vista as alegações da defesa, fossem demonstrados, separadamente, em relação aos itens 6º, 7º e 8º, os valores relativos a cada tipo de bem ou material adquirido, por Nota Fiscal e por período, devendo ser 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 se trata de bem do ativo permanente, ou se o uso, consumo ou aplicação do material se dá na produção ou extração de mercadorias.

O auditor designado para cumprir a diligência emitiu parecer (fls. 105/107) tecendo considerações acerca da atividade do autuado e da natureza dos bens considerados, falando da forma como são empregados e dos requisitos para utilização do crédito, e conclui dizendo que foi com base nessas ponderações que procedeu à elaboração dos demonstrativos anexos ao seu parecer.

Dada ciência do resultado da diligência ao contribuinte, este se manifestou (fls. 221/228) repisando seu entendimento quanto à inexigibilidade da diferença de alíquotas nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, objeto do item 6º, tendo em vista que a Lei Complementar nº 87/96 concedeu ao contribuinte adquirente o direito ao crédito fiscal correspondente à operação, acarretando a modificação da sistemática de exigibilidade da diferença de alíquotas nas operações interestaduais com bens do ativo fixo, tendo em vista que a apropriação do crédito apenas pela alíquota interestadual (alíquota reduzida) enseja o pagamento direto ao Estado de destino da parcela diferencial quando da saída tributada do produto comercializado pelo contribuinte. Considera que o parecer da ASTEC se coaduna com tal entendimento. Repetindo o que já alegara na defesa inicial, aduz que a lei complementar não abrigou previsão para a cobrança da diferença de alíquotas nas entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, deixando de prever tal hipótese de incidência, bem como de disciplinar a figura do contribuinte e de regular a base de cálculo, o momento da incidência, etc. Conclui que, se não há previsão legal para a exigibilidade da cobrança da diferença de alíquotas nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, então o lançamento do item 6º não pode se sustentar. Frisa que o Demonstrativo 6 do parecer da ASTEC reforça seus argumentos.

Relativamente ao item 7º, diz que, mediante perícia a ser requerida ao final, será cabalmente demonstrado que os materiais se consomem na atividade extrativo-produtiva. Chama a atenção para trechos do parecer da ASTEC. Reitera que esses materiais têm contato direto e contínuo com o produto final e se desgastam em função desse contato, sendo peças indispensáveis no processo

extrativo-produtivo para alcançar o produto final, conforme conclui o parecer da ASTEC. Considera que estão presentes três características relevantes para a caracterização daqueles materiais como produtos intermediários: *a*) são aplicados diretamente na extração; *b*) se consomem na atividade produtiva; e *c*) são indispensáveis para o desempenho produtivo visando à obtenção do produto final. Reporta-se ao conceito de produtos intermediários fixado no Parecer Normativo nº 1/81, e considera que o parecer da ASTEC corrobora tal orientação, do que decorre a seu ver a inaplicabilidade do art. 93, V, “b”, do RICMS, dispositivo regulamentar utilizado pelos autuantes para tipificar a suposta infração. Reitera que os bens listadas na autuação participam diretamente no processo extrativo-produtivo e o seu desgaste decorre do uso contínuo na linha de produção e do contato direto com o produto mineral, sendo portanto produtos intermediários, e suas aquisições geram direito ao crédito fiscal, conforme prevê o art. 93, I, “b”, do RICMS. Evoca decisão deste Conselho no julgamento do Auto de Infração nº 03031952/93.

Reafirma seu ponto de vista quanto à inexigibilidade da diferença de alíquotas objeto do item 8º, reiterando que se trata de classificação errônea da natureza das mercadorias, de modo que estaria sendo cobrada diferença de alíquotas de aquisição de produtos intermediários, não havendo a subsunção dos fatos ao comando normativo tipificado pelos autuantes, qual seja, o art. 1º, § 2º, IV, c/c o art. 5º, I, do RICMS, que versam apenas sobre as hipóteses de entrada de bens destinados a uso, consumo ou ativo permanente. Aduz que a Lei Complementar nº 87/96 também não abrigou previsão para a cobrança da diferença de alíquotas, seja nas entradas de bens destinados ao consumo do estabelecimento, seja na aquisição de serviços de transporte, tal como o fez também relativamente aos bens destinados ao ativo imobilizado, e, portanto, não havendo disciplina legal que valide a hipótese de incidência do ICMS na entrada de bens para o consumo, o lançamento objeto deste item 8º não pode se sustentar.

Renova os pedidos de nulidade, e, sucessivamente, de improcedência da autuação. Protesta novamente por todos os meios de prova em direito permitidos, inclusive pela juntada de novos documentos em prova e contra prova e realização de prova pericial.

Em outra petição (fls. 231/233), o autuado pontua que as imputações do item 3º e de parte do item 5º foram feitas com fundamento no art. 100, II, do RICMS, porém tal dispositivo não tem qualquer correlação com a legislação pertinente, e por conseguinte resta eivado pelo vício da ilegalidade, haja vista que ele não encontra correspondente na Lei nº 7.014/96, pois o art. 30 desta lei, que prescreve as hipóteses de estorno do crédito, não contempla a situação “redução da base de cálculo”, prevista no referido art. 100, II, do RICMS. Aduz que a atitude do legislador estadual não poderia ser outra, uma vez que a Constituição dispõe que o ICMS será não cumulativo e excepciona o direito ao creditamento do montante recolhido nas operações anteriores exclusivamente nas hipóteses de não-incidência ou isenção sobre as saídas subsequentes (art. 155, § 2º, I e II), e da mesma forma a Lei Complementar nº 87/96 estipula que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do crédito relativo à operação antecedente quando a operação subsequente for não tributada ou isenta (art. 21, I). Conclui sustentando que a previsão contida no RICMS carece de qualquer fundamentação legal, por extrapolar o previsto no art. 30 da Lei nº 7.014/96, pois ampliou as exceções ao creditamento previstas na própria legislação estadual. Requer que os lançamentos dos itens 3º e 5º sejam declarados improcedentes.

Dada vista dos novos elementos aos autuantes, estes se pronunciaram (fls. 237/240) declarando ratificar os procedimentos, reiterando em essência o teor da informação anterior. Quanto aos novos argumentos do autuado em sua última manifestação relativamente ao item 3º, os fiscais observam que o RICMS, no art. 100, II, prevê o estorno do crédito quando as mercadorias forem objeto de saídas com redução da base de cálculo, a ser feito proporcionalmente ao valor da base de cálculo reduzida, conforme o disposto no art. 82, III, do RICMS. Chamam a atenção para acórdãos deste Conselho, dando destaque ao parecer da PGE/PROFIS, elaborado pelo Dr. José Augusto Martins Júnior, nos autos do Processo nº 207140.0037/05-0.

Com relação ao item 6º, os fiscais declaram discordar completamente dos termos utilizados pelo auditor que cumpriu a diligência, nos demonstrativos à fl. 108, coluna “Aplicação”. Reiteram que o crédito fiscal poderá ser utilizado pelo autuado registrando as Notas Fiscais na sua escrita e creditando-se na forma de 1/48, conforme determina a legislação.

Quanto ao item 7º, dizem os autuantes que na fiscalização consideraram legítimos os créditos das matérias-primas, materiais secundários e produtos intermediários empregados diretamente no processo de extração, industrialização e beneficiamento de pedra britada, como energia, dinamite, estopins, espoletas, emulsões explosivas, retardos, óleo diesel, brocas e cordel detonante, e os créditos glosados dizem respeito a peças de reposição de bens do ativo imobilizado e de outros materiais, a exemplo de eletrodos, rolamentos, cunha lateral, manto, anel côncavo, correias, revestimentos do bojo, telas para peneira, peças para tratores, retentores, anéis, amortecedores, engrenagens, rebites, rotores, porcas, reparos de borracha, mandíbulas, bombas de engrenagem, válvulas, cilindros, botas e correntes, por não serem usados direta ou indiretamente no processo produtivo, além de todos os créditos referentes ao frete desses materiais. Reafirmam que as empresas deste ramo de atividade têm utilizado indevidamente os créditos fiscais referente a estas aquisições, porém vêm sendo autuadas e o CONSEF tem julgado procedentes os Autos de Infração. Aduzem que os materiais não se inutilizam diretamente no processo industrial e não exigem a sua renovação em cada participação do processo produtivo. Repetem sua discordância quanto aos termos usados pelo auditor diligente nos demonstrativos às fls. 108/114-A, coluna “Aplicação”.

No mais, a informação repete a anteriormente prestada, acrescentando que, no caso do item 8º, os materiais objeto do levantamento são de uso ou consumo e não foi paga a diferença de alíquotas, sendo que em alguns casos o autuado recolheu a diferença de alíquotas referente a algumas Notas, mas não recolheu sobre o valor do frete FOB, e é por isso que existem inúmeros CTRCs relacionados no demonstrativo fiscal, assim como também os documentos às folhas que especificam, que não foram sequer lançados no livro de entradas de mercadorias. Assinalam mais uma vez sua discordância quanto aos termos usados pelo auditor diligente nos demonstrativos às fls. 108/114-A, coluna “Aplicação”.

Opinam pela manutenção do Auto de Infração em sua totalidade, de acordo com a interpretação já assentada por este Conselho em processos similares envolvendo empresas do mesmo ramo de atividade, conforme acórdãos que apontam.

O processo foi dado por instruído, apto para ser posto em pauta para julgamento (fl. 244).

Na sessão de julgamento do dia 6.3.08, o patrono do autuado alertou para uma petição protocolada dias antes (fls. 253/257), contendo memorial com o intuito de reforçar os argumentos já expostos. Em análise preliminar, na sessão de julgamento, esta Junta concluiu que a diligência não havia sido cumprida nos termos solicitados, pois, apesar de o demonstrativo apresentado indicar, separadamente, cada tipo de bem ou material adquirido, relativamente a cada Nota Fiscal e a cada período, *a) deixou de indicar os valores relativos a cada bem e b) deixou de informar, com precisão, a forma como cada um dos bens ou materiais é usado, consumido ou aplicado pela empresa, de modo a ficar claro se se trata de bem do ativo permanente, ou se o uso, consumo ou aplicação do material se dá, ou não, na produção ou extração de mercadorias*. O processo foi remetido então à ASTEC para repetição da diligência na forma solicitada (fls. 260-261).

Em cumprimento da diligência foi emitido parecer, ao qual foram juntados novos demonstrativos e um fluxograma de produção (fls. 267/280).

Dada ciência do resultado da diligência ao autuado, este se manifestou (fls. 293/297) considerando que as diligências vieram reforçar os argumentos da defesa quanto ao fato de que os produtos intermediários em análise são utilizados e consumidos em cada processo produtivo, que tem a duração aproximada de 90 dias, como pode ser observado no fluxograma de produção acostado à

fl. 280. Assegura que o ciclo produtivo tem a duração de aproximadamente 90 dias porque se inicia quando a empresa detona cerca de 30.000 m³ de rocha bruta, quantidade que demora todo aquele tempo para ser trabalhada e transformada em brita. Explica que 30.000 m³ são a quantidade-padrão de rocha bruta que a empresa detona (explode), iniciando cada ciclo produtivo, sendo este o limite de detonação permitido pelos seus equipamentos e por regras de segurança e de conservação da integridade da rocha e do meio ambiente. Explica que após a detonação os pedaços de rocha começam a ser transportados, aos poucos, pelo caminhão-fora-de-estrada para serem transformados em brita pelo alimentador vibratório, britadores, grelhas (peneiras) e esteiras, processo este que dura cerca de 90 dias, por ser o procedimento complexo e vultoso. Aduz que, tendo em vista que o ciclo produtivo é relativamente longo, envolve a utilização efetiva de inúmeros bens e materiais, em operações de perfuração, britagem, transporte, peneiramento, etc. Considera que em ambas as diligências foi reconhecido o desgaste dos materiais utilizados durante o ciclo produtivo, demonstrando que se trata de insumos. Transcreve trechos do parecer da ASTEC. Acentua que o parecer, ao especificar a finalidade de cada bem, fez sua vinculação ao ciclo produtivo. Ressalva que não merece guarida a alegação de que os bens usados na pá carregadeira são peças de reposição, tendo em vista que as peças utilizadas pelo referido veículo não são peças de reposição, mas sim insumos da atividade produtiva, pois têm um tempo de vida diminuto e são repostas de forma constante porque se desgastam com facilidade ao suportar o carregamento contínuo de toneladas de pedra, razão pela qual não podem ser classificadas como peças de reposição, haja vista que peças de reposição são aquelas utilizadas ocasionalmente para substituir uma peça porventura avariada, sem previsão de quando isto irá ocorrer, ao contrário dos insumos, que são constantemente utilizados, uma vez que seu desgaste já é previsto e antecipado no ciclo produtivo. Requer que seja reconhecida a classificação dos bens e materiais listados nos instrumentos às fls. 271/279.

Os autuantes, por sua vez, anexaram um vasto memorial (fls. 300/359), pontuando em detalhe suas considerações relativamente a cada tipo de bem objeto dos itens 6º, 7º e 8º, mês a mês. Reportam-se a decisões deste Conselho atinentes a situações que consideram semelhantes.

VOTO

Este Auto de Infração comprehende 8 lançamentos.

Como preliminar, a defesa reclama que os autuantes procederam ao enquadramento de algumas das supostas infrações em dissonância com os preceitos normativos. Destaca nesse sentido os itens 2º, 3º, 5º, 6º e 7º.

As infrações foram descritas de forma satisfatória, e os demonstrativos ajudam a compreender os fatos imputados. Algumas falhas na descrição e nos demonstrativos assinalarei na abordagem do mérito. Quanto à alegação de dissonância entre os fatos narrados e os preceitos normativos – e esta é a reclamação da defesa –, os dispositivos apontados como infringidos nos itens 2º, 3º, 5º, 6º e 7º, com algumas ressalvas, têm pertinência com os fatos imputados, a saber:

- a) item 2º – emissão de Notas Fiscais de Prestação de Serviços para acobertar saídas de produtos tributáveis pelo ICMS, havendo, portanto, falta de emissão da Nota Fiscal apropriada, implicando falta de pagamento de ICMS: RICMS, arts. 201, I, 218, I, 220, I, e 124;
- b) item 3º – falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo: RICMS, art. 100, II;
- c) item 5º – utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em valor superior ao destacado em documento fiscal: RICMS, arts. 93, §§ 2º e 5º (não tem pertinência a indicação do art. 100, II, que cuida do estorno de crédito em caso de saída com redução da base de cálculo);

- d) item 6º – falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento: RICMS, art. 5º, I (não tem pertinência a indicação do art. 1º, § 2º, I e V, que dizem respeito a restaurantes e importações do exterior);
- e) item 7º – utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento: RICMS, art. 93, V, “b”.

Ultrapasso a preliminar suscitada.

Há um pedido de perícia. Considero, porém, desnecessária a realização de perícia. A perícia é um mecanismo de que se pode lançar mão em caso de necessidade de esclarecimentos técnicos específicos de profissional de determinada área do conhecimento humano. Para se decidir se há ou não necessidade de perícia, deve o requerente fundamentar o pedido, indicando as razões pelas quais considera ser necessária tal providência. Não basta simplesmente requerer. É necessário fundamentar o requerimento. Neste caso, não ficou demonstrada a necessidade de perícia. As diligências determinadas por esta Junta foram suficientes para a formação de juízo sobre os lançamentos. Atendeu-se em suma ao devido processo legal, observados o contraditório e a ampla defesa. Indefiro o requerimento de perícia.

Passo ao exame do mérito.

O item 1º deste Auto de Infração refere-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de comunicação não vinculado a processo de industrialização, produção agrícola, geração ou extração, de que resultassem operações de saídas tributadas.

O fato foi enquadrado no art. 97, II, “c”, c/c art. 124 do RICMS.

Os fiscais não deixaram clara a razão de terem considerado que os serviços de comunicação não estariam vinculados a processo de industrialização de que resultem operações de saídas tributáveis. O autuado é uma pedreira, e como tal não há como o serviço de comunicação ser utilizado em outra atividade que não a sua. Isto, contudo, se torna irrelevante, haja vista que o cerne da questão é outro. Comentarei o dispositivo dado como infringido pelos autuantes, e em seguida direi por que o cerne da questão é outro.

O contribuinte, ao defender-se, calcou seus argumentos precisamente no dispositivo indicado pelos autuantes, o art. 97, II, “c”. Esse dispositivo tem a seguinte redação:

“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

.....
II - quando, salvo disposição em contrário, no caso de utilização de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, o serviço não estiver vinculado:

- a) a prestações seguintes da mesma natureza, tributadas pelo imposto;
- b) a operações de comercialização tributadas;
- c) a processos de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, dos quais resultem operações de saídas tributadas;”

Nos termos do art. 97, II, “c”, a vedação do crédito é quando o serviço de comunicação “não estiver vinculado” a processo de industrialização ou extração. A *contrario sensu*, seria legítimo o crédito quando o serviço de comunicação “estiver vinculado” a processo de industrialização ou extração, sendo o produto final tributado pelo ICMS.

Porém o fulcro da questão é outro. O dispositivo apontado pela fiscalização é uma *regra geral*, porém existe uma *regra excepcional* que restringe o direito no tempo, pois a lei complementar que

regula o imposto vem protelando o uso do crédito relativo a serviços de comunicação. As regras especiais derrogam as regras gerais.

Refiro-me ao art. 93, II e II-A, do RICMS.

Na redação originária, o art. 93, II, do RICMS previa, a partir de 1º/11/96, o direito ao crédito fiscal do valor do imposto anteriormente cobrado, relativo (...) aos serviços de comunicação tomados, quando utilizados na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração de energia ou na prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de serviço de comunicação:

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

.....
II - a partir de 01/11/96, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento e aos serviços de comunicação tomados, quando utilizados na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração de energia ou na prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de serviço de comunicação;”

Porém, por meio da Alteração nº 21 (Decreto nº 7.886/00), o art. 93 passou a ter um inciso II-A, que cuida especificamente do crédito relativo a serviços de comunicação, estipulando a partir de quando será admitido o crédito dos serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento.

“Art. 93. Constitui crédito fiscal (...):

.....
II-A - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo ao recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento (Lei nº 7710):

a) a partir de 1º de novembro de 1996:

- 1 - quando tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
- 2 - quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais;

b) nas hipóteses de recebimento de serviços de comunicação utilizados pelos estabelecimentos não indicados na alínea anterior:

- 1 - de 1º de novembro de 1996 a 31 de dezembro de 2000;
- 2 - a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996;”

O deslinde da questão em exame está no item 2 da alínea “b” do inciso II-A. A redação atual desse item 2 foi dada pela Alteração nº 141 (Decreto nº 12.534/10). A partir da Alteração nº 21 (Decreto nº 7.886/00), a data-limite de fruição do “benefício” foi sucessivamente postergada pelas Alterações nº 38 (Decreto nº 8.413/02) e 93 (Decreto nº 10.195/06). Por fim, ficou assentado que no caso de “recebimento” de serviços de comunicação utilizados pelos estabelecimentos *não indicados na alínea “a”* (e esta é a situação ora em exame) fica autorizado o crédito somente a partir do prazo previsto na Lei Complementar “federal” nº 87, de 13 de setembro de 1996.

A matéria é tratada no art. 33 da referida Lei Complementar nº 87/96:

“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

.....
IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento: (*inciso incluído pela LC nº 102/00*)

- a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;

- b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e
- c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.” (*redação dada pela LC nº 138/10*)

Por conseguinte, o crédito relativo a serviços de comunicação por parte de estabelecimentos industriais e extratores – esteja ou não o serviço vinculado à atividade-fim da empresa, pouco importa – somente poderá ser utilizado a partir de 1º de janeiro de 2020 – caso não venha a ser prorrogado mais uma vez...

Mantendo por isso a glosa do crédito.

O 2º lançamento diz respeito a emissão de Notas Fiscais de Prestação de Serviços para acobertar saídas de produtos tributados pelo ICMS.

A defesa suscitou uma preliminar, já ultrapassada. Quanto ao mérito, nada disse.

Não acato a alegação de que os fiscais não disseram qual a mercadoria que teria sido objeto de saídas acobertadas por Notas Fiscais de Prestação de Serviços, haja vista que nos demonstrativos às fls. 16/18 consta a relação das Notas Fiscais correspondentes.

Não se trata neste caso de “prestação de serviço de transporte”. Prestação de serviço existe é quando o transportador apenas se encarrega do transporte de mercadoria vendida ou remetida por outrem. Porém, quando é realizada uma operação mercantil e no bojo desta é ajustado que o transporte seja feito em veículo do vendedor ou por sua conta e ordem, o transporte constitui uma cláusula da operação mercantil, e, por conseguinte, caso o valor do transporte não esteja incluso no preço da mercadoria, a parcela relativa ao transporte cobrado ou debitado ao adquirente constitui uma despesa acessória e integra o valor da operação mercantil, nos termos do art. 54, I, “b”, do RICMS.

Mantendo o lançamento.

O 3º lançamento refere-se a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de mercadorias cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, em valor proporcional da redução.

Também neste caso foi suscitada uma preliminar, já ultrapassada, e quanto ao mérito a defesa nada disse, sendo que, em pronunciamento posterior, alegou que esta imputação foi feita com fundamento no art. 100, II, do RICMS, porém tal dispositivo não encontra correspondente na Lei nº 7.014/96, pois o art. 30 desta lei, que prescreve as hipóteses de estorno do crédito, não contempla a situação “redução da base de cálculo”, e portanto o regulamento teria extrapolado a previsão legal, ampliando as exceções ao creditamento do imposto.

Prevê o art. 100 do RICMS:

“Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

I - forem objeto de operação ou prestação subseqüente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - forem objeto de operação ou prestação subseqüente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;

.....”

Note-se que o art. 100, inciso I, prevê que se faça o estorno ou anulação do crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive do crédito relativo aos serviços a elas

correspondentes, quando as mercadorias ou os serviços forem objeto de operação ou prestação subsequente “isenta ou não tributada”, ressalvadas as hipóteses expressas de manutenção do crédito.

Já no inciso II – que é o dispositivo que interessa no presente caso –, é previsto o estorno ou anulação do crédito quando na operação ou prestação subsequente houver redução da base de cálculo. A defesa sustenta a tese de que o regulamento se refere a “redução da base de cálculo”, porém a Constituição (art. 155, § 2º, I e II), a Lei Complementar nº 87/96 (art. 21, I) e a Lei estadual nº 7.014/96 (art. 30) apenas vedam o crédito quando a operação subsequente é efetuada com não-incidência ou isenção.

Se, de fato, o Regulamento tivesse criado direito novo, estaria coberta de razão a defesa. Porém o Regulamento nada mais fez do que desenvolver o enunciado da lei, *detalhando-a* por outras palavras, mas sem acrescentar direito novo.

A lei fala em “não-incidência ou isenção”. Não-incidência é *gênero*, compreendendo a imunidade, a não-incidência delimitativa, a não-incidência pura e simples e a própria isenção.

A defesa alega que a Lei nº 7.014/96 apenas se refere a “não-incidência” e “isenção”, e o RICMS teria ido além da lei, acrescentando “redução de base de cálculo”. Cumpre nesse sentido frisar que a *redução da base de cálculo* nada mais é do que uma *isenção parcial*. Como o art. 30 da Lei nº 7.014/96 prevê que no caso de isenção deve ser feito o estorno do crédito anteriormente utilizado, o Regulamento, fiel à lei, fazendo o papel de instrumento detalhador do sentido da lei, repetiu que no caso de isenção fosse feito o estorno integral do crédito (RICMS, art. 100, inciso I), e no caso de redução da base de cálculo (isenção parcial) o estorno fosse feito proporcionalmente à redução, ou seja, proporcionalmente à isenção parcial (art. 100, inciso II).

Mantenho o lançamento.

O 4º lançamento cuida da glosa de crédito fiscal que teria sido utilizado indevidamente, referente a imposto não destacado em documento fiscal.

O autuado argumenta que o crédito se refere a aquisições de óleo lubrificante, tendo em vista a atividade extractiva de substância mineral, constituindo um insumo aplicado no maquinário utilizado diretamente em sua atividade extractiva. Toma por fundamento o art. 93, I, “e”, do RICMS.

Por sua vez, os fiscais autuantes observam que as Notas Fiscais não contêm destaque do imposto. Aludem à necessidade de regularização dos documentos mediante emissão de Nota Fiscal complementar.

Tanto os autuantes quanto a defesa divagam abstratamente sobre o fato, sem precisar os pontos essenciais. A defesa alega que se trataria de aquisições de óleo lubrificante. Os fiscais não negam isso. Porém, analisando-se os demonstrativos às fls. 50/52, percebe-se, pelo nomes dos fornecedores, que se trata em sua maioria possivelmente de fornecedores de peças ou componentes de veículos. Os fiscais não juntaram as cópias das Notas Fiscais.

É provável que se trate de aquisições de peças e também de lubrificantes. Tais mercadorias integram o regime de substituição tributária, o que significa dizer que, em princípio, uma vez antecipado o imposto, fica encerrada a fase de tributação. Daí certamente a razão de os documentos fiscais terem sido sem destaque do imposto. Porém, nos termos dos arts. 355 e 359 do RICMS, não se encerra a fase de tributação quando as mercadorias são destinadas ao emprego como matéria-prima ou produto intermediário do destinatário.

Nada disso foi pontuado pelos autuantes na descrição do fato e muito menos na informação prestada. Nos demonstrativos fiscais não é dito sequer quais seriam as mercadorias. E não juntaram as Notas Fiscais.

Por outro lado, a defesa sustentou o direito ao crédito, o que é inegável, porém não provou que tivesse atendido à regra do art. 359, § 2º, do RICMS.

Uma diligência a esta altura é inaplicável, pois implicaria exames e avaliações que teriam de ter sido feitos por ocasião da ação fiscal, não sendo correta a inversão dos procedimentos, autuando-se para depois fiscalizar.

Trata-se neste caso de empresa que se dedica à extração de mineral (pedra). Nos termos do art. 359 do RICMS, no caso de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por empresas que as adquiriram para aplicação ou emprego na viabilização ou desempenho da atividade de extração, elas têm direito ao crédito do imposto relativo às aquisições desses insumos. O § 1º do art. 359 disciplina a forma como devem ser emitidos os documentos fiscais pelos fornecedores. Caso os fornecedores não emitam os documentos na forma do § 1º, o adquirente pode utilizar o crédito procedendo como prevê o § 2º. Mesmo que o contribuinte não haja procedido como prevê o § 2º, isso não significa que não tenha direito ao crédito, pois o princípio da não-cumulatividade não pode ser obstado por mera inobservância de aspectos formais. As regras dos §§ 1º e 2º do art. 359 ficam a facilitar a checagem por parte da fiscalização, mas não significam que, não sendo atendidas ao pé da letra o contribuinte perca o direito ao crédito. Deveriam os autuantes ter verificado se o crédito foi utilizado a mais, ou utilizado o crédito relativo a mercadorias não adquiridas com Notas. Recomendo que em nova ação fiscal isso seja verificado. A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento em relação a este item. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

É nulo o lançamento do item 4º por falta de certeza e liquidez.

O 5º lançamento refere-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em valor superior ao destacado em documento fiscal.

Também foi suscitada neste caso uma preliminar, já ultrapassada, e em pronunciamento posterior a defesa alegou que parte do valor apurado foi lançado com fundamento no art. 100, II, do RICMS, porém tal dispositivo não encontra correspondente na Lei nº 7.014/96, pois o art. 30 desta lei, que prescreve as hipóteses de estorno do crédito, não contempla a situação “redução da base de cálculo”, e portanto o regulamento teria extrapolado a previsão legal, ampliando as exceções ao creditamento do imposto.

Não acolho essa tese, pelas razões expostas neste voto no tocante ao item 3º. Aliás, os fiscais deveriam ter corrigido a menção ao art. 100, II, do RICMS, pois tal dispositivo nada tem a ver neste caso, haja vista que o fundamento correto é o art. 93, §§ 2º e 5º, conforme consta no Auto, já que a imputação diz respeito a crédito utilizado em valor superior ao destacado nos documentos fiscais.

Mantenho o lançamento.

Quanto aos itens 6º, 7º e 8º, examinarei os lançamentos em conjunto, tendo em vista a natureza dos bens a serem investigados, pois, como os lançamentos dizem respeito à exigência do pagamento da diferença de alíquotas e à glosa de créditos fiscais, cumpre examinar se se trata de bens do ativo imobilizado ou de materiais de uso ou consumo, ou se são insumos da atividade produtiva. O item 6º cuida de falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento. O item 7º refere-se à glosa de crédito fiscal que teria sido utilização indevidamente, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. E o item 8º diz respeito à falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados a consumo do estabelecimento.

A análise do item 6º é dificultada pela forma como foi elaborado o demonstrativo fiscal (fl. 55), onde não consta quais são os bens adquiridos, apenas sendo mencionados os nomes dos emitentes das Notas. Além disso, os fiscais não anexaram as cópias das Notas Fiscais.

Já no caso dos itens 7º e 8º, embora nos demonstrativos fiscais sejam indicadas as espécies dos bens ou materiais (fls. 56/61 e 62/66), falta a descrição de sua função, isto é, da finalidade para a qual são adquiridos e da forma como efetivamente são empregados pela empresa.

Foram feitas duas diligências e os fiscais afinal prestaram esclarecimentos que permitem ao julgador formar o seu juízo de valor sobre cada bem ou material. Com as diligências vieram aos autos as cópias das Notas Fiscais.

Antes, porém, de apreciar os aspectos materiais dos lançamentos, cumpre notar que com relação aos itens 6º e 8º, que cuidam da falta de pagamento da diferença de alíquotas, a defesa questiona a legalidade dos lançamentos, alegando que a Lei Complementar nº 87/96 não abriga tal previsão.

De fato, o Convênio ICMS 66/88, que tinha a natureza de lei complementar, nos termos do § 8º do art. 34 do ADCT da Constituição de 1988, previa a ocorrência do fato gerador na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou ativo permanente. O citado convênio teve vigência limitada no tempo, até que fosse editada a lei complementar específica. Ocorre que a Lei Complementar nº 87/96, que foi editada em tal sentido, omitiu na definição dos fatos geradores da obrigação tributária a diferença de alíquotas na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado destinada a uso, consumo ou ativo permanente. Curiosamente, a lei complementar cuida da diferença de alíquotas em se tratando de serviço (utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente: art. 12, inciso XIII – aspecto temporal da norma), porém o legislador “esqueceu” de dispor acerca da diferença de alíquotas em se tratando de bens de uso ou consumo ou ativo permanente. É que o relator da lei complementar foi um deputado paulista, o deputado Kandir, que, possivelmente por somente se preocupar com o seu Estado, uma vez que São Paulo praticamente não adquire nada de outros Estados, ao copiar os termos do Convênio ICM 66/88 ignorou a disciplina relativa à diferença de alíquotas na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

O art. 146 da Constituição especifica genericamente o papel da lei complementar sobre matéria tributária para os três níveis de governo. Relativamente ao ICMS, especificamente – sem prejuízo do disposto no art. 146 –, a Carta, no art. 155, § 2º, XII, relaciona as matérias em relação às quais cabe à lei complementar preordenar a disciplina a ser fixada pela legislação ordinária. A enumeração feita pelo supracitado art. 146 deixa de fora uma série de aspectos: aspecto temporal da incidência do tributo, meios e locais de pagamento, penalidades, diferença de alíquotas, a seletividade do imposto, etc. O fato de determinada matéria não ter sido regulada por lei complementar não impede os Estados de normatizá-la, fazendo uso de sua competência constitucional, desde que não se trate de matéria que deva, necessariamente, ser objeto de lei complementar ou de resolução do Senado. A diferença de alíquotas é prevista no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição. O art. 4º, XV, e o art. 17, XI, da Lei (estadual) nº 7.014/96 têm plena validade formal e material.

Passo então ao exame dos elementos materiais dos itens em questão – itens 6º, 7º e 8º – e do direito a eles aplicável.

A análise do que seja *insumo* ou *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 do processo produtivo* é que se pode saber se o fato imputado se subsume ou não à norma legal.

No caso em exame, a acusação fiscal apenas descreve o fato genericamente, e a defesa é igualmente genérica. Assim, acusação e defesa em nada contribuem para a elucidação do

problema. Na informação fiscal os nobres autuantes basicamente apenas declararam “ratificar” cada um dos lançamentos. Foram necessárias duas diligências a fim de dissipar as dúvidas.

A decisão sobre esses lançamentos há de começar pela avaliação da legitimidade dos créditos fiscais relativos aos bens considerados matérias-primas e outros insumos, para, por oposição a tais conceito, definir o que são bens de uso ou consumo ou bens do ativo permanente.

Os critérios jurídicos para a compreensão do que dá direito ao crédito encontram-se no § 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, foram determinadas diligências para que a ASTEC, “in loco”, verificasse e descrevesse a aplicação dos materiais no processo produtivo. O contribuinte tomou ciência do resultado das diligências e sobre elas se manifestou, e também os fiscais autuantes se pronunciaram sobre elas, prestando esclarecimentos adicionais.

Para mim não pária a menor dúvida de que os materiais empregados e desgastados ou consumidos na perfuração das rochas, bem como no seu transporte, por quaisquer meios, até os britadores, e também os que são empregados e desgastados ou consumidos na britagem, peneiramento e classificação das britas constituem típicos produtos intermediários.

A perfuratriz, à qual é acoplada a ponta de perfuração, 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 as brocas e as pontas de perfuração. Estas se consomem diretamente no processo de extração, em contato direto e imediato com a rocha, que é a matéria-prima para a produção da brita. Material que se consome no processo de extração ou produção é insumo. Dá direito a crédito? Dá.

As brocas e as pontas de perfuração, à medida que vão perfurando a rocha, vão “cegando”, e a certa altura precisam ser substituídas. Essa substituição não pode levar o intérprete a classificar aqueles materiais como “peças de reposição” (bens de uso). Materiais que se desgastam ou se consomem em virtude do contato direto com o produto em elaboração são conceituados como produtos intermediários, que são insumos. Tal é o caso das peneiras, telas, mandíbulas, etc., descritos nas peças que instruem estes autos. Em relação a estes bens, é legítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição. Quanto à diferença de alíquotas, esta apenas é devida com relação aos bens do ativo imobilizado e aos bens de uso e consumo, sendo 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 é 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 (bens de uso ou consumo).

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, derrogou o Parecer Normativo nº 1/81. Os critérios pelos quais deve pautar-se o intérprete, a partir do RICMS/97, devem ser os traçados pelo próprio Regulamento.

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 ciclo, lote ou “fornada”. 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.

A regra 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. Não é por acaso que o legislador constituinte empregou o termo “montante”. Por *montante* entenda-se o imposto relativo a todas as operações e

prestações anteriores vinculadas ao negócio objeto da tributação, envolvendo serviços, matérias-primas, produtos intermediários e outros insumos.

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

Já 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 critério da não-cumulatividade. Uma vez que 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 com *débito* do imposto, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao *crédito* na sua aquisição, sob pena de ser violada a regra 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 da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de insumos, mas apenas nas aquisições de bens do ativo imobilizado, bens de uso e materiais de consumo.

Atendendo a solicitação desta Junta, a Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho fez a descrição detalhada da função de cada bem na atividade da empresa, relativamente aos lançamentos em apreço: itens 6º, 7º e 8º.

Com relação ao item 6º (diferença de alíquotas – aquisições interestaduais de bens do ativo imobilizado), a partir do demonstrativo à fl. 55 e em face dos esclarecimentos prestados pela ASTEC à fl. 271, passo a examinar cada Nota Fiscal:

- a) a Nota Fiscal 12442 da Dupertima é referente à aquisição de uma bomba hidráulica de direção para o caminhão-fora-de-estrada. A empresa considera que é um insumo, e a fiscalização diz que é um bem do ativo permanente. Não me parece ser nem uma coisa nem outra, sendo antes um bem de uso (peça de reposição). Como o item 6º cuida de diferença de alíquotas, esta é devida. Mantenho o lançamento no valor de R\$ 440,00;
- b) a Nota Fiscal 60901 da Hans Automóveis refere-se à compra de um automóvel Renault Clio Hatch. Tanto a empresa quanto a fiscalização consideram que é um bem do ativo permanente, e de fato é, sendo portanto devida a diferença de alíquotas. Mantenho o lançamento no valor de R\$ 2.330,00;
- c) quanto à Nota Fiscal 29976 da Metso Minerais, o bem adquirido é descrito na Nota (fl. 119) como “revestimento do soquete”. Esse bem é utilizado no britador cônicco utilizado para quebrar pedra. É evidente que tal revestimento, utilizado num britador, se desgasta em razão do contato direto com as pedras no processo de britagem, e, sendo desse modo consumido no processo produtivo, é inegável que se trata de um insumo da produção. A empresa considera que é um insumo, e a fiscalização diz que é um bem do ativo permanente. Porém o que constitui ativo permanente é o britador cônicco, bem durável por sua natureza. O revestimento, que segundo a ASTEC tem breve duração, de apenas 35 dias (fl. 271), não é ativo permanente, é insumo, devendo ser reposto durante o ciclo produtivo (90 dias). Portanto não é devida a diferença de alíquotas. Exclua-se o valor correspondente ao bem, inclusive a parcela relativa ao Conhecimento de Transporte 284530 da Transportadora Cometa correspondente ao frete do referido bem (R\$ 3.774,39);
- d) a Nota Fiscal 38574 da Soldering, de acordo com a primeira diligência da ASTEC, refere-se a uma “concha utilizada na escavadeira para produção” (fl. 108). Na segunda diligência foi dito que esse bem é utilizado “na escavação de pedra”. Embora para a fiscalização tal elemento seja um bem do ativo permanente, a ASTEC informa que ele tem a duração de apenas 65 dias (fl. 271). Isso significa que deve ser reposto durante o ciclo produtivo (90 dias). Não é ativo permanente, é insumo. Exclua-se o valor correspondente (R\$ 1.218,00).

Sendo assim, remanesce no item 6º o imposto a ser lançado no valor de R\$ 2.770,00, relativamente ao mês de abril de 2001.

Do mesmo modo, com relação ao item 7º (crédito fiscal – material de uso e consumo), a partir do demonstrativo às fls. 56/61 e em face dos esclarecimentos prestados pela ASTEC às fls. 271/275, passo a examinar as espécies de bens considerados no levantamento fiscal, pontuando o que de fato são bens de uso e consumo e excluindo aqueles que considero insumos da produção.

São bens de uso ou consumo as peças e partes de tratores, caminhão-fora-de-estrada, carregadeira e equipamentos em geral (peças de reposição), tais como rolamentos, cones, capas, filtros, correias, cunhas, anéis, reparos, interruptores, chaves, pinos, buchas, mangas, respiros, cilindros e outras partes e peças do gênero. Em relação a estes bens deve ser mantida a glosa do crédito, inclusive relativamente ao serviço de transporte dos mesmos. O demonstrativo do débito do item 7º deverá ser refeito com base nos seguintes elementos:

- a) 31 de maio de 2001: mantida a glosa do crédito relativo à Nota Fiscal 1770 da Alpaque – peças para tratores e carregadeiras, no valor de R\$ 47,05;

- b) 31 de março de 2002: mantida a glosa do crédito fiscal dos seguintes documentos: Nota Fiscal 111014 da Sopetra (R\$ 50,36), Nota Fiscal 8199 de Máquinas Furlan (R\$ 78,01) e Nota Fiscal 9088 da Movesa (R\$ 19,46) – rolamento, cone e capa para o caminhão-fora-de-estrada, anel côncavo para o britador e materiais para a carregadeira: R\$ 147,83;
- c) 30 de abril de 2002: mantida a glosa do crédito fiscal dos seguintes documentos: Nota Fiscal 60399 da Comercial de Pneus Roma (R\$ 123,42) e Nota Fiscal 115481 da Sopetra (R\$ 71,13) – correias e rolamentos: R\$ 194,55;
- d) 31 de maio de 2002: mantida a glosa do crédito da Nota Fiscal 9028 de Máquinas Furlan – cunha: R\$ 45,22;
- e) 31 de julho de 2002: mantida a glosa do crédito da Nota Fiscal 9770 de Máquinas Furlan – cunha: R\$ 56,12;
- f) 29 de novembro de 2002: mantida a glosa do crédito fiscal dos seguintes documentos: Nota Fiscal 26534 da Recil (R\$ 19,04), Nota Fiscal 32858 da Tramec (R\$ 17,90), Nota Fiscal 13046 da Movesa (R\$ 42,51) e Nota Fiscal 13264 da Movesa (R\$ 523,43) – correia, filtros, anel, reparo, interruptor, chave e outros materiais destinados ao caminhão-fora-de-estrada e a carregadeira: R\$ 602,88;
- g) 30 de dezembro de 2002: mantida a glosa do crédito fiscal dos seguintes documentos: Nota Fiscal 199988 da Bahema (R\$ 51,17), Nota Fiscal 2601 da Rolpe (R\$ 21,53), Nota Fiscal 33313 da Tramec (R\$ 11,90), Nota Fiscal 13455 da Movesa (R\$ 16,84), Nota Fiscal 33352 da Tramec (R\$ 6,12), Nota Fiscal 66311 da Thrianon (R\$ 10,88), Nota Fiscal 74 da Alcoolmaq (R\$ 30,79), Nota Fiscal 3441 da Campinas (R\$ 14,16), Nota Fiscal 13661 da Movesa (R\$ 477,97) e Nota Fiscal 92383 da Abecom (R\$ 34,02) – pino, bucha, manga, rolamento, filtro, respiro, cilindro e outras peças para trator, caminhão-fora-de-estrada e carregadeira: R\$ 675,38.

Remanesce então no item 7º o imposto a ser lançado nos meses de maio de 2001 e de março, abril, maio, julho, novembro e dezembro de 2002, totalizando R\$ 1.769,03.

Seguindo o mesmo critério, no tocante ao item 8º (diferença de alíquotas – material de uso e consumo), a partir do demonstrativo às fls. 62/66 e em face dos esclarecimentos prestados pela ASTEC às fls. 275/279, passo a examinar as espécies de bens considerados no levantamento fiscal, pontuando o que de fato são bens de uso e consumo e excluindo aqueles que considero insumos da produção. Vários lançamentos referem-se a serviços de transporte desses bens. Há inclusive glosa de crédito relativo ao transporte de brindes, e brindes não se consideram materiais de consumo do estabelecimento. Além da exclusão dos valores relativos a insumos e brindes, devem também ser excluídos os valores relativos aos fretes de tais bens.

São bens de uso ou consumo as peças e partes de tratores, caminhão-fora-de-estrada, carregadeira e equipamentos em geral (peças de reposição), tais como rolamentos, eixos, engrenagens, rolete de carga, kit motor, correias, rebites, anéis, mangueiras de borracha, rotor, câmaras, arruelas, buchas, mangotes, juntas, cunhas e outras partes e peças do gênero. Em relação a estes bens deve ser mantido imposto relativo à diferença de alíquotas, inclusive relativamente ao serviço de transporte dos mesmos. O demonstrativo do débito do item 8º deverá ser refeito com base nos seguintes elementos:

- a) 30 de junho de 2001: mantido o imposto relativo à diferença de alíquotas do Conhecimento Aéreo 52245 da Varig – transporte de peças para trator e caminhão: R\$ 6,77;
- b) 30 de julho de 2001: mantido o imposto relativo à diferença de alíquotas da Nota Fiscal 7864 de Luca Com. de Peças para Tratores – peças para trator-carregadeira: R\$ 40,50;
- c) 29 de outubro de 2001: mantido o imposto relativo à diferença de alíquotas dos seguintes documentos: Nota Fiscal 8439 da Cedisa (R\$ 8,00), Conhecimentos de Transporte 488658, 272343,

- 463559, 463562, 464635, 475033 e 474934 da Cometa (R\$ 4,07, R\$ 3,93, R\$ 3,99, R\$ 16,92, R\$ 4,10, R\$ 7,08 e R\$ 8,52, respectivamente), Conhecimento Aéreo 136554 da Air Cargo (R\$ 15,97), Conhecimento Aéreo 996963-0 da Vasp (R\$ 3,48) e Conhecimentos Aéreos 195839, 756540, 659100 e 515507 da Varig (R\$ 3,46, R\$ 8,62, R\$ 32,77 e R\$ 6,69, respectivamente) – transporte de chapa expandida, rolamentos, eixo de entrada, engrenagem, rolete de carga, kit de motor, correias, rebites, anel de vedação e mangueira de borracha para trator: R\$ 127,60;
- d) 28, 29 e 30 de novembro de 2001: mantidos os lançamentos dos dias 28, 29 e 30 de novembro de 2001, nos valores, respectivamente, de R\$ 22,59, R\$ 14,90 e R\$ 3,41, com base no demonstrativo à fl. 63, relativamente à aquisição e transporte de rotor e ao transporte de rolamentos e peças para tratores: R\$ 40,90;
 - e) 30 de dezembro de 2001: mantido o imposto relativo à diferença de alíquotas dos seguintes documentos: Nota Fiscal 58919 da Carajás (R\$ 59,54), Conhecimentos de Transporte 566292, 573701 e 577265 da Cometa (R\$ 4,47, R\$ 4,16 e R\$ 5,28, respectivamente), Conhecimento de Transporte 14507 da São Geraldo (R\$ 2,83) e Conhecimento Aéreo 785605 da Varig (R\$ 15,15) – transporte de peças para tratores e caminhões (câmaras, arruelas, buchas, mangotes, juntas): R\$ 91,43;
 - f) 31 de dezembro de 2001: mantido o lançamento do dia 31 de dezembro de 2001, conforme parte do demonstrativo à fl. 64, relativo ao Conhecimento Aéreo 270502 da Varig, atinente ao transporte de rotor, no valor de R\$ 3,86;
 - g) 31 de janeiro de 2002: mantido o lançamento do dia 31 de janeiro de 2002, conforme demonstrativo à fl. 64, relativo à Nota Fiscal 49262 da Svedala, atinente à compra de bucha-daraanha, no valor de R\$ 156,80;
 - h) 31 de março de 2002: mantido o imposto relativo à diferença de alíquotas dos seguintes documentos: Nota Fiscal 111014 da Sopetra (R\$ 107,91) e Nota Fiscal 8199 de Máquinas Furlan (R\$ 167,16) – rolamentos e anel côncavo: R\$ 275,07;
 - i) 30 de abril de 2002: mantido o imposto relativo à diferença de alíquotas dos seguintes documentos: Nota Fiscal 60399 da Comercial de Pneus Roma (R\$ 264,46) e Nota Fiscal 115481 da Sopetra (R\$ 152,42) – correias e rolamentos: R\$ 416,88;
 - j) 31 de maio de 2002: mantido o imposto relativo à diferença de alíquotas da Nota Fiscal 9028 de Máquinas Furlan – cunha: R\$ 96,89;
 - l) 30 de junho de 2002: mantido o imposto relativo à diferença de alíquotas da Nota Fiscal 60296 da Svedala – plastificação: R\$ 30,80;
 - m) - 31 de julho de 2002: mantido o imposto relativo à diferença de alíquotas da Nota Fiscal 9770 de Máquinas Furlan – cunha: R\$ 120,26;
 - n) 30 de setembro de 2002: mantido o imposto relativo à diferença de alíquotas da Nota Fiscal 67848 da Metso – plastificação: R\$ 30,80;
 - o) 29 de novembro de 2002: mantido o imposto relativo à diferença de alíquotas da Nota Fiscal 11754 de Máquinas Furlan – cunha: R\$ 30,14;
 - p) 31 de dezembro de 2002: mantido o imposto relativo à diferença de alíquotas da Nota Fiscal 92383 da Abecom – rolamentos e correias: R\$ 72,90.

O imposto remanescente do item 8º, a ser lançado nos meses de junho, julho, outubro, novembro e dezembro de 2001 e de janeiro, março, abril, maio, junho, julho, setembro, novembro e dezembro de 2002 totaliza R\$ 1.541,60.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, homologando-se a quantia já paga.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **110123.0021/05-0**, lavrado contra **PEDREIRAS CARANGI LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 31.955,63**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f”, e VII. “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 4 de abril de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA