

**A. I. N°** - 269096.0020/05-0  
**AUTUADO** - GERDAU AÇOMINAS S/A  
**AUTUANTES** - ANSELMO LEITE BRUM e JAYME GONÇALVES REIS  
**ORIGEM** - IFEP - METRO  
**INTERNET** - 26.10.05

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N.º 0382-02/05

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE SAÍDA DE MERCADORIA PARA PESSOA CONSIDERADA NÃO CONTRIBUINTE. Estando o destinatário localizado em outro Estado e não sendo contribuinte do ICMS, a alíquota aplicável é a prevista para as operações internas. Infração parcialmente elidida. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS À CONTRIBUINTE COM A INSCRIÇÃO CADASTRAL CANCELADA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. O contribuinte deixou de efetuar a retenção na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo as operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuinte deste com inscrição cancelada. Infração não elidida. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. Acusação não elidida. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É devido o pagamento do imposto, a título de diferença de alíquota, na situação em tela. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multas de 10% e 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. 7. ALÍQUOTA. ERRO APLICAÇÃO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE SAÍDA DE MERCADORIA PARA PESSOA CONSIDERADA NÃO CONTRIBUINTE. Estando o destinatário localizado em outro Estado e não sendo contribuinte do ICMS, a alíquota aplicável é a prevista para as operações internas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 13/07/2005, refere-se à exigência no valor de R\$ 4.462.309,50, decorrente das seguintes acusações fiscais:

- 1) recolhimento a menor do imposto no valor de R\$ 176.704,45, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas internas de mercadorias regularmente escrituradas, destinadas a contribuintes inscritos na condição de normal, na condição especial, com inscrição cancelada

- e a destinatário não inscrito, com a aplicação da alíquota de 7%, como se destinadas a contribuintes SIMBAHIA, sendo aplicada a multa de 60%;
- 2) falta de retenção do imposto no valor de R\$ 13.889,87 e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado com inscrição cancelada, sendo aplicada a multa de 60%;
  - 3) utilização indevida de crédito fiscal no valor de R\$ 2.859.487,25, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, relativamente a mercadorias adquiridas para manutenção de instalações, máquinas e equipamentos industriais, consideradas indevidamente como insumos, sendo aplicada a multa de 60%;
  - 4) falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, no valor de R\$ 1.396.101,04, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, relativamente a mercadorias adquiridas para manutenção de instalações, máquinas e equipamentos industriais, consideradas indevidamente como insumos, sendo aplicada a multa de 60%;
  - 5) entrada de mercadorias no estabelecimento sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, no valor de R\$ 11.390,42, cujas notas fiscais identificadas pelo sistema CFAMT e não registradas no livro de Registro de Entradas, sendo aplicada a multa de 10% sobre o respectivo valor das notas fiscais;
  - 6) entrada de mercadorias no estabelecimento não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, no valor de R\$ 4.621,50, cujas notas fiscais foram identificadas pelo sistema CFAMT e não registradas no livro de Registro de Entradas, sendo aplicada a multa de 1% sobre o respectivo valor das notas fiscais;
  - 7) recolhimento a menor do imposto no valor de R\$ 114,97, em razão de erro na aplicação na alíquota nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas referente à nota fiscal nº 173.824, emitida com a alíquota de 7%, tratando-se de venda interna para adquirente inscrito na condição de especial, cujo produto goza de benefício fiscal da base de cálculo para que resulte em carga tributária de 12%, sendo aplicada a multa de 12%.

O autuado em sua peça defensiva, fls. 657 a 704, subscrita por representante formal e legalmente constituído nos autos, inicialmente, salienta que o lançamento materializado através do presente auto de infração contempla período já alcançado pela decadência. Afirmar ser o ICMS um tributo em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade fiscal, sendo ulteriormente por ela homologado, expressa ou tacitamente. Em sintonia com esta definição, o autuado invoca transcrevendo integralmente o § 4º e a cabeça do art. 150 do CTN, com o objetivo de justificar a sua assertiva, de que parte do lançamento, ora em lide, fora alcançado pela decadência. Uma vez que, dessa forma, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Neste diapasão, para enfatizar e consolidar o seu entendimento conceitual e da aplicação legal do instituto da decadência, transcreve ementa e acórdão de decisão proferida pelo egrégio Tribunal Superior de Justiça em autos de Embargo de Divergência sobre a matéria, de feito originário do estado de São Paulo, em que atribui como sendo de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, o prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário. Reafirma o autuado que o fisco tem cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para revisar o procedimento do contribuinte e, sendo o caso, constituir o crédito tributário relativamente às divergências que apurar, transcorrido esse prazo, é vedado ao Fisco exigir qualquer complementação, haja vista, operar-se a homologação tácita. Sendo assim, assegura que, considerando que como fora intimado da lavratura do presente auto de infração no dia 19 de julho de 2005, todas as exigências que dizem respeito a períodos anteriores

a julho de 2000, restaram alcançados pela decadência e, por isto, devem ser excluídos do montante do crédito tributário lançado pelo Fisco.

Além das parcelas do auto de infração, excluídas pelo alcance da decadência interpretada na forma acima referida, o autuado apresenta o seu reconhecimento total ou parcialmente, de algumas das irregularidades apontadas. Atribui como causa dessas ocorrências o grande número de operações realizadas pela empresa, o que, no seu entendimento, eventualmente, geram algumas imprecisões ou equívocos decorrentes da falibilidade inerente a qualquer atividade humana.

Os itens 06 e 07, na forma demonstrada na planilha por ele elaborada, fl. 667, foram totalmente reconhecidos pelo autuado e integralmente recolhidos os valores exigidos, cópia do DAE, fl. 809.

Em relação ao item 05, impugnou R\$ 8.317,78, valor decorrente do cancelamento pelo emitente das notas fiscais nºs 6 e 8, emitidas em 25/09/2002 do fornecedor GTL – Gerenciamento Consultoria e Execução de Obras Ltda., conforme cópia do livro de Registro de Saídas, anexadas aos autos, fls. 806 a 808.

Quanto ao item 02, deixou de recolher do total exigido, o valor de R\$ 2.114,77, segundo indicação da referida planilha, em função da decadência operada no período de janeiro a junho de 2000.

O item 01 teve R\$ 151.673,67, do valor total, reconhecido e recolhido, remanescendo a impugnação do valor de R\$ 20.335,19 e, R\$ 4.695,59, valor também não reconhecido, atribuído à decadência argüida. No tocante a este item do auto de infração, o autuado reconhece que foram detectados problemas cadastrais que acabaram por gerar o recolhimento a menor do ICMS, decorrentes do cancelamento pelo Fisco de inscrições especiais de alguns de seus clientes, sem que as informações dos cancelamentos não fossem disponibilizadas para os demais contribuintes. Como a autuada baseava-se nas declarações dos próprios clientes para efeitos cadastrais, esses dados refletiram nos documentos fiscais por ele emitidos. Ainda quanto ao item 01, assevera o autuado que apesar do seu reconhecimento parcial, a sua impugnação do valor de R\$ 20.335,19, decorre da sua discordância quanto à fórmula de cálculo empregada pelo autuante. Uma vez que descaracterizadas as operações como saídas destinadas a contribuintes inscritos no Simbahia, deve-se atentar para o fato de que estas operações estão amparadas pelo Convênio nº 33/96 que estabelece o limite de 12% de carga tributária incidente nestas operações. Assevera ainda que o aludido Convênio fora recepcionado pelo RICMS/97-BA através do inciso IV do art. 87, o qual transcreve integralmente. Na tentativa de comprovar que a sistemática de cálculo adotada pelo autuante, em sua planilha de apuração, fls. 15 a 29, na qual faz a inclusão do ICMS no preço tabela, com base na alíquota de 17%, e termina por provocar uma carga tributável superior aos 12% determinado pelo Convênio, apresenta uma planilha comparativa, fl. 665, na qual fica explicitada a sua tese, ou seja, uma carga tributária superior à prevista pelo Convênio nº 33/96.

Quanto ao item 03 do auto de infração, consigna o autuado que mesmo antes da autuação já havia detectado alguns itens não consumidos no processo de industrialização e comercialização do estabelecimento e efetuou de forma espontânea o recolhimento, doc. 7, fls. 810 a 1.098. Afirma também que detectou alguns equívocos por ele cometidos, evidenciados na planilha anexada aos autos (doc. 10), fls. 1.101 a 1.110, e optou pelo recolhimento do ICMS, comprovação efetuada pela cópia do DAE (doc. 6), fl. 809. Indica ainda a existência de materiais que tiveram os créditos glosados no auto de infração, mas que foram objeto de devolução para os respectivos fornecedores (doc. 11), fls. 1.111 a 1.114, acorde comprovação colacionada aos autos (doc. fls. 12 a 44), fls. 1.209 a 1.275, verifica-se através das saídas com destaque do ICMS, devendo, portanto, ser excluído do auto de infração o valor de R\$ 18.764,85. Do mesmo modo, resta improcedente a exigência do diferencial de alíquota sobre estes mencionados, materiais, devendo ser excluído o valor de R\$ 22.177,01.

O autuado procura demonstrar em seu arrazoado que a utilização dos créditos fiscais de ICMS relativo às aquisições de materiais para uso e consumo está amparada em preceitos constitucionais e legais que lhe asseguram o crédito do ICMS incidente sobre os bens adquiridos para integrar os processos de industrialização, produção ou comercialização.

Invoca o autuado a Constituição Federal para elucidar o princípio da não-cumulatividade que rege a apuração do montante do imposto devido, transcrevendo o inciso I, do § 2º do art. 155. Assevera que esse princípio constitucional caracteriza como sendo uma norma de proteção ao contribuinte. Ressaltando que o abatimento do imposto pago nas etapas anteriores, forma pela qual se exterioriza a não-cumulatividade é categoria jurídica de hierarquia constitucional, representando uma garantia do contribuinte contra possíveis excessos dos Estados. Apresenta entendimento do tributarista Roque Antonio Carrazza para robustecer a sua tese, que culmina com a assertiva de que o princípio da não-cumulatividade é garantia do contribuinte oponível contra o ente tributante, sendo a este vedado restringi-lo. Apresenta, também, as hipóteses de isenção e de não incidência como sendo as únicas restrições ou limitações que o princípio da não-cumulatividade cede passo.

Apesar do auto de infração, ora lavrado, considerar a finalidade dos materiais, como sendo material de consumo, a despeito de o autuado considerá-los como produtos intermediários, não há como se sustentar a pretensão do fisco, pois, os créditos fiscais foram corretamente apropriados com arrimo no art. 93, inciso I, alínea “b” do RICMS/97-BA. Reafirmando que, como a constituição somente veda os créditos dos produtos amparados por isenção ou não-incidência, não sendo estas as hipóteses das mercadorias que geraram os créditos fiscais, ora impugnados, por mais uma razão tem o autuado o direito de manter os créditos fiscais do ICMS pago nas aquisições das mesmas, pois todas são para emprego diretamente no processo de produção, industrialização, geração e comercialização.

Aduz que diversos bens qualificados pela fiscalização não são materiais de uso e consumo, mas sim materiais intermediários, que geram creditamento do imposto nos termos do inciso I, alínea “b” do art. 97 do RICMS/96-BA. Define como sendo material intermediário o aplicado no processo industrial, consumido no processo produtivo, de modo que a sua reposição periódica é imperativa. São produtos que embora não integrem fisicamente o produto final, são elementos necessários e indispensáveis empregados no processo de fabricação, de maneira que a sua não aplicação inviabiliza a industrialização.

Reitera a importância, tanto da matéria prima, quanto do produto intermediário, pois são ambos estritamente necessários ao processo, de maneira que a falta de um implica na inviabilização do produto siderúrgico. Alega ainda que, o produto elaborado, tendo como participação da matéria prima e de materiais intermediários, sairá com a incidência do tributo, pelo que somente o confronto do ICMS devido pelas saídas, com o ICMS pago na aquisição de todos os materiais empregados na industrialização, seja matéria prima, material intermediário ou outros implica atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Assegura o autuado que em consonância com as normas regentes da questão, certo é não existir qualquer dúvida na interpretação dos mesmos, no que se referem ao crédito do ICMS. Como fundamento, transcreve o inciso I do art. 93 do RICMS/97-BA. Segundo seu entendimento é evidente que o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia assegura o direito a todos os créditos de todos os produtos empregados ou vinculados ao processo de produção ou industrialização, como efetivamente ocorre no caso em espécie, no tocante aos produtos adquiridos pelo autuado. Assevera que as características referidas no inciso I do art. 93 do RICMS/97-BA, estão presentes em todos os produtos, cujos créditos do ICMS na aquisição foram indevidamente estornados pela fiscalização. E, para comprovar o quanto alegado colacionou aos autos planilhas (doc. 45) fls. 1.276 a 2.359, onde procura esclarecer indicando a descrição de todos os produtos utilizados, cujos

créditos foram glosados, como também, a aplicação de cada um deles no processo de industrialização do autuado, para, desta forma, segundo o autuado, não deixar dúvidas no que diz respeito à caracterização dos mesmos como produtos intermediários. Afirmar também que é inequívoca a natureza dos materiais intermediários em relação a diversos itens da referida planilha, porquanto, tal característica já fora atestada pelo IPT – Instituto de Pesquisa Tecnológica, cujos Laudos Periciais (doc.46 a 50) fls. 1.115 a 1.133, atribui a qualidade de material intermediário a diversos itens que tiveram seus créditos glosados pelo presente auto de infração. Argumenta que por tudo isso, deve ser garantido o direito ao crédito do ICMS relativamente às aquisições dos materiais que se consomem, se desgastam ou estão vinculados ao processo produtivo de industrialização, se dúvidas restarem, estas devem ser afastadas com a realização de perícia técnica, para possibilitar a ratificação atinente a aplicação e vinculação de tais materiais em seu processo produtivo, e bem assim, comprovar que os mesmos se desgastam periodicamente, seja pelo contato direto do aço, seja porque submetida a altas temperaturas e a sucessivos impactos, o que implica na substituição periódica, por isso adequada e correta a caracterização como produtos intermediários.

Nessa linha de raciocínio e com o intuito de consubstanciar a sua impugnação, o autuado apresenta a transcrição de diversas ementas de acórdãos do STF, Tribunais de Justiça Estaduais e do próprio CONSEF, onde figuram entendimento da aplicação do princípio da não-cumulatividade e o reconhecimento de que aos materiais intermediários devem ser conferidos os créditos fiscais. Apresenta também transcrição de parte do voto eminente relator José Bizerra Irmão, em cujo teor revela com assaz clareza todas as definições e aplicações dos insumos envolvidos nas atividades de produção industrial, distinguindo material intermediário de material de uso e consumo e culminando com o entendimento de que materiais intermediários consumidos ou utilizados no processo de fabricação devem ser computados no produto final para fins de crédito do imposto. Por todo o aduzido, assevera o autuado, que resta por demais evidente o seu direito de utilização do crédito do ICMS pago por ocasião da aquisição dos materiais descritos no levantamento do Fisco, cujos créditos foram indevidamente glosados pelo fiscal autuante.

Questiona também o autuado no tocante a hipótese de se pretender enquadrar as mercadorias listadas como bens de uso e consumo, cujos créditos somente poderão ser escriturados a partir de 1º de janeiro de 2007 conforme prevê a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei Complementar nº 114/02. Pois, no seu entendimento este procedimento não pode prosperar, visto que, do mesmo modo, colide frontalmente com o princípio constitucional da não comutatividade, cuja excepcionalidade acolhe tão somente a isenção e a não-incidência. Apresenta também a transcrição de citação do ilustre tributarista Clélio Chiesa e de decisão proferida nos Embargos de Declaração de feito julgado pelo STF, em socorro a sua pretensão.

Pleiteia o autuado que, mesmo sendo considerado alguns dos materiais como bem de consumo, devem ser excluídos os créditos fiscais do ICMS correspondentes a parcela relativa aos produtos por ela exportados. Cita como fundamento o inciso II do art. 32 da Lei Complementar nº 87/96 que dá direito ao crédito nas entradas de mercadorias para integração ou consumo em processos de produção de mercadorias industrializadas inclusive semi-elaboradas destinadas ao exterior. Isto posto, a persistir o entendimento esposado no auto de infração, ora contraditado, há que ser preservado o crédito de forma proporcional as saídas destinadas ao exterior. Para tanto apresenta planilha acostada aos autos (doc. 51) fl. 1.134.

Reclama o autuado que a fiscalização glosou os créditos decorrentes de aquisições para ativo permanente devidamente lançado no livro CIAP – Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (doc. 52) fls. 1.135 a 1.174, colocando-os na vala comum dos materiais de uso e consumo. Aduz que o direito ao crédito do ICMS incidente nas aquisições de bens do ativo fixo encontra amparo na legislação baiana no inciso V e nos §§11º e 12º do art. 93 do RICMS/97-BA. Portanto, legítimos os créditos apropriados relativamente aos períodos fiscalizados, devendo ser afastado do auto de infração, também com relação a essa exigência.

Entende o autuado que por ser sucessora da empresa que cometeu as infrações, ora em lixe, não é responsável pelo pagamento das multas, por ter caráter punitivo, já que o CTN em seu art. 33 obriga o sucessor ao pagamento dos tributos. Fundamenta a sua pretensão apresentando a transcrição de diversas ementas do STJ e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Sendo assim, considerando que a sucessora não é responsável por multas impostas à empresa sucessora, haverá de ser excluída a multa imposta ao autuado.

Conclui o autuado solicitando que seja julgado improcedente a presente ação fiscal, tornando insubsistente quanto às parcelas impugnadas, louvando-se no princípio constitucional da não-cumulatividade e, também por isso, não há que se falar em recolhimento de diferença de alíquota. Caso assim não entenderem os julgadores, ainda assim se mantiverem o crédito devido do ICMS devido, requer perícia técnica para esclarecer os processos de industrialização, produção e comercialização, mencionando cada uma de suas etapas e comprovar a natureza de materiais intermediários.

Requer por fim, que seja afastada a exigência das multas cominadas à empresa sucessora, bem como, há que ser excluídos os períodos alcançados pela decadência, os valores relativos a materiais adquiridos para o Ativo, notas fiscais de mercadorias devolvidas e o crédito proporcional a suas exportações.

Em sua informação fiscal, fls. 2361 a 2364, os autuantes manifestam-se no tocante a decadência alegada pelo autuado, relativa aos meses de janeiro a junho de 2000, afirmando que o CONSEF já dispõe de entendimento quanto à questão alegada e que sempre tem recusado os pedidos feitos com base nos argumentos ora apresentados.

Em relação às infrações reconhecidas, à exceção das parcelas que alega serem alcançadas pela decadência, afirmam o seguinte: quanto ao item 01 em relação à alteração cadastral dos contribuintes, observa que em seu art. 142, inciso I, o RICMS/97-BA estabelece que cabe ao contribuinte consultar a situação cadastral dos seus clientes e fornecedores através do DIE – Documento de Identificação Eletrônica, disponibilizado no *site* da SEFAZ.

No tocante a alegada divergência quanto a forma de apuração da base de cálculo, informam que o autuado apura seu custo embutindo a carga tributária, conforme estabelece a legislação. No presente caso havia embutido o imposto com alíquota de 7%. Quando se comprovou que a alíquota a ser incorporada não deveria ser esta, e sim a incidente sobre as operações normais de 17% e sendo o produto beneficiado com a redução da base de cálculo, procedemos à apuração do valor da base de cálculo da forma seguinte: a) expurgamos o valor 7%; b) embutimos a alíquota normal de 17% aplicamos então o percentual de redução para que após a aplicação da alíquota de 17% resultasse no imposto destacado de 12%.

Asseveram os autuantes que o contribuinte apresenta, em fórmula matemática, uma nova maneira de apuração da base de cálculo, no que embute no preço 12% de imposto, reduzindo esta base para que ao ser aplicada a alíquota resultasse no imposto destacado, de tal modo que resultasse numa carga tributária de 12% em observância ao Convênio. Entendem os autuantes que os cálculos comparativos em tabela apresentada pelo autuado fl. 665 merecem ser apreciados no julgamento. Discordam da fórmula apresentada pelo autuado, por entender que resulta em pagamento e contraria a lógica da redução da base de cálculo. Ademais o autuado não demonstrou como apurou o valor reconhecido de R\$ 151.673,67, fl. 666.

Em relação ao item 02, alegam que o autuado não demonstra como encontrou o valor que recolheu, ou seja, R\$ 11.748,10.

No tocante ao item 05, afirmam que as notas fiscais foram destinadas ao estabelecimento do autuado e não foram escrituradas, razão pela qual foi aplicada a multa.

O autuado reconhece os valores devidos, exceto em relação às notas fiscais nºs 06 e 08 emitidas por contribuinte que identifica. Alega que as notas foram canceladas juntando cópias do Livro Registro de Saídas do seu fornecedor declarando o seu cancelamento. Assegura que a legislação

vigente relativa a documentos fiscais não permite o cancelamento após as mercadorias transitarem, fato este comprovado, tendo em vista que as notas fiscais foram capturadas pelo CFAMT/SEFAZ não podendo prosperar, por falta amparo legal, o pedido de diligenciamento no estabelecimento emitente. O ônus da prova é do autuado já que o processo está instruído das provas necessárias à comprovação de infração. Os itens 06 e 07 foram integralmente reconhecidos pelo autuado.

Quanto aos itens 03 e 04, impugnados pelo autuado, em relação aos valores reconhecidos, erros cometidos e devoluções, todos constantes dos documentos 7, (fls. 810 a 1098), 8 e 9, (fls. 1099 a 1100), 10, (fls. 1101 a 1110), e 11, (fls. 1111 a 1114), colacionados aos autos pelo próprio autuado em sua defesa, os autuantes acatam as aludidas alegações, ao tempo em que acolhem os valores comprovados, promovendo a exclusão através de retificação do demonstrativo do Anexo 6, retificando, assim os valores dos itens 03 e 04 do auto de infração. Com os ajustes procedidos o valor do item 03 que era de R\$ 2.859.487,25, passou para R\$ 2.840.722,39, e o valor do item 04 que era de R\$ 1.396.101,08, passou para R\$ 1.373.924,00, fl. 2.365.

Quanto a não-cumulatividade e aos créditos glosados, aduzem os autuantes que todas as citações feitas pelo autuado, (fls. 669 a 691), não representam entendimento do CONSEF-BA, afirmando que este entendimento pode ser expresso no acórdão CJF Nº0127-12/04 que em seguida transcrevem. Acrescentam ainda que no âmbito do judiciário, as decisões também estão direcionadas na mesma linha da presente autuação, ou seja, de que é indevido o crédito fiscal utilizado pelo autuado, citando com exemplo decisão proferida pelo ministro Ilmar Galvão (RE nº 200168, DJ de 22.11.96). Afirmando, também, que quanto ao direito ao crédito fiscal, aludido na defesa, decorrente da Lei Complementar 87/96 e ulteriores alterações, pode ser contestado pelos mesmos argumentos.

No que concerne às alegações quanto à proporcionalidade da manutenção dos créditos atinente às exportações realizadas, apresentadas às fls. 695 a 697, não consideram que a manutenção dos créditos deve ser baseada naqueles, cujo direito de utilização o contribuinte detinha que deveriam ser estornados pelas saídas não tributadas e que, por esta dispensa ser motivada pela exportação, ficam mantidos. Afirmando que sobre os créditos objeto da glosa, o direito aos mesmos inexistia. Asseguram ainda os autuantes que, os créditos decorrentes de aquisições para o ativo permanente, cujo demonstrativo apresentado às fls. 1135 a 1136 (doc. 52), onde se encontram relacionadas mercadorias tipificadas como peças e partes (manutenção) não podem ser acatadas, pois, se foram ativadas pelo autuado o lançamento foi indevido. Afirmam ainda que o não recolhimento das diferenças de alíquotas alegadas à fl. 698, não se aplica ao presente caso. Finalizam a informação fiscal asseverando não terem conhecimento jurídico suficiente para se manifestarem quanto aos argumentos expendidos pelo autuado às fls. 1135/1136.

Em sua manifestação sobre a informação fiscal prestada pelos autuantes, fls. 2368 a 2380, o autuado mantém todas as suas impugnações e pleitos em relação aos presentes autos. Reitera as infrações já reconhecidas além de manter a preliminar de decadência. Comenta todos os posicionamentos apresentados pelos autuantes no que tange as aquisições de produtos vinculados ao processo de industrialização. Aduz o autuado que a informação fiscal não enfrenta nenhum dos argumentos colacionados aos autos. E que o lançamento tributário é uma atividade vinculada à lei. Isto é, a autoridade administrativa está rigorosamente subordinada à norma legal tributária no ato de proceder sua aplicação. Reafirma que o lançamento deve irrestrita obediência à lei, da qual decorrem os princípios da estrita legalidade, da verdade material e do inquisitório na investigação dos fatos tributários. Enfatiza que deve ser observado o devido processo legal assegurando-lhe o exercício do contraditório e da ampla defesa com o enfrentamento de todos os argumentos e a produção de todas as provas necessárias a elucidação das questões controversas. Reitera por fim todos os seus pleitos requeridos no seu arrazoadado anterior.

## VOTO

Da análise dos elementos que integram os presentes autos verifico que, o autuado alega em sua defesa como preliminar a decadência, pois segundo o seu entendimento, parte do período alcançado pelas acusações fiscais, cujos cometimentos a ele foram atribuídos, ultrapassou cinco anos, contados a partir da ocorrência até a data da lavratura do auto de infração. Ou seja, o período janeiro a junho de 2000 já decaiu, tendo em vista que o auto fora lavrado em 13/07/2005. Constató também que os itens 06 e 07 não foram objetos de impugnação. E, os itens 01, 02, 03, 04 e 05 foram reconhecidos parcialmente, além de terem sido excluídas as parcelas alcançadas pela decadência, de acordo com a manifestação explicitada, neste sentido, no arrazoadado defensivo colacionado aos autos pelo autuado.

Inicialmente, deixo de acatar a preliminar suscitada, pois, em que pese o § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador. Eis que, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, depois de decorridos os cinco anos previstos legalmente, são aceitos, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

No entanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que ‘o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’, e não o foi pelo sujeito passivo.

Na situação em análise, os fatos geradores questionados ocorreram no período de janeiro/2000 a junho/2000 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 01/01/2006. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 13/07/2005, não havia se configurado, ainda, a decadência para o lançamento do tributo. Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o Auto de Infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo.

Este CONSEF tem comungado com o entendimento acima descrito manifestando-se reiteradamente consoante o teor de inúmeros acórdãos até esta data prolatados, dentre os quais transcrevo a seguir três deles:

1. Acórdão CJF nº 274-12/02, com voto da lavra do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert:

(...)

*Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado.*

*Tal dispositivo do CTN determina que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*



*Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do Auto de Infração, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o recorrente.*

2. Acórdão CJF nº 0150-12/02 – voto vencedor da lavra da Conselheira Sra. Ivone de Oliveira Martins:

*(...)*

*Relativamente à 3ª preliminar que argüi a decadência do direito ao crédito tributário relativo ao exercício de 1995, sendo a mesma preliminar de mérito, também não comungo do entendimento do Ilustre Relator que concordou com as razões apresentadas pelo recorrente.*

*Trata-se de matéria que não sendo pacífica na doutrina e no âmbito deste CONSEF também tem havido divergências de interpretação acerca do prazo decadencial regulado no art. 173, I, do CTN (Lei nº 5.172/66).*

*Tem sido tormentoso a distinção que se faz quanto a fixação do prazo de decadência do direito ao lançamento dos tributos por homologação e os que decorrem do lançamento prévio por parte do sujeito ativo ou seja do titular do crédito tributário. Assim há uma corrente que defende a aplicação da regra do § 4º, do art. 150, e, outra corrente entende que prevalece a regra do art. 173 e seu parágrafo único, da CTN, com a ciência do atuado como entendeu o Relator.*

*Segundo Hugo de Brito Machado na sua obra Curso de Direito Tributário, 13ª edição, pág. 148 - O Tributário Federal de Recursos, seguindo orientação proposta pelo Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, e o STF acolhendo proposta do Ministro Moreira Alves, fixaram entendimento pelo qual o Auto de Infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência.*

*A manifestação da PROFAZ no Parecer exarado nos autos, trata com muito propriedade da questão relativa a intimação do sujeito passivo como sendo condição necessária à perfeição do ato e visa resguardar os princípios do contraditório e ampla defesa, assegurados na carta constitucional – art. 5º, inciso LV, e deixa demonstrado que a intimação não pode ser considerada marco final da decadência. Comungo do entendimento de que a regra do parágrafo único do art. 173, é pressuposto de eficácia do ato de lançamento.*

*Sem dúvida a fiscalização iniciada em 13/10/2000 e concluída em 29/12/2000, com a lavratura do Auto de Infração em questão, afasta a argüição de decadência, vez que o sujeito ativo exerceu o seu direito de através do lançamento constituir o crédito tributário no prazo decadencial.*

*A decisão jurisprudencial trazida à colação no Parecer acima referido, reflete a posição do STJ (Superior Tribunal de Justiça) acerca da questão posta no presente caso, onde efetivamente houve a iniciativa do sujeito ativo de apurar o débito e exigi-lo com a lavratura do Auto de Infração, o que afasta o argumento da decadência suscitada pelo recorrente e acolhida pelo Relator, que com a devida venia, está equivocada.*

*Deste modo, rejeito a argüição da preliminar e voto pelo NÃO PROVIMENTO pois entendo que as razões recursais não merecem agasalho por este Tribunal Administrativo, pois assim estará em consonância com o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores acima referidos.*

3. Acórdão CJF nº 0150-12/02, com voto exarado pelo Conselheiro Relator Sr. Tolstoi Nolasco Seara:

*Inicialmente cumpre afastar a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente. Aplica-se ao caso, a norma do art. 173, inc. I, do CTN, pois o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao imposto que não foi declarado pelo sujeito passivo. Na presente lide, o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados à escrituração ou lançamento do imposto para o Estado da Bahia. (...) A decadência é forma de extinção de direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, face à inércia do seu titular. Opera-se a decadência após o decurso de certo prazo, previsto na lei. O ICMS é imposto lançado por homologação que pressupõe atividade anterior, desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de calcular o tributo devido e antecipar o pagamento sob condição de posterior revisão pela autoridade administrativa. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, terá lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149, do CTN, conforme leciona a Prof<sup>a</sup>. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro *Direito Tributário Brasileiro*, de autoria de ALIOMAR BALEEIRO, 11<sup>a</sup> edição, ano de 2000, Editora Forense, Rio de Janeiro, pág. 912. A conduta do contribuinte em relação às operações objeto do Auto de Infração não foi no sentido (de) cumprir a obrigação tributária para o Estado da Bahia e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Somente por ocasião de fiscalização desenvolvida no contribuinte (...) se operou o total conhecimento das operações praticadas pelo recorrente. Assim, a inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício - são situações que se equivalem. Inaplicável se torna, portanto, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a norma do art. 173, inc. I. Nesse sentido se posiciona a doutrina majoritária (cf. Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 383-384; Paulo de Barros Carvalho, *Decadência e Prescrição*, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Resenha Tributária, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia. Só para exemplificar, o antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula nº 219, citada também pela prof<sup>a</sup>. MISABEL DERZI, com o seguinte teor: “Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.*

No presente caso, o autuado ao deixar de recolher o ICMS, ora reclamado, por não ter lançado corretamente, remanesce caracterizado que não ocorreu o lançamento antecipado do imposto. Por isto, entendo que em se tratando de lançamento de ofício, via Auto de Infração, não se operou a decadência para o período de janeiro a junho de 2000, pois o prazo que a fazenda pública teria para constituir o crédito tributário relativo a este período terminaria em 01/01/2006, e o auto de infração foi lavrado em 13/07/2005 e o contribuinte tomou ciência no dia 19/07/2005. Mantenho,

portanto, todas as parcelas alcançadas pelo lançamento no período de janeiro a junho de 2000 que vierem a ser comprovadas como procedentes.

Adentrando ao mérito, no tocante ao item 01 em que o autuado alegou equívoco no cálculo elaborado pelos autuantes que não consideraram a limitação de 12% de carga tributária incidente preconizada pelo inciso IV do art. 87 do RICMS/97-BA, depois de examinar a tabela por ele anexada aos autos, fl. 665, comparando com os cálculos constantes do demonstrativo dos autuantes, fls. 15 a 29, verifico que, efetivamente, os valores apurados pelos autuantes excedem aos 12%, portanto assiste razão ao autuado. Entendo que para atender a exigência da carga tributária máxima de 12%, partindo do preço líquido de impostos, ou seja, por exemplo, R\$ 100,00, deve-se incluir o ICMS de 12% no preço de tabela, que passa ser de R\$ 113,64. Para que seja aplicada a alíquota interna de 17%, obtém-se a base de cálculo reduzida, que no caso é de R\$ 80,22,  $((R\$ 113,64 - R\$ 100,00) / 0,17)$  que resulta no valor do imposto devido de R\$ 13,64, representando, portanto, 12% de R\$ 113,64 – carga tributária máxima prevista pelo inciso IV do art. 87 do RICMS/97-BA.

#### DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DO ITEM 01

D. OCORR.	D. PAGAM.	B. DE CALC.	ALIQ.	ICMS A REC.
31/01/00	09/02/00	1.939,74	17,0%	329,76
28/02/00	09/03/00	15.237,98	17,0%	2.590,46
31/03/00	09/04/00	10.442,00	17,0%	1.775,14
31/08/00	09/09/00	20.896,65	17,0%	3.552,43
31/12/00	09/01/01	11.497,06	17,0%	1.954,50
31/01/01	09/02/01	26.191,82	17,0%	4.452,61
28/02/01	09/03/01	14.032,29	17,0%	2.385,49
31/03/01	09/04/01	38.006,12	17,0%	6.461,04
30/04/01	09/05/01	59.800,24	17,0%	10.166,04
31/05/01	09/06/01	29.020,71	17,0%	4.933,52
30/06/01	09/07/01	6.292,82	17,0%	1.069,78
31/07/01	09/08/01	8.604,53	17,0%	1.462,77
31/08/01	09/09/01	11.937,76	17,0%	2.029,42
30/09/01	09/10/01	10.482,59	17,0%	1.782,04
31/10/01	09/11/01	2.608,82	17,0%	443,50
30/11/01	09/12/01	26.599,24	17,0%	4.521,87
31/12/01	09/01/02	18.711,88	17,0%	3.181,02
31/01/02	09/02/02	11.884,41	17,0%	2.020,35
28/02/02	09/03/02	17.926,71	17,0%	3.047,54
31/03/02	09/04/02	2.202,35	17,0%	374,40
30/04/02	09/05/02	100.666,18	17,0%	17.113,25
31/05/02	09/06/02	70.805,41	17,0%	12.036,92
30/06/02	09/07/02	96.792,59	17,0%	16.454,74
31/07/02	09/08/02	109.885,53	17,0%	18.680,54
31/08/02	09/09/02	29.952,24	17,0%	5.091,88
30/09/02	09/10/02	53.769,00	17,0%	9.140,73
31/10/02	09/11/02	62.006,06	17,0%	10.541,03
30/11/02	09/12/02	22.922,41	17,0%	3.896,81
31/12/02	09/01/03	28.702,71	17,0%	4.879,46
<b>TOTAL DO ITEM 01</b>				<b>156.369,04</b>

O cálculo efetuado pelos autuantes, como se pode verificar na tabela comparativa apresentada pelo autuado, fl. 665, resulta no valor do imposto devido de R\$ 14,46, para o mesmo preço base de R\$ 100,00, superior, portanto, aos R\$ 13,64, calculado pelo autuado, mantendo-se a carga tributária final de 12%.

Por isto, depois de examinar e conferir a exatidão dos valores consignados na planilha apresentada pelos autuantes às fls. 2.381 a 2.394, desconsiderando a pretendida decadência para este item, incluindo, portanto os meses de janeiro a março de 2000, o débito que era de R\$ 176.704,45, com os ajustes na carga tributária passa para R\$ 156.369,04, conforme discriminado no demonstrativo de débito, acima apresentado.

O item 02 entendo que deve ser mantido o valor originalmente lançado de ofício, ou seja, R\$ 13.889,87, já que no período não operou a decadência, acorde o posicionamento desta matéria enunciado na análise da preliminar, cujo demonstrativo de débito apresento a seguir.

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DO ITEM 02**

D. OCORR.	D. PAGAM.	B. DE CÁLC.	ALÍQ.	ICMS À REC.
31/01/00	09/02/00	1.065,18	17,0%	181,08
31/08/01	09/09/01	138,65	17,0%	23,57
30/11/01	09/12/01	2.605,41	17,0%	442,92
31/01/02	09/02/02	3.175,71	17,0%	539,87
28/02/02	09/03/02	293,29	17,0%	49,86
31/03/02	09/08/02	5.089,41	17,0%	865,20
30/04/02	09/05/02	5.854,76	17,0%	995,31
30/06/02	09/07/02	2.166,41	17,0%	368,29
31/08/02	09/09/02	77,88	17,0%	13,24
31/10/02	09/11/02	1.402,71	17,0%	238,46
31/12/02	09/01/03	2.230,18	17,0%	379,13
30/09/02	09/10/02	209,41	17,0%	35,60
28/02/00	09/03/00	8.184,82	17,0%	1.391,42
31/03/00	09/04/00	3.348,59	17,0%	569,26
31/07/00	09/08/00	936,76	17,0%	159,25
31/08/00	09/09/00	2.769,06	17,0%	470,74
31/01/01	09/02/01	7.602,59	17,0%	1.292,44
28/02/01	09/03/01	7.482,76	17,0%	1.272,07
30/04/01	09/05/01	7.086,00	17,0%	1.204,62
31/05/01	09/06/01	14.778,24	17,0%	2.512,30
31/07/01	09/08/01	5.207,29	17,0%	885,24
<b>TOTAL DO DÉBITO DO ITEM 02</b>				<b>13.889,87</b>

Quanto ao item 05 constato das peças constantes nos presentes autos que assiste razão ao autuado quanto às notas fiscais n<sup>os</sup> 6 e 8, pois, efetivamente, foram canceladas pelo emitente, por ter sido destacado o valor do imposto com a alíquota de 18% e, em seguida emitidas em substituição às notas fiscais n<sup>os</sup> 10 e 12, conforme de verifica às fls. 806 a 808 (cópia do livro de Registro de Saídas do emitente) e fls. 2.397 a 2.402 (cópias das notas fiscais e do livro de Registro de Entradas da autuada).

Entendo que restou provado nos autos o cancelamento das notas fiscais em questão devendo, portanto, serem excluídos os valores a elas concernentes do total deste item.

Com a exclusão do valor de R\$ 8.317,81, relativo as notas fiscais em questão, do valor lançado de R\$ 11.390,42 pelo autuante, remanesce o valor de R\$ 3.072,65, conforme discriminação contida no demonstrativo de débito, a seguir apresentado.

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DO ITEM 05**

D. OCORR.	D. PAGAM.	B. DE CÁLC.	ALÍQ.	ICMS À REC.
31/07/00	09/08/00	431,76	17,0%	73,40
31/10/00	09/11/00	588,24	17,0%	100,00
28/02/01	09/03/01	1.362,67	17,0%	231,65
31/05/01	09/06/01	4.528,71	17,0%	769,88
30/11/01	09/12/01	4.221,68	17,0%	717,69
30/04/02	09/05/02	166,71	17,0%	28,34
30/11/02	09/12/02	3.362,86	17,0%	571,69
27/12/02	09/01/03	3.411,76	17,0%	580,00
<b>TOTAL DO DÉBITO DO ITEM 05</b>				<b>3.072,65</b>

No que concerne aos itens 03 e 04 do auto de infração, em que pese o extensivo argumento sobre a caracterização dos materiais arrolados nestes dois itens, carreado aos autos pelo autuado, verifico pela natureza da utilização no processo produtivo de siderurgia (aciaria), todos eles têm sido considerados como materiais de uso e consumo em reiteradas decisões do CONSEF através de suas Câmaras de Julgamento Fiscal.

Depois de exaustivos exames, tanto na descrição dos produtos elaborada pelo autuante, fls. 35 a 512, quanto na colacionada pelo autuado em sua defesa, com a indicação de que todos os materiais são vinculados ao processo de industrialização, fls. 810 a 2.359, constato serem, a totalidade deles, materiais classificados e acolhidos em diversos julgamentos da primeira instância e mantidos pelas Câmaras, como sendo materiais de reposição, necessários a manutenção em funcionamento das instalações de produção decorrente do desgaste natural de uso. Não se confunde, portanto, com os materiais direta e intrinsecamente vinculados ao processo fabril, enquadrados que são como intermediários.

Os materiais constantes dos itens 03 e 04 do auto de infração afiguram-se nitidamente caracterizados como material de uso e consumo, os quais indicamos, a seguir, uma seleção dos grupos que representam a totalidade dos itens cujos créditos foram glosados:

Eletrodo, Tubo E Conexão, Ferramentas (Alicate, Chave Tipo Allen, Chave De Fenda, Alicate Amperímetro, Paquímetro, Multiteste, Talhadeira, Saca Pino, Saca Polia, Manômetro Texto, Calibrador Folga, Trena Fita Aço, Chave De Impacto, Extensômetro, Torno De Bancada, Colher De Pedreiro), Cadeado, Lâmpada, Parafusos, Arruela, Porca, Bucha, Broca, Ponteiro Para Martelete, Abraçadeira, Gaxeta, Fita Isolantes, Lanterna, Fusível, Rolamento, Interruptor E Disjuntor Elétricos, Tesoura, Cabeça De Impressão, Correia Transportadora, Graxa Industrial Luvas, Martelete, Retentor, Sensor, Contator, Flange, Disco De Corte, Lixa D'água, Arco De Serra, Rolamento, Válvula, Grampo, Desengraxante, Solvente Thinner, Hipoclorito De Sódio, Gaxeta, Estabilizador De Voltagem, Motor Elétrico, Cabo Elétrico, Mancal, Bateria De Lítio, Talha Manual, Lixadeira Bosch, Bomba Hidráulica, Óleo Lubrificante, Haste De Aterramento, Tinta Latex, Disco Desbaste, Vareta De Solda, Analisador De Cloro, Limpador Industrial Etc.

De acordo com o artigo 93, § 1º, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, *in verbis*: “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 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; ....”

Não acolho o argumento aduzido pelo autuado quando pretende enquadrar os materiais de uso e consumo que tiveram seus créditos glosados como sendo material intermediário. Eis que o material intermediário é caracterizado pelo seu emprego diretamente no processo de industrialização, integra o novo produto ou que, embora não integrando o novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização. Portanto, os produtos intermediários têm que ser utilizados na linha de produção, e não em linhas marginais, complementares ou independentes, devendo ser essenciais e indispensáveis para se obter o produto final, e serem consumidos a cada etapa produtiva, exaurindo-se imediata, gradativa e progressivamente no processo de industrialização.

Desta forma, dentro do conceito de material intermediário, é certo que peças de reposição do maquinário e instalações industriais, material de escritório, o material de pintura, ferramentas,

lubrificantes e produtos do ativo fixo, não se albergam nesta espécie de materiais. Pois não integram o produto final, atuam intrinsecamente no processo produtivo e nem mesmo são essenciais para se obter o produto final, não comportando o creditamento do ICMS destacado em suas Notas Fiscais de aquisição.

Portanto, concluo que realmente tais materiais não ensejam o direito ao crédito fiscal, pois não participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final e não são indispensáveis à sua composição. Em suma, são indevidos os créditos fiscais decorrentes das aquisições dos materiais em questão, por não se constituírem de insumos ou matérias-primas, material intermediário, material de embalagem, além de não integrarem o produto final.

Como bem se pode verificar, ser este o entendimento reiterado do CONSEF, através de parte do voto do Conselheiro Carlos Fábio Cabral na decisão prolatada no Acórdão CS Nº 0196-21/02.

*O sistema de crédito que tem imperado na operatividade do ICMS é restrito, não comportando abranger insumos empregados em processos que não estejam diretamente vinculados à produção. Predomina no ICMS, enquanto vedado, por lei, o crédito relacionado às operações de aquisição de bens para uso e consumo, a sistemática do crédito físico, admitindo-se apenas, para fins de compensação, o imposto que incidiu na aquisição de insumos aplicados diretamente no processo produtivo que resulte em saídas de. Produtos tributados. Assim, se o insumo não for aplicado ou utilizado de forma direta na produção, de maneira que o seu consumo/utilização não guarde relação direta com os produtos finais fabricados, nem como elemento integrante (massa molecular) do produto final, nem como elemento consumido proporcionalmente à quantidade processada (produto intermediário), é vedado ao contribuinte apropriar-se dos créditos fiscais. Constitui exceção a essa regra o ICMS que incidiu na aquisição de bens do ativo imobilizado, configurando um típico crédito financeiro, entre outros previstos em lei. No entanto, os produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, em verdade são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo, posto que a finalidade dos mesmos ou é assegurar a manutenção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, a preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. O consumo daqueles produtos não tem relação direta com a produção. Participam de forma indireta. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam, por exemplo, do processo de manutenção dos equipamentos, impõe-se enquadrá-los na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2003, por força de disposição da Lei Complementar nº 99/99. Nessa linha de entendimento vem se posicionando o CONSEF, através de julgados reiterados, a exemplo das Decisões de suas Câmaras, consignadas nos Acórdãos nºs 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00 e 2667/00. Ao examinar a questão objeto da presente lide, os órgãos de Julgamento de segunda instância e a Câmara Superior, vêm decidindo, ainda que de forma não unânime, que é vedado o direito de crédito fiscal as aquisições de produtos destinados a tratamento de água com o objetivo de evitar a obsolescência precoce dos equipamentos industriais bem como o tratamento de resíduos e efluentes derivados do processo fabril.*

O RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, veda, até 31/12/2006, o aproveitamento do crédito fiscal sobre material de uso e consumo, obrigando o contribuinte a pagar a diferença de alíquota quando de suas aquisições interestaduais (art. 5º, I do RICMS/97-BA e define como material de uso

e consumo do próprio estabelecimento, aquelas mercadorias porém não destinadas à “comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, nem, tampouco, consumidas nem integrantes do produto final ou do serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.” Esta definição encontra-se claramente posta no art. 93, V, b) do RICMS/97-BA, tendo como base a Lei Complementar nº 87/96 com suas posteriores alterações e a Lei Estadual nº 7.014/96.

Remanesce, portanto, mantida a glosa dos créditos fiscais objeto do item 03, bem como, os valores correspondentes à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais objeto do item 04 do presente auto de infração. Entretanto foram excluídos dos valores originais lançados pelo autuante com base nas alegações comprovadas pelo autuado (recolhimento de valores reconhecidos e devoluções) e que fizeram parte da planilha elaborada pelos autuantes Anexo 6 – Resumo, fl. 2.365. Os ajustes efetuados ocasionaram uma redução dos valores originalmente lançados de R\$ 2.859.487,25 para R\$ 2.840.722,39, em relação ao item 03, e de R\$ 1.396.101,08, para R\$ 1.373.924,00 em relação ao item 04 do auto de infração. Acorde discriminação adiante apresentada através dos respectivos demonstrativos de débitos.

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DO ITEM 03**

Data OCORR.	Data PAGAM.	B. DE CÁLC.	ALÍQ.	ICMS À REC.
31/01/00	09/02/00	324.298,47	17,0%	55.130,74
31/05/00	09/06/00	453.822,41	17,0%	77.149,81
30/06/00	09/07/00	518.177,18	17,0%	88.090,12
31/07/00	09/08/00	586.914,18	17,0%	99.775,41
31/08/00	09/09/00	545.087,00	17,0%	92.664,79
30/09/00	09/10/00	387.863,35	17,0%	65.936,77
31/10/00	09/11/00	454.941,24	17,0%	77.340,01
30/11/00	09/12/00	327.756,29	17,0%	55.718,57
31/12/00	09/01/01	678.650,59	17,0%	115.370,60
31/01/01	09/02/01	392.650,29	17,0%	66.750,55
28/02/01	09/03/01	358.393,41	17,0%	60.926,88
31/03/01	09/04/01	311.191,88	17,0%	52.902,62
30/04/01	09/05/01	526.725,29	17,0%	89.543,30
31/05/01	09/06/01	382.601,18	17,0%	65.042,20
30/06/01	09/07/01	629.344,06	17,0%	106.988,49
31/07/01	09/08/01	362.871,12	17,0%	61.688,09
31/08/01	09/09/01	286.371,00	17,0%	48.683,07
30/09/01	09/10/01	332.301,00	17,0%	56.491,17
SUBTOTAL DO DÉBITO DO ITEM 03				1.336.193,19

Data OCORR.	Data PAGAM.	B. DE CÁLC.	ALÍQ.	ICMS À REC.
				1.336.193,19
31/10/01	09/11/01	233.430,29	17,0%	39.683,15
30/11/01	09/12/01	311.238,71	17,0%	52.910,58
31/12/01	09/01/02	520.467,29	17,0%	88.479,44
31/01/02	09/02/02	236.406,18	17,0%	40.189,05
28/02/02	09/03/02	468.797,47	17,0%	79.695,57
31/03/02	09/04/02	314.289,65	17,0%	53.429,24
30/04/02	09/05/02	340.457,82	17,0%	57.877,83
31/05/02	09/06/02	363.619,65	17,0%	61.815,34
30/06/02	09/07/02	207.208,65	17,0%	35.225,47
31/07/02	09/08/02	504.377,88	17,0%	85.744,24
31/08/02	09/09/02	591.923,82	17,0%	100.627,05
30/09/02	09/10/02	599.572,59	17,0%	101.927,34
31/10/02	09/11/02	566.203,06	17,0%	96.254,52
30/11/02	09/12/02	828.891,12	17,0%	140.911,49
31/12/02	09/01/03	1.168.431,18	17,0%	198.633,30
28/02/00	09/03/00	763.387,18	17,0%	129.775,82
31/03/00	09/04/00	560.312,76	17,0%	95.253,17
30/04/00	09/05/00	271.156,47	17,0%	46.096,60
TOTAL DO DÉBITO DO ITEM 03				2.840.722,39

Entendo que não há o que falar, no caso do presente auto de infração, em preservação do crédito fiscal relativo a saídas para o exterior realizadas, como pleiteia o autuado. Uma vez que a legislação não dá direito ao contribuinte à utilização dos créditos fiscais decorrentes de aquisição para uso e consumo.

Quanto à relação apresentada pelo autuado doc. 52, fls. 1.135 a 1.174, sob a alegação de que estão incluídos no elenco de materiais de uso e consumo, objeto dos itens 03 e 04, contém materiais lançados em seu ativo permanente, verifico que o autuado lançou, equivocadamente, em seu ativo permanente, materiais e peças que, pela própria descrição não deveriam ser registradas nesta rubrica, pois se tratam de materiais de reposição e de desgaste continuado.

Deixo também, de acatar o pedido de diligência feito pelo autuado, por entender que os elementos já disponíveis nos presentes autos são suficientes para formar o juízo de valor acerca da natureza dos materiais e de sua utilização no processo de industrialização do autuado.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DO ITEM 04

Data OCORR.	Data PAGAM.	B. DE CÁLC.	ALÍQ.	ICMS À REC.	Data OCORR.	Data PAGAM.	B. DE CÁLC.	ALÍQ.	ICMS À REC.
31/01/00	#####	153.534,12	17,0%	26.100,80					705.564,13
28/02/00	09/03/00	346.953,47	17,0%	58.982,09	31/07/01	09/08/01	203.698,18	17,0%	34.628,69
31/03/00	09/04/00	230.450,59	17,0%	39.176,60	31/08/01	09/09/01	145.293,76	17,0%	24.699,94
30/04/00	09/05/00	200.884,35	17,0%	34.150,34	30/09/01	09/10/01	188.100,65	17,0%	31.977,11
31/05/00	09/06/00	184.229,53	17,0%	31.319,02	30/11/02	09/12/02	328.227,88	17,0%	55.798,74
30/06/00	09/07/00	200.529,71	17,0%	34.090,05	31/12/02	09/01/03	589.508,41	17,0%	100.216,43
31/07/00	09/08/00	335.624,35	17,0%	57.056,14	31/10/01	09/11/01	97.263,59	17,0%	16.534,81
31/08/00	09/09/00	357.336,94	17,0%	60.747,28	30/11/01	09/12/01	143.166,35	17,0%	24.338,28
30/09/00	09/10/00	160.026,94	17,0%	27.204,58	31/12/01	09/01/02	242.241,71	17,0%	41.181,09
31/10/00	09/11/00	215.372,71	17,0%	36.613,36	31/01/02	09/02/02	87.915,71	17,0%	14.945,67
30/11/00	09/12/00	101.317,18	17,0%	17.223,92	28/02/02	09/03/02	129.514,35	17,0%	22.017,44
31/12/00	09/01/01	388.410,82	17,0%	66.029,84	31/03/02	09/04/02	122.360,94	17,0%	20.801,36
31/01/01	09/02/01	109.199,24	17,0%	18.563,87	30/04/02	09/05/02	150.720,00	17,0%	25.622,40
28/02/01	09/03/01	121.755,00	17,0%	20.698,35	31/05/02	09/06/02	200.160,06	17,0%	34.027,21
31/03/01	09/04/01	215.265,65	17,0%	36.595,16	30/06/02	09/07/02	155.070,53	17,0%	26.361,99
30/04/01	09/05/01	365.000,24	17,0%	62.050,04	31/07/02	09/08/02	260.867,82	17,0%	44.347,53
31/05/01	09/06/01	225.203,41	17,0%	38.284,58	31/08/02	09/09/02	279.278,71	17,0%	47.477,38
30/06/01	09/07/01	239.283,00	17,0%	40.678,11	30/09/02	09/10/02	237.163,76	17,0%	40.317,84
					31/10/02	09/11/02	370.976,24	17,0%	63.065,96

Deixo também de adentrar ao mérito no que tange ao pedido de dispensa das multas aplicadas, requerida pelo autuado, tendo em vista que a matéria, na forma preconizada pelo art. 159 do RPAF, é prerrogativa da Câmara Superior.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO - SINTÉTICO

INFRAÇÃO	BASE DE CÁLCULO	VALOR DO DÉBITO	MULTA	JULGAMENTO
01	919.817,71	156.369,04	60 %	PROC. EM PARTE
02	81.705,12	13.889,87	60 %	PROCEDENTE
03	16.710.131,71	2.840.722,39	60 %	PROC. EM PARTE
04	8.081.905,88	1.373.924,00	60 %	PROC. EM PARTE
05	113.904,22	3.072,65	10 %	PROC. EM PARTE
06	462.150,00	4.621,50	1 %	PROCEDENTE
07	676,29	114,97	60 %	PROCEDENTE
T O T A L		4.392.714,42		

Diante do exposto, entendo que restou comprovado o cometimento parcial, por parte do autuado, das infrações na forma que lhe fora imputada.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269096.0020/05-0**, lavrado contra **GERDAU AÇOMINAS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 4.385.020,27**, sendo R\$ 1.316.615,52, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, “e” e “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e R\$ 3.068.404,75, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, “e” e “f” e VII, “a” da citada Lei, e dos acréscimos legais, além das multas no valor total de **R\$ 7.694,15**, sendo R\$ 173,40, atualizado monetariamente, prevista no art. 42, incisos XI e IX do citado dispositivo legal, devendo ser homologado os valores já recolhidos.



Esta Junta recorre de ofício 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 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR