

PROCESSO - A. I. Nº 276468.0040/04-0  
RECORRENTE - OTTOMAR MINERAÇÃO LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0243-01/05  
ORIGEM - INFRAZ/CAMAÇARI  
INTERNET - 28/04/2005

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0101-11/06**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. De acordo com a legislação tributária vigente à época, só existem duas possibilidades, na presente lide, em que a falta de recolhimento do imposto em razão da diferença de alíquotas representa um mero “exercício escritural”, não havendo repercussão no cálculo do ICMS, no caso de aquisição de bens para o ativo imobilizado até 31 de julho de 2000: 1. Se o autuado não utilizasse, como crédito fiscal, durante cinco anos, o ICMS destacado na nota fiscal de entrada do bem para o ativo imobilizado, haja vista que não haveria que se falar em estorno de crédito; 2. Ou caso o contribuinte utilizasse, como crédito fiscal, o imposto destacado no documento fiscal de entrada do bem para o ativo imobilizado, se não ocorresse, nos 60 (sessenta) meses subseqüentes à entrada do bem, nenhuma das hipóteses de vedação do crédito ou de estorno do crédito fiscal, como previsto na legislação. Infração comprovada. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. b) SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. É vedada a utilização de crédito fiscal não vinculado a operação de comercialização de mercadorias tributadas. Infrações caracterizadas. c) COMBUSTÍVEIS. Restou caracterizado que os combustíveis e lubrificantes adquiridos estão diretamente vinculados ao processo produtivo. Modificada a Decisão recorrida. Infração insubstancial. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, contra Decisão a 1ª JJF que considerou inteiramente procedente o Auto de Infração lavrado em 05/10/2004, para exigir ICMS no valor de R\$149.713,67, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$16.821,17, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas Ao ativo fixo do estabelecimento. Levantamento feito de acordo com “*DEMONSTRATIVO DE DIFERENÇA ALÍQUOTA DEVIDA NA AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE*”, anexo.
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$54.520,72, relativo a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. A empresa exerce a atividade de mineração, não estando enquadrada na permissão contida no artigo 93, inciso I, “f”, do RICMS/Ba., que

exige a utilização de combustíveis adquiridos na efetiva prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual. Informa, ainda, que apresenta o “*DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO NA AQUISIÇÃO DE LUBRIFICANTE E COMBUSTÍVEL*” elaborado com base no “*LEVANTAMENTO DO CRÉDITO DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E ÓLEOS- 1997*”, este último levantamento de autoria do Contribuinte. Foi respeitado o conta corrente do contribuinte como evidenciado no “*DEMONSTRATIVO DA REPERCUSSÃO NO CONTA CORRENTE – CRÉDITO INDEVIDO*”, anexo.

3. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$73.205,67, relativo a aquisição de material para ativo permanente do estabelecimento. Conforme “*DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO PELA AQUISIÇÃO DO ATIVO PERMANENTE*”. Foi respeitado o conta corrente do contribuinte como evidenciado no “*DEMONSTRATIVO DA REPERCUSSÃO NO CONTA CORRENTE – CRÉDITO INDEVIDO*”, anexo.
4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$5.166,11, por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado. Serviços de telecomunicações, sem que as linhas telefônicas estivessem localizadas no estabelecimento do contribuinte, conforme “*DEMONSTRATIVO DA LOCALIZAÇÃO DOS TELEFONES UTILIZADOS NOS CRÉDITOS DE ICMS*”, anexo. O efeito do crédito indevido respeitou ao “*DEMONSTRATIVO DA REPERCUSSÃO NO CONTA CORRENTE – CRÉDITO INDEVIDO*”, anexo.

Em ato de impugnação, o autuado após reconhecer como procedente a infração 1, formula defesa às demais infrações, no seguinte teor:

INFRAÇÃO 2 – Diz que o valor da autuação decorre de levantamento a título de crédito extemporâneo de combustível, lubrificante e óleo não utilizado tempestivamente de 1997 a julho de 2002, conforme levantamento comunicado a INFRAZ/CAMAÇARI em 01/09/2002 (doc. 01 a 09). Sustenta que a legislação prevê direito ao uso do crédito fiscal decorrente de todos os insumos aplicáveis na extração de substâncias minerais, objeto da atividade da empresa como o próprio autuante descreveu, como previsto no art. 93, alínea “c” e “e”, do RICMS/97.

INFRAÇÃO 3 – Aduz que se tratando de empresa extrativa, os equipamentos relacionados para o uso do crédito fiscal (carro de mão, caçamba, esteiras e veículos), todos são utilizados no processo produtivo de extração de minérios, na área de produção, observando que os veículos são específicos no transporte de grandes pedras para as britadeiras. Conclui que tanto os combustíveis quanto os lubrificantes e os equipamentos de transporte internos são empregados diretamente na extração de substâncias minerais.

INFRAÇÃO 4 – Confirma que os créditos extemporâneos referem-se ao exercício de 2000, período em que estava assegurado tal direito.

Ao finalizar, requer a realização de diligência e que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

O autuante, em sua informação fiscal, ao ressaltar que o autuado reconheceu a infração 1, mantém os termos da autuação integralmente.

O autuado, folhas 185 a 190, ao se manifestar sobre a informação fiscal, reitera os argumentos anteriores e acrescenta, em relação à infração 3 que seu procedimento encontra-se amparado no Parecer do GECOT, porém, diz que acata parcialmente a referida infração, no valor de R\$41.337,91, pois reconhece que algumas notas estava em nome de Vilaça Construção Ltda.

O autuante, fl. 197, em nova manifestação alude ter o contribuinte juntado Parecer, SAT/DITRI, prestado a empresa similar, respaldado no § 11 do art. 93 do RICMS/97, onde é perceptível a intenção do Regulamento citado, limitar a utilização do crédito do ICMS relativo a aquisição de combustível, conforme alíneas “c” e “e” do art. 93 do RICMS/97. Levando o autuante a declarar: “*inclino-me a acolher, com referência apenas a infração nº 02, os argumentos do contribuinte, pois, pena de violar a previsão constitucional e legal referente ao princípio da não cumulatividade*”.

Com referência à infração 3, esclarece o ilustre Auditor Fiscal que o valor originalmente apresentado no Auto de Infração R\$73.205,67, já excluía a soma das notas consideradas pela fiscalização no montante de R\$31.867,76, desse modo, não há o que se reduzir, apenas considerar o reconhecimento pelo autuado da procedência da autuação.

Quanto à infração 4 mantém, o autuante, posição anteriormente declarada em sua primeira informação fiscal.

A 1<sup>a</sup> JJF na análise de seu relator, diz não existir lide quanto à infração 1, por ter o sujeito passivo a reconhecido, estando dessa forma caracterizada a infração no valor indicado no Auto de Infração.

No que respeita à infração 2, afirma ser indevida a utilização do crédito fiscal, relativo à aquisição de material para uso e consumo, por se tratar de empresa que exerce a atividade de mineração, não estando enquadrada na permissão contida no art. 93, I, “f”, do RICMS/BA, que só considera o crédito no efetivo desempenho da atividade de serviços de transporte intermunicipal e interestadual.

Por fim, concluía a JJF por negar direito a utilização do crédito pretendido, pelo não enquadramento da atividade de extração mineral, no art. 93, e suas alíneas “c”, “d” e “e”, do RICMS/97.

Entende estar a infração caracterizada, pois a utilização de combustível pelo autuado, não se enquadra no dispositivo legal citado, que condiciona que as mercadorias sejam empregadas diretamente na extração da substância mineral, situação que não ocorre com os combustíveis, sendo, portanto, enquadrados com materiais de consumo. Da mesma forma, a alínea “f”, do mesmo art. 93, condiciona a utilização do crédito de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, a efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, atividade que não é exercida pelo autuado.

No caso da infração 3, restou esclarecido que o autuante admitiu a utilização de crédito no valor de R\$31.867,76, devidamente comprovado e deduzido do montante creditado, de R\$105.073,43, restando R\$73.205,67, valor sobre o qual foi lavrado o Auto de Infração. Em manifestação do autuado a fl. 189 o mesmo pretendia que do valor do Auto de Infração fosse subtraído o que o autuante considerou como crédito válido, porém como ficou claro tal valor já houvera sido deduzido do total do crédito, e que o valor da autuação é o que corresponde a realidade.

A infração 4 que trata da utilização de crédito oriundo da prestação de serviços de telecomunicações entende o ilustre julgador, que embora os referidos créditos, extemporâneos, relativos ao exercício de 2000, estivessem assegurados pela legislação vigente, o autuante constatou que os telefones estavam instalados em endereço diferente ao do autuado, onde se localiza a empresa Vilaça Construções Ltda., desse modo acolhe a argumentação do autuante, votando pela Procedência do Auto de Infração.

Insatisfeito com a Decisão recorrida, o autuado, ora recorrente, interpõe Recurso Voluntário, alinhando os seguintes argumentos:

INFRAÇÃO 1 - Diferentemente do que decidira em fase anterior do processo, o recorrente citando Parecer nº 0712/98 do GECOT/DITRI, anexado ao PAF, afirma que não tendo a empresa pago a diferença de alíquota, nem mesmo utilizado o crédito original, por conseguinte, não causou nenhum prejuízo ao Erário.

Traz ainda o recorrente, decisões da 4<sup>a</sup> e da 1<sup>a</sup> JJF, através Acórdãos nº 109/05 e 0010-11/02 respectivamente, e afirma que por tais razões a infração 1 é irrefutavelmente improcedente.

Com relação às infrações 2, 3 e 4, afirma o recorrente tratar-se de crédito fiscal extemporâneo, conforme processo protocolado da INFRAZ Camaçari sob o nº 175.609/02. Diz que o autuante equivocadamente registrou o fato gerador como ocorrido em 2003, ignorando que os mesmos correspondem aos exercícios de 1997 a 2002. Como pode o fato gerador ter ocorrido em 2003 se a comunicação do fato extemporâneo se deu no exercício de 2002?

Entende o recorrente que a acusação padece de vício insanável, uma vez que nos exercícios indicados pelo autuante, não ocorreram as pretendidas infrações, assim postula a nulidade das infrações 2, 3 e 4, com base no art. 18 do RPAF/99.

Quanto ao mérito, invoca os argumentos desenvolvidos anteriormente, para afirmar que a infração 1 é improcedente.

Na infração 2, o recorrente aduz que houve equívoco do autuante ao desconsiderar o teor do § 11, do art. 93, do RICMS/97, que prevê direito a crédito das empresas que operam na atividade de extração de substâncias minerais. Cita o Parecer GECOT nº 5.314/01 dado a empresa similar, onde está expresso que tais empresas têm direito a se creditar do imposto pago na aquisição de combustíveis e lubrificantes.

Na infração 3, o recorrente sustenta que tem direito a se creditar do imposto pago na aquisição de mercadorias empregadas em seu processo produtivo, para tanto se vale do Parecer GECOT, para afirmar que a compra de caminhões, pá carregadora e via de consequência, caçambas, equipamento complementar dos caminhões, utilizados na atividade da empresa são considerados insumos do processo produtivo. Pedindo a improcedência da infração.

Por último reedita argumentos anteriores, de que tem direito ao crédito decorrente da aquisição de serviços de comunicações, e igualmente pede a improcedência da infração 4.

Em manifestação exarada pelo digno representante da PGE/PROFIS às fls. 254 e 255, propôs que o processo fosse baixado em diligência afim de que a 1<sup>a</sup> JJF se pronunciasse sobre a mudança de Decisão do agente autuante, em sua segunda informação fiscal, quando este mudou sua opinião tendendo a acatar os créditos decorrentes da aquisição de combustíveis e lubrificantes, e mais para demonstrar se efetivamente os supostos créditos consignados no documento, fls. 19 a 22, resultam da efetiva utilização dos combustíveis e lubrificantes no processo produtivo de sua atuação mineradora.

Após apreciação de pauta suplementar em 18/10/2005, entendeu a 1<sup>a</sup> CJF, que o presente PAF deverá ser submetido ao Parecer conclusivo da PGE/PROFIS, em face do indeferimento da diligência.

O ilustre Procurador Dr. Fernando Telles, aborda a questão referindo-se inicialmente a infração 1, aludindo que os argumentos lançados pelo recorrente para refutar a cobrança da diferença de alíquotas interestaduais, na aquisição de mercadorias destinadas ao seu próprio ativo fixo merecem algumas considerações.

Primeiramente há de se ressaltar que o recorrente reconheceu espontaneamente a prática da infração conforme documentos apensados às fls. 161 a 167, 185 a 190. Fazendo com que esta infração não fosse tratada em 1<sup>a</sup> Instância.

Consistenciando nos autos, alude o Dr. Fernando Telles, a hipótese da preclusão, até porque, a infração 1 do Auto de Infração não foi objeto de apreciação pela dourada JJF.

Confirma o ilustre procurador, que ainda que se entenda que a preclusão não se opera na esfera administrativa, os autos confirmam que o recorrente deixou de recolher o ICMS referente a diferença de alíquotas, em desobediência ao que determina o RICMS, ensejando o não conhecimento da impugnação, ou seu improvimento.

Quanto à preliminar de nulidade nas infrações 2, 3 e 4, argüida por terem elas ocorrido em exercícios diversos dos indicados pelo autuante, não deve prosperar já que as referidas infrações dizem respeito, tão somente a utilização indevida de créditos fiscais. Evidentemente que tais operações ocorreram em exercícios anteriores. Entretanto, sendo o contribuinte autuado pela utilização indevida destes supostos créditos fiscais, outro período não poderia ser invocado pelo fisco. De sorte que rejeita a preliminar de nulidade.

No que tange à infração 3, restou esclarecido que apenas R\$31.867,76, estariam atendendo as prescrições legais e formalidades aplicáveis à espécie.

A infração 4 restou provado que o endereço onde estavam instaladas as linhas telefônicas não pertencia ao recorrente, não podendo ser estabelecida a efetiva utilização dos serviços pelo contribuinte.

E conclui pelo Não Conhecimento da impugnação da infração 1, rejeição das preliminares arguidas e improposito recursal.

#### **VOTO (Vencido quanto à infração 1)**

Devo registrar que acatei a solicitação de diligência solicitada pela representação da PGE/PROFIS, sendo, contudo fui voto vencido nesta 1<sup>a</sup> CJF.

O Auto de Infração nº 246468.0040/04-0, foi lavrado em 05/10/2004 para exigir ICMS em decorrência do cometimento de 4 infrações, assim resumidas:

INFRAÇÃO 1 – Diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens para o ativo permanente. Inicialmente o recorrente reconheceu como procedente esta infração e, por conseguinte deixando de ser analisada pela JJF que em seu relatório considerou inexistente a lide.

Em sede de Recurso Voluntário, o recorrente anexa ao processo cópia do PARECER nº 0712/98 da GECOT/DITRI, que em resumo diz que os procedimentos a serem adotados, para o lançamento dos documentos fiscais terão que obedecer aos ditames constantes do art. 93, §§ 11 e 12 do RICMS/97. Adiante, o Parecer esclarece que a Lei Complementar nº 87/96 fala sobre a necessidade de um livro especial, onde deverão ser registrados os créditos referentes às aquisições de bens do ativo imobilizado. Desse modo, conforme § 12 do art. 93 do RICMS, alterado pelo Decreto nº 7.244/98, os créditos referentes a bens do ativo imobilizado serão objeto de outro lançamento em documento denominado CIAP, Controle de Crédito de ICMS do ativo permanente.

Em síntese e concluindo o Parecer, a ilustre chefe do GECOT afirma que o contribuinte não deve efetuar o pagamento da diferença de alíquota nas compras do imobilizado em outros Estados, cujo valor deverá ser lançado na escrita como crédito fiscal.

Ainda sobre o mesmo assunto, o recorrente anexa Acórdãos deste CONSEF, tanto da 1<sup>a</sup> quanto da 4<sup>a</sup> JJF, onde ambas decisões isentam o contribuinte do recolhimento do imposto a título de diferencial de alíquota, até porque não ocasionou qualquer prejuízo a Fazenda Estadual.

Diante do exposto, entendo, data vénia ao i. procurador representante da PGE/PROFIS, que a exigência fiscal não merece prosperar, cujo imposto cobrado deve ser excluído da autuação.

INFRAÇÃO 2 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. O fiscal autuante após impugnar o lançamento com base no disposto na alínea “c” e “e”, art. 93, do RICMS, afirmava que os combustíveis não se enquadram no conceito de mercadorias. Já na segunda manifestação, fl. 197, ao se referir ao Parecer nº 05109820010 SAT/DITRI, prestado a outra mineradora, onde ficou claro que os combustíveis e lubrificantes usados no processo produtivo estão vinculados à produção, sendo consumidos no processo, entendeu o autuante que os créditos tomados pelo recorrente, relativos ao consumo de combustíveis e lubrificantes, estão em sintonia com o princípio da não cumulatividade. Manifesto-me de acordo com o fiscal autuante, entendendo como correta a contabilização dos referidos créditos, devendo, os respectivos valores serem excluídos do Auto de Infração.

INFRAÇÃO 3 – Entendo como correta a autuação, desde que o fiscal autuante excluiu do levantamento as notas fiscais estranhas à empresa fiscalizada, desse modo procede o lançamento.

INFRAÇÃO 4 – Neste caso entendo como correta a posição da agente fiscal que excluiu dos créditos os valores correspondentes às despesas com comunicações incorridas em endereço diverso do autuado. Portanto procede a glosa, devendo ser mantido o valor considerado no Auto de Infração.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recuso Voluntário, para considerar o Auto de Infração Procedente em Parte.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1)**

Discordo do voto do nobre relator no que se refere à infração 1, na qual se exige o ICMS devido em decorrência da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento.

Inicialmente cabe destacar que a Constituição Federal de 1988 prevê, em seu artigo 155, incisos VII e VIII, que “*caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual*”, nas entradas de bens, oriundos de outro Estado, quando o consumidor final for contribuinte do ICMS. A obrigatoriedade de recolhimento do imposto estadual, por diferença de alíquotas, nas entradas de mercadorias ou bens destinados ao ativo imobilizado e a consumo do destinatário contribuinte do ICMS também encontra previsão no inciso IV do artigo 2º na Lei nº 7.014/96.

O ilustre relator considerou improcedente o débito apontado na infração 1 baseando-se no Parecer GECOT/DITRI nº 0712/98 (fls. 232 a 234) e uma decisão exarada pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que entendeu que não teria havido prejuízo à Fazenda Estadual.

Como se verá adiante, poder-se-ia concordar com a conclusão apresentada pela Junta de Julgamento Fiscal e pelo relator deste PAF se o autuado não tivesse utilizado, como crédito fiscal, o ICMS destacado nas notas fiscais de entradas dos bens destinados ao ativo imobilizado e objeto desta infração. Entretanto, este não é o caso, conforme se pode verificar pelo lançamento a crédito feito extemporaneamente pelo contribuinte no livro Registro de Apuração do ICMS de julho de 2002, no valor de R\$105.073,43 (fl. 61), amparado no demonstrativo por ele denominado de “*Levantamento de Crédito Fiscal de Direito a ser Lançado Extemporaneamente, Relativo à Aquisição de Bens Destinados ao Ativo Imobilizado*” (fl. 24), onde constam as Notas Fiscais nºs 139836, 098513 e 041953 elencadas no levantamento realizado pelo autuante referente à infração 1 (fls. 10 a 13).

Para definir qual o entendimento correto a ser adotado na situação em análise, há que se analisar a questão sob o ponto de vista da legislação então vigente, a fim de avaliar se o comportamento do contribuinte ocasionou, ou não, prejuízo à Fazenda Estadual.

À época dos fatos geradores desta autuação, referentes a dezembro de 1999, vigia a Lei Complementar nº 87/96, ainda sem a alteração promovida pela Lei Complementar nº 102/00 (efeitos a partir de 01/08/00), com a seguinte redação:

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*§ 5º Além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no anterior, os créditos resultantes de operações de que decorra entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente serão objeto de outro lançamento, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto no art. 21, §§ 5º, 6º e 7º.*

*Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*(...)*

*III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;*

*IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.*

*§ 1º Devem ser também estornados os créditos referentes a bens do ativo permanente alienados antes de decorrido o prazo de cinco anos contado da data da sua aquisição,*

*hipótese em que o estorno será de vinte por cento por ano ou fração que faltar para completar o quinquênio.*

*§ 4º Em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo permanente forem utilizados para produção de mercadorias cuja saída resulte de operações isentas ou não tributadas ou para prestação de serviços isentos ou não tributados, haverá estorno dos créditos escriturados conforme o § 5º do art. 20.*

*§ 5º Em cada período, o montante do estorno previsto no parágrafo anterior será o que se obtiver multiplicando-se o respectivo crédito pelo fator igual a um sessenta avos da relação entre a soma das saídas e prestações isentas e não tributadas e o total das saídas e prestações no mesmo período. Para este efeito, as saídas e prestações com destino ao exterior equiparam-se às tributadas.*

*§ 7º O montante que resultar da aplicação dos §§ 4º, 5º e 6º deste artigo será lançado no livro próprio como estorno de crédito.*

A alínea “a” do inciso V do artigo 93 do RICMS/97, por outro lado, previa, nas entradas de mercadorias ou bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento, “assim entendidos os bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, atendida a legislação federal”, que o contribuinte poderia utilizar, como crédito fiscal:

- a) o valor do imposto anteriormente cobrado na operação de entrada;
- b) o valor do imposto relativo ao respectivo serviço de transporte;
- c) o valor do imposto recolhido a título de diferença de alíquotas.

Pela análise da legislação acima transcrita, é possível inferir que:

1. o contribuinte ao adquirir, em outros Estados, mercadorias ou bens destinados ao seu ativo imobilizado poderia utilizar imediatamente, como crédito fiscal, o ICMS destacado na nota fiscal de entrada, o valor do imposto destacado no conhecimento de transporte rodoviário de cargas e o montante do imposto recolhido a título de diferença de alíquotas;
2. nem toda a entrada de bens ou mercadorias para o ativo imobilizado gerava automaticamente o direito ao crédito do ICMS, como é o caso daqueles destinados a atividades alheias à atividade do contribuinte adquirente (§ 1º do artigo 20 da Lei nº 87/96);
3. mesmo havendo o creditamento do ICMS nas operações acima descritas, poderia haver a necessidade de realização de estornos, em data posterior à entrada dos bens, a depender da ocorrência de diversos fatores, tais como:
  - a. quando os bens ou mercadorias fossem destinados a atividades alheias à atividade do adquirente, sendo tal circunstância desconhecida no momento de sua entrada no estabelecimento;
  - b. quando os bens viessem a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se;
  - c. quando os bens do ativo permanente fossem alienados antes de decorrido o prazo de cinco anos, contado da data da sua aquisição, hipótese em que o estorno deveria ser de vinte por cento por ano ou fração que faltasse para completar o quinquênio;
  - d. quando, em qualquer período de apuração do imposto, os bens do ativo permanente fossem utilizados para a produção de mercadorias com operações de saídas isentas ou não tributadas, ou para a prestação de serviços isentos ou não tributados, hipótese em que o estorno dos créditos escriturados seria feito multiplicando-se o respectivo crédito pelo fator igual a um sessenta avos da relação entre a soma das saídas e prestações isentas e não tributadas e o total das saídas e prestações no mesmo período.

Havia, desde antes de 1998, como ainda há hoje, a obrigatoriedade de lançar, num livro especial, os créditos fiscais decorrentes de entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e, além disso, as hipóteses de vedação de crédito fiscal e de obrigatoriedade de realização de estornos de créditos, relativamente a entradas de ativo imobilizado, estavam, à época, contempladas no

artigo 93, inciso V, alínea “a” e §§ 11 e 12; no artigo 100, §§ 7º a 14; e no artigo 339, parágrafo único, todos do RICMS/97.

Assim, embora se possa afirmar numa análise superficial e simplista que haveria uma “anulação matemática”, pois o contribuinte possuía o direito de se creditar do imposto pago a título de diferença de alíquotas, é óbvio que, num exame mais aprofundado, a falta de pagamento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas, bem como a falta de escrituração do livro especial de controle de crédito, poderia gerar grande prejuízo financeiro ao Estado.

A fim de demonstrar o raciocínio acima descrito, creio que se faz necessária a apresentação de alguns exemplos matemáticos com fatos geradores ocorridos na mesma época desta autuação:

1ª HIPÓTESE: Aquisição de um bem para o ativo imobilizado alheio à atividade do contribuinte (um veículo Mercedes Benz para o presidente da empresa, por exemplo), no valor de R\$1.000.000,00:

Base de Cálculo	- R\$1.000.000,00
ICMS destacado na nota fiscal (7%)	= R\$ 70.000,00
ICMS a título de diferença de alíquotas (17% - 7%)	= R\$ 100.000,00

Nesta primeira situação, o adquirente NÃO poderia utilizar, como crédito fiscal, o imposto destacado na nota fiscal nem o valor recolhido em razão da diferença de alíquotas (total de R\$170.000,00) por força da vedação imposta pelo § 1º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 e da alínea “c” do inciso IV do artigo 97 do RICMS/97, por se tratar de bem alheio à atividade da empresa. Sendo assim, apesar de ser obrigatório o recolhimento do ICMS por diferença de alíquotas, não haveria nenhuma anulação do valor pago, haja vista que ele não poderia ser creditado.

2ª HIPÓTESE: Aquisição de uma máquina para fabricação de determinado produto, no valor de R\$10.000.000,00 –

Base de Cálculo	- R\$10.000.000,00
ICMS destacado na nota fiscal (7%)	= R\$ 700.000,00
ICMS a título de diferença de alíquotas (17% - 7%)	= R\$ 1.000.000,00

Nesta segunda situação, o adquirente poderia utilizar, como crédito fiscal:

- a) o imposto destacado na nota fiscal no valor de R\$700.000,00;
- b) o valor recolhido em razão da diferença de alíquotas no montante de R\$1.000.000,00. Os lançamentos deveriam ser feitos no livro Registro de Apuração do ICMS no mês da entrada da mercadoria e do recolhimento do imposto, havendo, nesse primeiro momento, uma anulação do imposto recolhido por diferença de alíquotas.

Ocorre, porém, que o contribuinte também estaria obrigado a escriturar o valor total de R\$1.700.000,00 no livro de controle de crédito referente a bens entrados no estabelecimento e destinados ao ativo imobilizado (atualmente denominado CIAP), verificando, nos 60 (sessenta) meses seguintes, se aconteceu, ou não, uma ou mais das circunstâncias que o obrigariam a estornar proporcionalmente o crédito fiscal.

- Poderia acontecer, por exemplo, a alienação do bem no final do 24º mês, caso em que o contribuinte deveria estornar 60% do valor do crédito utilizado (vinte por cento por ano ou fração que faltasse para completar o quinquênio) = R\$1.700.000,00 X 60% = R\$1.020.000,00 (valor do estorno do crédito fiscal no fim do segundo ano). Se não se exigisse o ICMS por diferença de alíquotas no montante de R\$1.000.000,00, a pretexto de que seria anulado, o percentual de 60% a ser estornado no livro Registro de Apuração do ICMS e, portanto, acrescido ao débito do imposto no mês da alienação do equipamento, somente incidiria sobre o crédito do imposto destacado na nota fiscal (R\$700.000,00 X 60% = R\$420.000,00) e a Fazenda Estadual deixaria de arrecadar a importância de R\$600.000,00, que representa exatamente 60% do crédito referente ao valor da diferença de alíquotas (R\$1.000.000,00 X 60% = R\$600.000,00).
- Poderia ocorrer, ainda, que, no 4º mês seguinte ao da entrada do bem, o contribuinte tivesse promovido operações de saídas de mercadorias, produzidas pelo equipamento adquirido,

isentas ou não tributadas, hipótese em que o estorno do crédito escriturado seria feito multiplicando-se o respectivo crédito pelo fator igual a um sessenta avos da relação entre a soma das saídas e prestações isentas e não tributadas e o total das saídas e prestações no mesmo período.

Admitindo-se, apenas para facilitar o raciocínio, que 100% das saídas foram isentas ou não tributadas em determinado mês e que o equipamento adquirido tenha participado do processo produtivo de todas as mercadorias, os cálculos seriam os seguintes:

1. o cálculo do estorno do crédito seria: R\$1.700.000,00 X 1/60 (já que 100% das saídas no mês foram isentas) = R\$28.333,33 (valor a ser lançado no livro Registro de Apuração do ICMS no mês e, portanto, acrescido ao débito do imposto);
2. se não se exigisse o ICMS por diferença de alíquotas no montante de R\$1.000.000,00, a pretexto de que seria anulado, o cálculo do crédito a ser estornado no livro Registro de Apuração do ICMS e, portanto, acrescido ao débito do imposto no mês, somente incidiria sobre o crédito do imposto destacado na nota fiscal ( $R\$700.000,00 \times 1/60 = R\$11.666,67$ ) e a Fazenda Estadual deixaria de arrecadar a importância de R\$16.666,66, que representa exatamente 1/60 do crédito referente ao valor da diferença de alíquotas ( $R\$1.000.000,00 \times 1/60 = R\$16.666,66$ ).

Por fim, dito de outro modo: o valor recolhido pelo contribuinte em razão da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas entradas de bens para o ativo fixo era definitivo, enquanto que o crédito fiscal referente ao montante pago podia, ou não, ser integralmente confirmado ao longo de 60 meses. Na hipótese de ser possível o creditamento do ICMS da diferença de alíquotas recolhido, este valor podia ser reduzido ao longo de cinco anos, a depender da ocorrência das situações previstas na legislação para o estorno do crédito fiscal, não havendo a pretensa “anulação” ou o mero “controle escritural”, como mencionado no Parecer GECOT/DITRI, muito pelo contrário.

A partir do fato gerador referente a setembro de 2000, encontra-se em vigor a Lei Complementar nº 87/96, já com a alteração promovida pela Lei Complementar nº 102/00 (efeitos a partir de 01/08/00), com a seguinte redação:

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:*

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

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

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

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

*V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;*

*VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e*

*VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.*

**Art. 21.** O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

*II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;*

*III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;*

*IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.*

Pela análise da legislação acima transcrita, é possível inferir que:

1. o contribuinte ao adquirir, em outros Estados, mercadorias ou bens destinados ao seu ativo imobilizado poderá utilizar, como crédito fiscal, o ICMS destacado na nota fiscal de entrada, o valor do imposto destacado no conhecimento de transporte rodoviário de cargas e o montante do imposto recolhido a título de diferença de alíquotas, à razão de um quarenta e oito avos por mês, a partir do mês de entrada do bem no estabelecimento;
2. em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;
3. nem toda a entrada de bens ou mercadorias para o ativo imobilizado gera automaticamente o direito ao crédito do ICMS, como é o caso das entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas ou destinadas a atividades alheias à atividade do contribuinte adquirente (§ 1º do artigo 20 da Lei nº 87/96);
4. na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;
5. mesmo havendo o creditamento do ICMS nas operações acima descritas, poderá haver a necessidade de realização de estornos, em data posterior à entrada dos bens, a depender da ocorrência de diversos fatores, tais como:
  - a. quando os bens ou mercadorias forem destinados a atividades alheias à atividade do adquirente, sendo tal circunstância desconhecida no momento de sua entrada no estabelecimento;
  - b. quando os bens vierem a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se;
  - c. quando, em qualquer período de apuração do imposto, os bens do ativo permanente forem utilizados para a produção de mercadorias com operações de saídas isentas ou não tributadas, ou para a prestação de serviços isentos ou não tributados, hipótese em que o estorno dos créditos escriturados será feito multiplicando-se o respectivo crédito pelo fator

igual a um quarenta e oito avos da relação entre a soma das saídas e prestações isentas e não tributadas e o total das saídas e prestações no mesmo período.

Em resumo, só vislumbro duas possibilidades, na presente lide, em que a falta de recolhimento do imposto em razão da diferença de alíquotas representa um mero “exercício escritural”, não havendo repercussão no cálculo do ICMS, no caso de aquisição de bens para o ativo imobilizado até 31 de julho de 2000:

1. se o autuado não utilizasse, como crédito fiscal, durante cinco anos, o ICMS destacado na nota fiscal de entrada do bem para o ativo imobilizado, haja vista que não haveria que se falar em estorno de crédito;
2. ou caso o contribuinte utilizasse, como crédito fiscal, o imposto destacado no documento fiscal de entrada do bem para o ativo imobilizado, se não ocorresse, nos 60 (sessenta) meses subsequentes à entrada do bem, nenhuma das hipóteses de vedação do crédito ou de estorno do crédito fiscal, como previsto na legislação.

Como não é possível afirmar com absoluta certeza, pelo exame dos elementos documentais, se o sujeito passivo não alienou os bens adquiridos para o ativo imobilizado antes de decorridos os cinco anos previstos legalmente; ou se tais bens não se deterioraram antes de cinco anos; ou mesmo se os bens não foram utilizados na produção de mercadorias com saídas isentas ou não tributadas etc, não se pode, simplesmente, descartar a exigência do imposto por diferença de alíquotas da forma como foi feita pelo digno relator deste PAF.

Por último, para reforçar a argumentação já expendida, é necessário observar que, caso o contribuinte possuísse saldo credor no mês da entrada de um bem para o ativo imobilizado, não estaria desobrigado de efetuar o recolhimento do ICMS por diferença de alíquotas naquele mês. Ao contrário, a empresa deveria pagar o imposto devido em razão da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais e utilizar, como crédito fiscal, tanto o imposto destacado na nota fiscal de entrada como aquele efetivamente recolhido aos cofres estaduais, aumentando, assim, o saldo credor já existente na conta corrente fiscal.

Por tudo quanto foi exposto, considero que não merece reforma a Decisão recorrida julgando procedente o valor do débito exigido na infração 1 deste lançamento.

Em relação às infrações 2, 3 e 4, acompanho o voto do relator do presente PAF, ressaltando que os fatos geradores indicados no Auto de Infração referem-se à data em que os créditos fiscais foram extemporânea e indevidamente lançados na escrituração do contribuinte.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em relação às infrações 2, 3 e 4 e, em decisão não unânime quanto à infração 1, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 276468.0040/04-0, lavrado contra **OTTOMAR MINERAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$149.713,67, acrescido das multas de 60% sobre R\$144.547,56 e 150% sobre R\$5.166,11, previstas no art. 42, II, “d”, VII, “a” e V, “b”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1): Conselheiros (as) Denise Mara Andrade Barbosa, Fábio de Andrade Moura, Oswaldo Ignácio Amador, Fernando Antonio Brito Araújo e Antonio Ferreira de Freitas.

VOTO (Vencido quanto à infração 1): Conselheiro Eduardo Nelson de Almeida Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de março de 2006.

ANTONIO FERREIRA FREITAS – PRESIDENTE

EDUARDO NELSON DE ALMEIDA SANTOS – RELATOR/VOTO (Vencido quanto à infração 1)

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS