

**PROCESSO** - A. I. Nº 278999.0003/06-7  
**RECORRENTE** - MINERAÇÃO SANTA MARIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0262-02/06  
**ORIGEM** - INFRAZ BRUMADO  
**INTERNET** - 13/07/2010

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0200-11/10

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL E DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de uso e consumo. Contudo, trata-se de indústria mineradora, é regular o crédito fiscal oriundo das operações de compras de produtos utilizados diretamente nas operações extrativas. Mantidas as exigências com relação aos produtos que não são aplicados nas atividades extrativas, nem se enquadram no conceito de produto intermediário. Modificada a Decisão recorrida. Infrações parcialmente elididas. **b)** ATIVO PERMANENTE. Inexistência de argumentação recursal capaz de ensejar a modificação da Decisão de Primeira Instância administrativa. Infração Mantida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão Unânime.

## RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 1ª JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima indicado, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$97.903,15, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de agosto de 2001 a novembro de 2004. Imposto R\$31.325,22. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento, referente aos meses de agosto de 2001 a novembro de 2004. Imposto R\$ 31.910,34. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, referente ao período de janeiro de 2002 a novembro de 2004. Imposto R\$ 11.571,45. Multa de 60%; e

INFRAÇÃO 4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadoria para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2002 a março de 2004. Imposto R\$ 20.096,14. Multa de 60%.

A JJF, inicialmente, rejeitou o pedido de perícia solicitado pelo autuado, sob a alegação de que, não obstante as mercadorias que geraram a infração 01 tenham sido utilizadas no processo de extração, não há dúvidas de que tais produtos não estão diretamente vinculados ao processo produtivo e nem tão pouco são elementos indispensáveis ao produto final extraído pelo autuado em sua jazida.

No mérito, quanto às infrações 1 e 2, relativas à glosa de crédito, pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições de material de extração mineral, verificou que os produtos elencados nos den

autuantes, em relação à atividade industrial do autuado, não podem ser considerados insumos, nem produto intermediário, por não estarem diretamente vinculados ao processo produtivo e, também, por não serem elementos indispensáveis ao produto final elaborado pela planta do autuado.

Aduziu que os materiais cuja utilização no processo extrativo mineral do autuado fora descrito pela defesa são de uso e consumo e peças de reposição de seus equipamentos, que também não dão direito à utilização do crédito fiscal.

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

Constatando que os itens Transformador Trifásico 15 KVA, fl. 73, Perfuratriz MW 658, fl. 41, e Bússola, fl. 61, integram o Ativo Permanente do autuado, promoveu a sua exclusão do valor originalmente apurado, porquanto não se enquadram como material de uso e consumo.

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

Assim, as infrações 1 e 2, cujos débitos originalmente exigidos, respectivamente, eram de R\$ 31.325,22 e R\$ 34.910,34, passam, com as aludidas exclusões, para R\$ 31.019,30 e R\$ 34.637,24.

Registre-se a existência de voto discordante, da lavra do Julgador José Bezerra Lima Irmão, que posicionou-se pela improcedência dos itens 01 e 02, concluindo tratar-se de produtos intermediários, com o que o contribuinte faz jus à utilização do crédito fiscal.

Com relação à infração 3, que cuida do não recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias destinadas ao ativo fixo, a JJF verificou que o procedimento fiscal está correto e tem amparo legal, vez que a exigência da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais está prevista no inciso I, do art. 5º, do RICMS-BA/97, portanto mantendo a infração 3. Ademais, asseverou que não é atribuição do CONSEF a discussão e manifestação sobre a legalidade da legislação tributária aplicável, isto é, se a legislação tributária estadual está, ou não, respeitando a Lei Complementar nº 87/96.

No que tange à infração 4, que cuida da utilização indevida de créditos referente às aquisições de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, disse que a obrigação de proceder aos registros nos livros fiscais para apuração do imposto devido constitui atividade de exclusiva responsabilidade do contribuinte, na forma preceituada pelo art. 89 do RICMS-BA/97, sendo que o sujeito passivo não efetivou os lançamentos dos dados correspondentes no documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), como se pode inferir da sua defesa, o que impossibilita a apuração dos valores que o contribuinte fazia jus em relação a cada mês que ocorrera a apropriação indevida do crédito fiscal.

Ressaltou que, não dispondo dos dados correspondentes, desde quando o autuado não atendera ao disposto no § 2º do art. 339, do RICMS/97, ficou impossibilitada a realização das deduções cabíveis, tendo em vista que a defesa, por ocasião de sua impugnação ao presente lançamento não carreou aos autos os elementos informativos acerca dos alt CIAP, mesmo que escriturados extemporaneamente, consoante disp 17 do art. 93, além do § 2º do art. 339.

Salientou que o fato de existir crédito acumulado no período da autuação decorrente de operações de exportações não é motivo impeditivo para a efetivação do lançamento, desde quando sejam apuradas irregularidades praticadas pelo sujeito passivo.

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

Inconformada, o autuado interpôs o Recurso Voluntário de fls. 465/469, aduzindo, quanto à infração 01, que os materiais cujos créditos foram glosados pelo autuante são consumidos no processo produtivo, sendo, portanto, indispensáveis para a obtenção do produto final, como aliás, constou expressamente da informação fiscal. Afirma, ainda, que o art. 93, do RICMS, autoriza o crédito do imposto relativo a mercadorias empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis.

Pede pela reforma da Decisão impugnada, para julgar improcedente o item 01 do Auto de Infração, e, por conseguinte, o item 02, porquanto trata do diferencial de alíquotas relativo às mesmas mercadorias.

Quanto às infrações 3 e 4, o autuado aduz que demonstrou a ilegalidade dessas cobranças “***nos termos das alegações da peça impugnatória***”.

Reitera o seu pedido de recomposição da conta gráfica, ao argumento de que possui saldos credores acumulados, que devem ser abatidos dos créditos glosados, pretensão esta que encontra abrigo, inclusivo, no princípio da não-cumulatividade previsto na Constituição Federal.

Pede, ao final, o Provimento do Recurso Voluntário.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 473/476, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, afirmando que a matéria já foi por várias vezes tratada no CONSEF, cuja jurisprudência consolidou-se no sentido de ser vedada a utilização de créditos fiscais relativos a tais produtos (brocas, rebolos, fio diamantado, granalha, cabo de aço, etc.), conforme decisões que transcreve.

Assevera, quanto à alegação de que deveriam ter sido considerados os créditos fiscais acumulados, que caberia ao contribuinte demonstrar que a utilização dos créditos fiscais glosados não importou em recolhimento a menor do ICMS, pela existência de saldo credor, o que não ocorreu.

Incluído o processo em pauta de julgamento, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberou pela realização de diligência à ASTEC, consistente na adoção das seguintes providências:

- 1) Intimar o contribuinte para apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, listagem contendo todas as mercadorias objeto das infrações 01 e 02, com as seguintes informações: a) a participação de cada uma delas no processo produtivo; b) se ficam acopladas a maquinários ou se são utilizadas autonomamente; c) como são utilizadas; e d) se há contato direto com o produto extraído das minas;
- 2) Verificar se a listagem apresentada pelo contribuinte está completa e, caso contrário, apontar quais as mercadorias que não foram contempladas;
- 3) Analisar, a partir dos conhecimentos técnicos dos diligentes, se as informações prestadas pelo contribuinte corresponde à realidade e, em caso de dúvida, adotar as medidas necessárias no sentido de que seja verificada *in loco* a veracidade das referidas informações;
- 4) Intimar o contribuinte para se manifestar sobre o resultado da diligência, no prazo de 10 (dez) dias;
- 5) Remeter os autos à PGE/PROFIS para que apresente novo Parecer conclusivo, caso entenda necessário.

Às fls. 487/489, a ASTEC informou que o sujeito passivo, a despeito de ter cumprido o quanto determinado no item 1 da diligência.

Às fls. 501/503, o sujeito passivo se manifesta sobre as informações prestadas pela ASTEC, reiterando os termos da defesa e aprestando listagem e fotografias nas quais indica a participação das mercadorias objeto da autuação no processo produtivo do estabelecimento.

Às fls. 531, esta 1<sup>a</sup> CJF determinou o retorno dos autos à ASTEC, para apresentar respostas aos itens 2 e 3 da diligência, o que foi feito através do Parecer ASTEC n° 125/2009, do qual se extrai as seguintes conclusões:

Item 2 da diligência – Foi verificada a listagem apresentada pelo contribuinte, constatando que a mesma não está completa e, nesse caso, foi elaborado demonstrativo das mercadorias que não foram contempladas, conforme fls. 549/550, referentes às infrações 1 e 2.

Item 3 da diligência – Em visita *in loco* e da análise das informações prestadas pelo contribuinte, entendeu a ASTEC que estas são verídicas, do que dá alguns exemplos.

A PGE/PROFIS, em nova manifestação às fls. 580/583, trouxe à baila o entendimento do CONSEF acerca do tema, transcrevendo o acórdão da Câmara Superior n° 0009-21/09 e opinando pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, para excluir a exigência dos bens que tenham a mesma função do fio helicoidal, cordoalha dupla e fio diamantado, mantendo a exigência com relação aos itens remanescentes.

## VOTO

As infrações 1 e 2 tratam das mesmas mercadorias, sendo que a primeira visa à cobrança dos créditos fiscais registrados pelo recorrente, relativo a bens que considera como produtos intermediários, enquanto que a segunda pretende a cobrança do diferencial de alíquotas.

A questão, em que pese a forte controvérsia travada nos órgãos administrativos de julgamento, a meu ver, é desprovida de maiores complexidades. Adotar este ou aquele posicionamento é, simplesmente, dizer se, na aplicação da norma regulamentar, deve ou não prevalecer o princípio da não cumulatividade insculpido no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal, que regula o direito do contribuinte ao crédito fiscal.

Registre-se que o exame da questão não entra na órbita da constitucionalidade de dispositivo regulamentar, matéria cujo conhecimento é vedado a este Conselho de Fazenda, *ex vi* do art. 167, I, do RPAF. Trata-se, apenas, da aplicação do RICMS em consonância com os ditames impostos pela Constituição Federal, à qual estão todos, sem exceção, submetidos.

Com efeito, extraí-se dos autos que o recorrente é uma mineradora, possuindo como atividade principal a extração de granito (substância mineral não metálica), consoante informações do contribuinte colacionadas às fls. 11, do presente PAF.

No que tange, especificamente, a esta atividade, dispõe o RICMS, *in verbis*:

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

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

*(...)*

*e) de mercadorias a serem empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis;”.*

Dos demonstrativos elaborados pelo autuante em cotejo com as notas fiscais que embasam tais infrações (fls. 15/241), infere-se que parte das mercadorias cujos créditos foram glosadas são utilizadas diretamente no processo de extração do granito, conforme noticiou o recorrente em sua defesa (fls. 418/420) e confirmou o autuante nas sua informação fiscal, ao aduzir, expressamente, que tais produtos são utilizados **“no processo produtivo”**. Aliás, registre-se que as informações prestadas pelo recorrente foram chanceladas pelo Assistente de Fazenda Cirilo Roberto Seifert, quando aduziu que **“é impossível que o Relator do PAF funções dos produtos objeto da glosa do crédito fiscal e da exigência de alíquotas”**.

Essas informações foram confirmadas pela ASTEC, na diligência determinada por esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal (Parecer ASTEC nº 125/2009, fls. 533/550), quando vieram aos autos as listagens e as fotografias de fls. 501/529, demonstrando que boa parte da exigência contida nas infrações 1 e 2 referem-se a bens que são aplicados diretamente no processo extrativo.

Assim sendo, não há a menor dúvida acerca da legitimidade de parte dos créditos registrados pelo recorrente, entendimento que, com a devida licença, atende perfeitamente ao comando regulamentar transrito, à não cumulatividade do ICMS, e, em última análise, à legalidade e à moralidade administrativas, preceitos aos quais está jungido o administrador no desempenho de suas atividades.

Neste sentido, inclusive, manifestou-se o Julgador José Bezerra Lima Irmão, no voto discordante proferido na JJF, quando do julgamento do presente PAF, discorrendo não apenas sobre as falhas do procedimento administrativo fiscal, mas também fundamenta a manutenção dos créditos indevidamente glosados, tratando de cada mercadoria isoladamente, *in verbis*:

*“A análise do que seja ou não seja material de consumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos. É preciso saber, em relação a cada bem, de que forma é empregado pelo estabelecimento. Somente a partir do conhecimento da função de cada bem “no processo produtivo” ou “fora dele” é que se pode saber se o fato imputado se subsume ou não à norma legal.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Uma outra ferramenta empregada no processo de extração é o fio diamantado de corte composta de um cabo de aço com pequenos “anéis” tendo em próprio para corte. Esse fio diamantado é posto a girar com o emprego de Durante esse processo, é consumida água, para refrigeração do fio diamantado prematuro. O motor é bem do ativo imobilizado. O fio diamantado não é pe*

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

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

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

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

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

*O conceito de bens do ativo imobilizado é o mais claro, à luz dos critérios fixados pela Lei das Sociedades por Ações. Maiores indagações exigem do intérprete ou aplicador da norma quando se trata de traçar a distinção entre insumo e material de consumo. O critério mais seguro é verificar, caso a caso, o que é utilizado, empregado ou consumido diretamente e imediatamente no processo produtivo (insumos), em contraposição ao que seja utilizado, empregado ou consumido noutros setores que não direta e imediatamente naquele processo.*

*Se, por um lado, é fora de dúvida que os bens do ativo imobilizado dão direito ao crédito do imposto, também é evidente que materiais empregados diretamente e imediatamente na atividade produtiva não podem ser considerados materiais de consumo, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico-tributário, e dão igualmente direito ao crédito. Materiais que participem diretamente e imediatamente do processo produtivo integram o custo direto de fabricação. O direito ao crédito é assegurado, com todas as letras, pela legislação.*

*É velha essa discussão do crédito fiscal de produtos intermediários. Na década de 80, à época do antigo ICM, havia uma distinção entre os chamados créditos físicos e créditos financeiros. Créditos físicos eram os correspondentes a bens que se incorporassem fisicamente ao produto final (matérias-primas) ou que fossem consumidos em contato direto e imediato com os materiais de que resultasse o produto final (produtos intermediários). Por outro lado, créditos financeiros eram aqueles que representassem dispêndios alheios ao processo produtivo, como, por exemplo, despesas com juros de financiamento, aquisições de patentes, investimentos, etc. Como a legislação do antigo ICM não era precisa na fixação dos critérios de identificação desses fatores, a Procuradoria da Fazenda, através do seu presidente àquela época, o prof. Johnson Barbosa Nogueira, elaborou o tão famoso Parecer Normativo nº 1/81, o qual passaria a orientar a fiscalização e os demais órgãos fazendários acerca do conceito de produto intermediário.*

*Entretanto, quando, em 1989, a Lei nº 4.825/89 converteu o ICM em ICMS, houve uma mudança substancial nesse aspecto, pois essa lei, em vez de deixar que atos normativos inferiores se ocupassem da formulação dos conceitos em torno da questão – matéria de reserva legal, indelegável – chamou para si essa atribuição definindo, para efeitos de crédito fiscal, quais os insumos que dão ao sujeito imposta.*

*Idêntico critério foi adotado pela lei atual do ICMS, a Lei nº 7.014/96, e o RICMS/97 regula de forma cabal o regime de compensação do imposto. Qua*

Created with

 **nitroPDF** professional  
download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

*a responsabilidade de definir quais os insumos que dão direito ao crédito, derrogou o Parecer Normativo nº 1/81. Os critérios pelos quais deve pautar-se o intérprete, a partir do RICMS/97, devem ser os traçados pelo próprio Regulamento.*

*O aludido Parecer normativo considerava “produto intermediário” aquele que fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao cabo de cada “fornada”, digamos assim. A expressão “direta e imediatamente” era inspirada na concepção então reinante do chamado “crédito físico”.*

*Porém, ao ser editado o RICMS/97, o legislador, deixando de lado a importância em se definir o que sejam “insumos” ou o que sejam “produtos intermediários”, preferiu, acertadamente, especificar, em detalhes, o que e em que casos dá direito ao crédito. Isso é feito no § 1º do art. 93 do RICMS/97.*

*O grande equívoco que se repete amiúde na determinação dos materiais que dão direito ao crédito está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada. Não faz mais sentido falar-se na distinção entre créditos físicos e créditos financeiros. O direito brasileiro não cuida disso. Crédito físico e crédito financeiro são coisas que podem interessar na Europa, nos países que adotam o IVA (imposto sobre valor agregado). No Brasil, não. Em nenhum momento a Constituição, a lei complementar, a lei ordinária ou o regulamento do imposto se referem a créditos físicos ou a créditos financeiros.*

*Nessa discussão, há quem chegue a dizer que determinado material, embora seja um produto intermediário, não dá direito ao crédito porque “não integra o produto final”. Ora, os produtos intermediários (em sentido estrito) não “integram o produto final”, o que integra o produto final são as matérias-primas. Qualquer produto intermediário que integre o produto final deixa de ser conceituado como produto intermediário (em sentido estrito) e passa a ser matéria-prima.*

*Observe-se que exigências do tipo “consumidos direta e imediatamente” ou “exigindo-se sua renovação ao cabo de...” não são feitas na lei. Repito: tais restrições não constam na lei nº 7.014/96. Nem tampouco no RICMS/97. Trata-se de coisa do passado, do tempo do extinto ICM. Neste voto, estou empregando a expressão “direta e imediatamente” para não me afastar abruptamente de certa jurisprudência que vigorou por muito tempo e insiste em sobreviver.*

*O princípio da não-cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto relativo às suas operações ou prestações o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. O direito ao abatimento sai pronto e acabado da Constituição.*

*A lei baiana, fiel à Constituição e à norma complementar à Constituição, define as situações em que o contribuinte pode utilizar o crédito. Não há como negar o direito ao crédito se os materiais consumidos no processo industrial preenchem os requisitos previstos na lei. A fixação de critérios não estabelecidos pela lei fere o princípio da segurança jurídica e leva de roldão o princípio da tipicidade cerrada.*

*Os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo produtivo. A conceituação técnica dessas figuras é importante, porém mais importante é a conceituação estabelecida pela legislação.*

*A legislação baiana é perfeita na regulação do princípio da não-cumulatividade. Fiel à Constituição, a lei do ICMS e o seu regulamento estabelecem o mecanismo da compensação ou regime de abatimento de modo a não dar margem a dúvidas, especificando, em detalhes, de forma bastante didática, quais os tipos de bens que dão direito ao crédito. Lendo o § 1º do art. 93 do Regulamento, fica mais que evidente que não tem mais aplicação, absolutamente, o Parecer Normativo nº 1/81. Esse Parecer desempenhou no passado importante papel na definição do que seriam produtos intermediários, conceituando-os como produtos que se utilizam no processo de industrialização de forma direta e imediata, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação. Todavia, aquele Parecer, face à nova orientação estabelecida pela Lei nº 4.825/89 e pela Lei nº 7.014/96, encontra-se derrogado.*

*O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no § 1º do art. 93, sintetiza nestes termos o regime do crédito fiscal, traduzindo a positivação dos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96:*

*“§ 1º. Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento industrialização, produção, geração, extração ou prestação, confo*

*II - as operações ou prestações subseqüentes sejam tributadas pel destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem is*

Created with

*fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.” (os grifos são meus)*

*Analisando o dispositivo acima reproduzido, em sintonia com as demais normas regulamentares atinentes ao regime de compensação do ICMS, chega-se à conclusão de que o direito ao crédito, dentre outros requisitos, depende do atendimento a determinados pressupostos, a saber: as mercadorias ou bens adquiridos e os serviços tomados:*

- devem estar vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*
- devam ser empregados no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou*
- devam integrar o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.*

*Em face da conjunção “ou”, no final da alínea “b” (a conjunção consta no texto do Regulamento), os pressupostos indicados nas três situações acima são alternativos, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito.*

*Os critérios acima servem para a definição do que são insumos. A partir daí, chega-se à determinação dos materiais de uso ou consumo por exclusão. Materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Estes são os exemplos mais óbvios. Porém, consideram-se também de uso ou consumo materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaboração, como é o caso de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras, etc. Os insumos contabilizam-se como custos de produção.*

*Os bens de uso e consumo contabilizam-se como despesas. Isso tem implicações no que concerne ao crédito do imposto, segundo o mecanismo da compensação visando à não-cumulatividade do tributo. O crédito fiscal não constitui um benefício, um favor, uma benesse que se concede ou negue livremente. Ao contrário, constitui um direito: o ICMS é um tributo não cumulativo, devendo-se compensar o valor devido pela realização de operações ou prestações com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. Sendo vedado o crédito, o ICMS passa a ser um tributo cumulativo, e com isso ele perde sua principal característica, estabelecida pela Constituição.*

*É fundamental, portanto, que a interpretação da lei leve em conta a forma como os materiais adquiridos são contabilizados, haja vista que, como os insumos integram o custo de produção, na condição de custos industriais, eles afetam a formação do preço final de venda das mercadorias produzidas, terminando por repercutirem na questão da cumulatividade ou não-cumulatividade da tributação.*

*Conforme já foi assinalado, a contabilização dos materiais de consumo e dos insumos é feita de modo diverso. Os materiais de consumo são contabilizados como despesas. Já os insumos são contabilizados como custos de produção. Isso tem implicações importantes no tocante ao regime de apuração do ICMS, em função do princípio da não-cumulatividade. Como os insumos são lançados como custos de produção, eles interferem diretamente na formação do preço final de venda do produto acabado, pois representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade produtiva, integrando o custo das mercadorias produzidas. Desse modo, ao ser determinado o preço de venda dos produtos que a empresa fabrica, nesse preço está computada a parcela correspondente aos insumos empregados na sua produção. Se esses insumos integram a base de cálculo das operações de venda, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violado o princípio da não-cumulatividade.*

*Embora a ênfase dada à distinção entre insumos e materiais de consumo tenha sido voltada para a questão do crédito fiscal, o mesmo raciocínio aplica-se na definição do que deva ou não sujeitar-se ao pagamento da diferença de alíquotas: não há exigência de diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de insumos, mas apenas nas aquisições de bens do ativo imobilizado, bens de uso e materiais de consumo.*

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

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

Devem, portanto, ser mantidas apenas as exigências relativas a mercadorias que não são aplicadas diretamente no processo extrativo, bem como aquelas as quais se esqueceu de informar a respectiva função na atividade-fim de consoante demonstrativo de fls. 549/550. Seguem, na planilha abaixo, as mercadorias que devem ser mantidas:

UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL - CONSUMO - INFRAÇÃO 1

PERÍODO	CRÉDITO FISCAL						ICMS - CRÉDITOS			
	Nº	B.CÁLC.	IPI	VL. TOTAL	RED.C.	EXT	INT	crédito	devido	diferença
A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
set-01	55911	1.601,67		1.601,67	0%	7%	17%	112,12		112,12
set-01	24229	642,40		642,40	0%	7%	17%	44,97		44,97
<b>set-01 Total</b>		<b>2.244,07</b>	-	<b>2.244,07</b>				<b>157,08</b>	-	<b>157,09</b>
out-01	39756	8.316,00		8.316,00	0%	7%	17%	582,12		582,12
<b>out-01 Total</b>		<b>8.316,00</b>	-	<b>8.316,00</b>				<b>582,12</b>	-	<b>582,12</b>
jan-02	27264	880,65		880,65	0%	7%	17%	61,65		61,65
<b>jan-02 Total</b>		<b>880,65</b>	-	<b>880,65</b>				<b>61,65</b>	-	<b>61,65</b>
mar-02	188847	209,00		209,00	0%	7%	17%	14,63		14,63
<b>mar-02 Total</b>		<b>209,00</b>	-	<b>209,00</b>				<b>14,63</b>	-	<b>14,63</b>
abr-02	1648	1.720,00		1.720,00	0%	7%	17%	120,40		120,40
abr-02	7299	100,00		100,00	0%	7%	17%	7,00		7,00
abr-02	52107	3.207,42		3.207,42	0%	7%	17%	224,52		224,52
<b>abr-02 Total</b>		<b>5.027,42</b>	-	<b>5.027,42</b>				<b>351,92</b>	-	<b>351,92</b>
jun-02	3061	1.425,60		1.425,60	0%	12%	17%	171,07		171,07
jun-02	5099	422,50		422,50	0%	7%	17%	29,58		29,58
<b>jun-02 Total</b>		<b>1.848,10</b>	-	<b>1.848,10</b>				<b>200,65</b>	-	<b>200,65</b>
ago-02	151	180,00		180,00	0%	12%	17%	21,60		21,60
ago-02	1424	858,00		858,00	0%	7%	17%	60,06		60,06
ago-02	26509	324,47		324,47	0%	7%	17%	22,71		22,71
<b>ago-02 Total</b>		<b>1.362,47</b>	-	<b>1.362,47</b>				<b>104,37</b>	-	<b>104,37</b>
set-02	33045	546,00		546,00	0%	7%	17%	38,22		38,22
set-02	58720	1.393,28	149,28	1.393,28	0%	7%	17%	97,53		97,53
<b>set-02 Total</b>		<b>1.939,28</b>	<b>149,28</b>	<b>1.939,28</b>				<b>135,75</b>	-	<b>135,75</b>
out-02	653412	6.370,92	471,92	6.842,84	0%	7%	17%	445,96		445,96
<b>out-02 Total</b>		<b>6.370,92</b>	<b>471,92</b>	<b>6.842,84</b>				<b>445,96</b>	-	<b>445,96</b>
nov-02	402	1.350,00		1.350,00	0%	12%	17%	162,00		162,00
nov-02	3070	773,87		773,87	0%	7%	17%	54,17		54,17
nov-02	35392	686,70		686,70	0%	7%	17%	48,07		48,07
nov-02	2533	3.452,77		3.452,77	0%	7%	17%	241,69		241,69
nov-02	2555	941,68		941,68	0%	7%	17%	65,92		65,92
nov-02	2557	12.888,00		12.888,00	0%	7%	17%	902,16		902,16
nov-02	2564	1.265,90		1.265,90	0%	7%	17%	88,61		88,61
nov-02	2574	18,36		18,36	0%	7%	17%	1,29		1,29
nov-02	8141	844,00	67,52	911,52	0%	7%	17%	59,08		59,08
nov-02	63931	187,15		187,15	0%	7%	17%	13,10		13,10
<b>nov-02 Total</b>		<b>22.408,43</b>	<b>67,52</b>	<b>22.475,95</b>				<b>1.636,09</b>	-	<b>1.636,09</b>
dez-02	1664	135,00		135,00	0%	12%	17%	16,20		16,20
dez-02	19917	284,90		284,90	0%	7%	17%	19,94		19,94
dez-02	55107	165,50		165,50	0%	7%	17%	11,59		11,59
dez-02	61200	45,00		45,00	0%	7%	17%	3,15		3,15
dez-02	72050	2.111,00		2.111,00	0%	7%	17%	147,77		147,77
dez-02	209860	282,00		282,00	0%	7%	17%	19,74		19,74
dez-02	2591	6.588,00		6.588,00	0%	7%	17%	461,16		461,16
dez-02	2615	307,63		307,63	0%	7%	17%	21,53		21,53
<b>dez-02 Total</b>		<b>9.919,03</b>	-	<b>9.919,03</b>				<b>701,08</b>	-	<b>701,08</b>
jan-03	270	770,00		770,00	0%	12%	17%	92,40		92,40
jan-03	1678	270,00		270,00	0%	12%	17%	32,40		32,40
jan-03	1695	1.200,00		1.200,00	0%	12%	17%	144,00		144,00
jan-03	133	2.675,96		2.675,96	0%	7%	17%	187,32		187,32
jan-03	134	1.144,76		1.144,76	0%	7%	17%	80,13		80,13
jan-03	6347	2.800,00		2.800,00	0%	7%	17%	196,00		196,00
jan-03	12773	75,60	5,60	81,20	0%	7%	17%	5,29		5,29
jan-03	19972	176,60		176,60	0%	7%	17%	12,36		12,36
jan-03	37864	465,00		465,00	0%	7%	17%	32,55		32,55
jan-03	39075	1.870,70		1.870,70	0%	7%	17%	130,95		130,95
jan-03	61337	45,00		45,00	0%	7%	17%	3,15		3,15
jan-03	61660	95,20		95,20	0%	7%	17%	6,66		6,66
jan-03	103436	805,00		805,00	0%	7%	17%	56,35		56,35
jan-03	289230	615,00		615,00	0%	7%	17%	43,05		43,05
jan-03	375435	263,00		263,00	0%	7%	17%	18,41		18,41
jan-03	2636	1.419,91		1.419,91	0%	7%	17%	99,39		99,39
jan-03	210070	2.795,00	139,75	2.934,75	0%	7%	17%	195,65		195,65
<b>jan-03 Total</b>		<b>17.486,73</b>	<b>145,35</b>	<b>17.632,08</b>				<b>1.336,07</b>	-	<b>1.336,06</b>
fev-03	202	1.135,00		1.135,00	0%	12%	17%	136,20		136,20
fev-03	1304	693,72	45,04	945,98	0%	12%	17%	83,25		83,25
fev-03	1019	1.929,42		1.929,42	0%	7%	17%	135,06		135,06
fev-03	1021	1.761,48		1.761,48	0%	7%	17%	122,20		122,20
fev-03	1088	245,36		245,36	0%	7%	17%			
fev-03	5583	1.301,00		1.301,00	0%	7%	17%			
fev-03	18493	134,20		134,20	0%	7%	17%			
fev-03	20298	153,50		153,50	0%	7%	17%			
fev-03	39445	1.263,00		1.263,00	0%	7%	17%			
fev-03	45084	2.442,00		2.442,00	0%	7%	17%			

fev-03	<b>291444</b>	40,00		40,00	0%	7%	17%	2,80		2,80
fev-03	<b>367739</b>	142,00		142,00	0%	7%	17%	9,94		9,94
fev-03	<b>66151</b>	380,50		380,50	0%	7%	17%	26,64		26,64
fev-03	<b>66214</b>	1.222,50		1.222,50	0%	7%	17%	85,58		85,58
<b>fev-03 Total</b>		<b>12.843,68</b>	<b>45,04</b>	<b>13.095,94</b>				<b>990,49</b>	-	<b>990,51</b>
mar-03	<b>1027</b>	671,04		671,04	0%	7%	17%	46,97		46,97
mar-03	<b>380558</b>	1.258,40		1.258,40	0%	7%	17%	88,09		88,09
<b>mar-03 Total</b>		<b>1.929,44</b>	-	<b>1.929,44</b>				<b>135,06</b>	-	<b>135,06</b>
abr-03	2460	373,60	37,36	410,96	0%	12%	17%	44,83		44,83
abr-03	<b>5771</b>	1.500,00		1.500,00	0%	7%	17%	105,00		105,00
<b>abr-03 Total</b>		<b>1.873,60</b>	<b>37,36</b>	<b>1.910,96</b>				<b>149,83</b>	-	<b>149,83</b>
mai-03	<b>4695</b>	494,00		494,00	0%	17%	17%	83,98		83,98
mai-03	<b>94799</b>	170,00		170,00	0%	7%	17%	11,90		11,90
<b>mai-03 Total</b>		<b>664,00</b>	-	<b>664,00</b>				<b>95,88</b>	-	<b>95,88</b>
jun-03	4	1.000,00		1.000,00	0%	12%	17%	120,00		120,00
<b>jun-03 Total</b>		<b>1.000,00</b>	-	<b>1.000,00</b>				<b>120,00</b>	-	<b>120,00</b>
Jul-03	<b>1903</b>	2.808,00		2.808,00	0%	17%	17%	477,36		477,36
Jul-03	<b>1906</b>	1.872,00		1.872,00	0%	17%	17%	318,24		318,24
Jul-03	<b>1916</b>	585,00		585,00	0%	17%	17%	99,45		99,45
Jul-03	<b>30014</b>	3.300,00		3.300,00	0%	17%	17%	561,00		561,00
Jul-03	<b>6023</b>	1.911,00		1.911,00	0%	7%	17%	133,77		133,77
Jul-03	<b>28379</b>	456,00		456,00	0%	7%	17%	31,92		31,92
<b>Jul-03 Total</b>		<b>10.932,00</b>	-	<b>10.932,00</b>				<b>1.621,74</b>	-	<b>1.621,74</b>
ago-03	<b>1948</b>	5.070,00		5.070,00	0%	17%	17%	861,90		861,90
ago-03	<b>1979</b>	2.340,00		2.340,00	0%	17%	17%	397,80		397,80
ago-03	<b>1985</b>	4.680,00		4.680,00	0%	17%	17%	795,60		795,60
ago-03	<b>4965</b>	400,00		400,00	0%	17%	17%	68,00		68,00
ago-03	<b>6132</b>	997,00		997,00	0%	7%	17%	69,79		69,79
<b>ago-03 Total</b>		<b>13.487,00</b>	-	<b>13.487,00</b>				<b>2.193,09</b>	-	<b>2.193,09</b>
set-03	<b>2006</b>	2.340,00		2.340,00	0%	17%	17%	397,80		397,80
set-03	<b>2016</b>	2.340,00		2.340,00	0%	17%	17%	397,80		397,80
set-03	<b>336</b>	5.326,08		5.326,08	0%	12%	17%	639,13		639,13
set-03	<b>6177</b>	1.875,00		1.875,00	0%	7%	17%	131,25		131,25
set-03	<b>6183</b>	801,00		801,00	0%	7%	17%	56,07		56,07
<b>set-03 Total</b>		<b>12.682,08</b>	-	<b>12.682,08</b>				<b>1.622,05</b>	-	<b>1.622,05</b>
out-03	<b>2041</b>	1.560,00		1.560,00	0%	17%	17%	265,20		265,20
out-03	<b>2056</b>	1.560,00		1.560,00	0%	17%	17%	265,20		265,20
out-03	<b>2079</b>	780,00		780,00	0%	17%	17%	132,60		132,60
out-03	<b>2089</b>	2.145,00		2.145,00	0%	17%	17%	364,65		364,65
<b>out-03 Total</b>		<b>6.045,00</b>	-	<b>6.045,00</b>				<b>1.027,65</b>	-	<b>1.027,65</b>
nov-03	<b>2107</b>	2.535,00		2.535,00	0%	17%	17%	430,95		430,95
nov-03	<b>2133</b>	2.640,00		2.640,00	0%	17%	17%	448,80		448,80
nov-03	<b>2139</b>	2.280,00		2.280,00	0%	17%	17%	387,60		387,60
<b>nov-03 Total</b>		<b>7.455,00</b>	-	<b>7.455,00</b>				<b>1.267,35</b>	-	<b>1.267,35</b>
abr-04	<b>6798</b>	210,00		210,00	0%	7%	17%	14,70		14,70
<b>abr-04 Total</b>		<b>210,00</b>	-	<b>210,00</b>				<b>14,70</b>	-	<b>14,70</b>
mai-04	<b>15004</b>	396,00		396,00	0%	7%	17%	27,72		27,72
<b>mai-04 Total</b>		<b>396,00</b>	-	<b>396,00</b>				<b>27,72</b>	-	<b>27,72</b>
jun-04	<b>21462</b>	1.421,28	105,28	1.526,56	0%	7%	17%	99,49		99,49
<b>jun-04 Total</b>		<b>1.421,28</b>	<b>105,28</b>	<b>1.526,56</b>				<b>99,49</b>	-	<b>99,49</b>
Jul-04	<b>15409</b>	396,00		396,00	0%	7%	17%	27,72		27,72
<b>Jul-04 Total</b>		<b>396,00</b>	-	<b>396,00</b>				<b>27,72</b>	-	<b>27,72</b>
ago-04	<b>4109</b>	87,00		87,00	0%	7%	17%	6,09		6,09
ago-04	<b>4113</b>	412,00		412,00	0%	7%	17%	28,84		28,84
ago-04	<b>6892</b>	556,00		556,00	0%	7%	17%	38,92		38,92
ago-04	<b>12030</b>	200,00		200,00	0%	7%	17%	14,00		14,00
ago-04	<b>15622</b>	396,00		396,00	0%	7%	17%	27,72		27,72
ago-04	<b>15723</b>	792,00		792,00	0%	7%	17%	55,44		55,44
ago-04	<b>15727</b>	792,00		792,00	0%	7%	17%	55,44		55,44
<b>ago-04 Total</b>		<b>3.235,00</b>	-	<b>3.235,00</b>				<b>226,45</b>	-	<b>226,45</b>
out-04	<b>4172</b>	196,00		196,00	0%	7%	17%	13,72		13,72
<b>out-04 Total</b>		<b>196,00</b>	-	<b>196,00</b>				<b>13,72</b>	-	<b>13,72</b>
nov-04	<b>62</b>	1.188,00		1.188,00	0%	7%	17%	83,16		83,16
nov-04	<b>31451</b>	332,00		332,00	0%	7%	17%	23,24		23,24
<b>nov-04 Total</b>		<b>1.520,00</b>	-	<b>1.520,00</b>				<b>106,40</b>	-	<b>106,40</b>
Total geral		154.298,18	1.021,75	155.377,87				15.466,72	-	15.466,73

**AQUISIÇÕES DE BENS DE USO E CONSUMO - DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS - INFRAÇÃO 2**

PERÍODO	DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS				ICMS - VALORES FISCAIS					
	Nº	B.CÁLC.	IPI	VL. TOTAL	RED.C.	EXT	INT	crédito	débito	A Recol.
A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
set-01	55911	1.601,67		1.601,67	0%	7%	17%			
set-01	24229	642,40		642,40	0%	7%	17%			
<b>set-01 Total</b>		<b>2.244,07</b>	-	<b>2.244,07</b>						
out-01	39756	8.316,00		8.316,00	0%	7%	17%			
<b>out-01 Total</b>		<b>8.316,00</b>	-	<b>8.316,00</b>						
jan-02	27264	880,65		880,65	0%	7%	17%			

jan-02 Total		880,65	-	880,65			61,65	149,71	88,07
mar-02	188847	209,00		209,00	0%	7%	17%	14,63	35,53
<b>mar-02 Total</b>		<b>209,00</b>	-	<b>209,00</b>				<b>14,63</b>	<b>35,53</b>
abr-02	1648	1.720,00		1.720,00	0%	7%	17%	120,40	292,40
abr-02	7299	100,00		100,00	0%	7%	17%	7,00	17,00
abr-02	52107	3.207,42		3.207,42	0%	7%	17%	224,52	545,26
<b>abr-02 Total</b>		<b>5.027,42</b>	-	<b>5.027,42</b>				<b>351,92</b>	<b>854,66</b>
jun-02	<b>3061</b>	1.425,60		1.425,60	0%	12%	17%	171,07	242,35
jun-02	<b>5099</b>	422,50		422,50	0%	7%	17%	29,58	71,83
<b>jun-02 Total</b>		<b>1.848,10</b>	-	<b>1.848,10</b>				<b>200,65</b>	<b>314,18</b>
ago-02	<b>151</b>	180,00		180,00	0%	12%	17%	21,60	30,60
ago-02	<b>1424</b>	858,00		858,00	0%	7%	17%	60,06	145,86
ago-02	<b>26509</b>	324,47		324,47	0%	7%	17%	22,71	55,16
<b>ago-02 Total</b>		<b>1.362,47</b>	-	<b>1.362,47</b>				<b>104,37</b>	<b>231,62</b>
set-02	33045	546,00		546,00	0%	7%	17%	38,22	92,82
set-02	<b>58720</b>	1.393,28	149,28	1.393,28	0%	7%	17%	97,53	236,86
<b>set-02 Total</b>		<b>1.939,28</b>	<b>149,28</b>	<b>1.939,28</b>				<b>135,75</b>	<b>329,68</b>
out-02	<b>653412</b>	6.370,92	471,92	6.842,84	0%	7%	17%	445,96	1.083,06
<b>out-02 Total</b>		<b>6.370,92</b>	<b>471,92</b>	<b>6.842,84</b>				<b>445,96</b>	<b>1.083,06</b>
nov-02	<b>402</b>	1.350,00		1.350,00	0%	12%	17%	162,00	229,50
nov-02	3070	773,87		773,87	0%	7%	17%	54,17	131,56
nov-02	35392	686,70		686,70	0%	7%	17%	48,07	116,74
nov-02	<b>2533</b>	3.452,77		3.452,77	0%	7%	17%	241,69	586,97
nov-02	<b>2555</b>	941,68		941,68	0%	7%	17%	65,92	160,09
nov-02	<b>2557</b>	12.888,00		12.888,00	0%	7%	17%	902,16	2.190,96
nov-02	<b>2564</b>	1.265,90		1.265,90	0%	7%	17%	88,61	215,20
nov-02	<b>2574</b>	18,36		18,36	0%	7%	17%	1,29	3,12
nov-02	<b>63931</b>	187,15		187,15	0%	7%	17%	13,10	31,82
<b>nov-02 Total</b>		<b>21.564,43</b>	-	<b>21.564,43</b>				<b>1.577,01</b>	<b>3.665,95</b>
dez-02	<b>1664</b>	135,00		135,00	0%	12%	17%	16,20	22,95
dez-02	<b>4987</b>	39,00		39,00	0%	7%	17%	2,73	6,63
dez-02	<b>19917</b>	284,90		284,90	0%	7%	17%	19,94	48,43
dez-02	<b>55107</b>	165,50		165,50	0%	7%	17%	11,59	28,14
dez-02	<b>61200</b>	45,00		45,00	0%	7%	17%	3,15	7,65
dez-02	<b>72050</b>	2.111,00		2.111,00	0%	7%	17%	147,77	358,87
dez-02	209860	282,00		282,00	0%	7%	17%	19,74	47,94
dez-02	<b>2591</b>	6.588,00		6.588,00	0%	7%	17%	461,16	1.119,96
dez-02	<b>2615</b>	307,63		307,63	0%	7%	17%	21,53	52,30
<b>dez-02 Total</b>		<b>9.958,03</b>	-	<b>9.958,03</b>				<b>703,81</b>	<b>1.692,87</b>
jan-03	<b>270</b>	770,00		770,00	0%	12%	17%	92,40	130,90
jan-03	<b>1678</b>	270,00		270,00	0%	12%	17%	32,40	45,90
jan-03	<b>1695</b>	1.200,00		1.200,00	0%	12%	17%	144,00	204,00
jan-03	<b>133</b>	2.675,96		2.675,96	0%	7%	17%	187,32	454,91
jan-03	<b>134</b>	1.144,76		1.144,76	0%	7%	17%	80,13	194,61
jan-03	<b>362</b>	2.750,00		2.750,00	0%	7%	17%	192,50	467,50
jan-03	<b>2365</b>	70,00		70,00	0%	7%	17%	4,90	11,90
jan-03	<b>3158</b>	151,00		151,00	0%	7%	17%	10,57	25,67
jan-03	<b>6347</b>	2.800,00		2.800,00	0%	7%	17%	196,00	476,00
jan-03	<b>12773</b>	75,60	5,60	81,20	0%	7%	17%	5,29	12,85
jan-03	<b>19972</b>	176,60		176,60	0%	7%	17%	12,36	30,02
jan-03	<b>37864</b>	465,00		465,00	0%	7%	17%	32,55	79,05
jan-03	<b>39075</b>	1.870,70		1.870,70	0%	7%	17%	130,95	318,02
jan-03	<b>61337</b>	45,00		45,00	0%	7%	17%	3,15	7,65
jan-03	<b>61660</b>	95,20		95,20	0%	7%	17%	6,66	16,18
jan-03	<b>103436</b>	805,00		805,00	0%	7%	17%	56,35	136,85
jan-03	<b>289230</b>	615,00		615,00	0%	7%	17%	43,05	104,55
jan-03	<b>375435</b>	263,00		263,00	0%	7%	17%	18,41	44,71
jan-03	<b>2636</b>	1.419,91		1.419,91	0%	7%	17%	99,39	241,38
jan-03	<b>210070</b>	2.795,00	139,75	2.934,75	0%	7%	17%	195,65	475,15
<b>jan-03 Total</b>		<b>20.457,73</b>	<b>145,35</b>	<b>20.603,08</b>				<b>1.544,04</b>	<b>3.477,81</b>
fev-03	<b>202</b>	1.135,00		1.135,00	0%	12%	17%	136,20	192,95
fev-03	<b>1304</b>	693,72	45,04	945,98	0%	12%	17%	83,25	117,93
fev-03	282	454,00		454,00	0%	7%	17%	31,78	77,18
fev-03	<b>1019</b>	1.929,42		1.929,42	0%	7%	17%	135,06	328,00
fev-03	<b>1021</b>	1.761,48		1.761,48	0%	7%	17%	123,30	299,45
fev-03	<b>1088</b>	245,36		245,36	0%	7%	17%	17,18	41,71
fev-03	<b>2030</b>	5.112,00		5.112,00	0%	7%	17%	357,84	869,04
fev-03	<b>3182</b>	410,60		410,60	0%	7%	17%	28,74	69,80
fev-03	5583	1.301,00		1.301,00	0%	7%	17%	91,07	221,17
fev-03	<b>17198</b>	1.510,00		1.510,00	0%	7%	17%	105,70	256,70
fev-03	<b>18493</b>	134,20		134,20	0%	7%	17%	9,39	22,81
fev-03	<b>20298</b>	153,50		153,50	0%	7%	17%	10,75	26,10
fev-03	<b>39445</b>	1.263,00		1.263,00	0%	7%	17%		
fev-03	<b>45084</b>	2.442,00		2.442,00	0%	7%	17%		
fev-03	<b>291444</b>	40,00		40,00	0%	7%	17%		
fev-03	<b>367739</b>	142,00		142,00	0%	7%	17%		
fev-03	<b>66151</b>	380,50		380,50	0%	7%	17%		
fev-03	<b>66214</b>	1.222,50		1.222,50	0%	7%	17%		

fev-03 Total		20.330,28	45,04	20.582,54			1.514,56	3.456,15	1.941,60
mar-03	<b>1027</b>	671,04		671,04	0%	7%	17%	46,97	114,08
mar-03	<b>1514</b>	180,00		180,00	0%	7%	17%	12,60	30,60
mar-03	<b>3227</b>	169,20		169,20	0%	7%	17%	11,84	28,76
mar-03	<b>3232</b>	348,00		348,00	0%	7%	17%	24,36	59,16
mar-03	<b>380558</b>	1.258,40		1.258,40	0%	7%	17%	88,09	213,93
<b>mar-03 Total</b>		<b>2.626,64</b>	-	<b>2.626,64</b>				<b>183,86</b>	<b>446,53</b>
abr-03	<b>2460</b>	373,60	37,36	410,96	0%	12%	17%	44,83	63,51
abr-03	<b>5771</b>	1.500,00		1.500,00	0%	7%	17%	105,00	255,00
<b>abr-03 Total</b>		<b>1.873,60</b>	<b>37,36</b>	<b>1.910,96</b>				<b>149,83</b>	<b>318,51</b>
mai-03	<b>94799</b>	170,00		170,00	0%	7%	17%	11,90	28,90
<b>mai-03 Total</b>		<b>170,00</b>	-	<b>170,00</b>				<b>11,90</b>	<b>28,90</b>
jun-03	<b>3651</b>	524,20		524,20	0%	7%	17%	36,69	89,11
<b>jun-03 Total</b>		<b>524,20</b>	-	<b>524,20</b>				<b>36,69</b>	<b>89,11</b>
jul-03	<b>3675</b>	395,00		395,00	0%	7%	17%	27,65	67,15
jul-03	<b>6023</b>	1.911,00		1.911,00	0%	7%	17%	133,77	324,87
jul-03	<b>28379</b>	456,00		456,00	0%	7%	17%	31,92	77,52
<b> jul-03 Total</b>		<b>2.762,00</b>	-	<b>2.762,00</b>				<b>193,34</b>	<b>469,54</b>
ago-03	<b>3737</b>	497,80		497,80	0%	7%	17%	34,85	84,63
ago-03	<b>3738</b>	1.793,60		1.793,60	0%	7%	17%	125,55	304,91
ago-03	<b>6132</b>	997,00		997,00	0%	7%	17%	69,79	169,49
<b>ago-03 Total</b>		<b>3.288,40</b>	-	<b>3.288,40</b>				<b>230,19</b>	<b>559,03</b>
set-03	<b>336</b>	5.326,08		5.326,08	0%	12%	17%	639,13	905,43
set-03	<b>3774</b>	9.265,50		9.265,50	0%	7%	17%	648,59	1.575,14
set-03	<b>3775</b>	3.768,20		3.768,20	0%	7%	17%	263,77	640,59
set-03	<b>3783</b>	604,40		604,40	0%	7%	17%	42,31	102,75
set-03	<b>3788</b>	1.631,40		1.631,40	0%	7%	17%	114,20	277,34
set-03	<b>6177</b>	1.875,00		1.875,00	0%	7%	17%	131,25	318,75
set-03	<b>6183</b>	801,00		801,00	0%	7%	17%	56,07	136,17
<b>set-03 Total</b>		<b>23.271,58</b>	-	<b>23.271,58</b>				<b>1.895,31</b>	<b>3.956,17</b>
out-03	<b>3819</b>	380,00		380,00	0%	7%	17%	26,60	64,60
out-03	<b>3821</b>	2.609,00		2.609,00	0%	7%	17%	182,63	443,53
<b>out-03 Total</b>		<b>2.989,00</b>	-	<b>2.989,00</b>				<b>209,23</b>	<b>508,13</b>
abr-04	<b>6798</b>	210,00		210,00	0%	7%	17%	14,70	35,70
<b>abr-04 Total</b>		<b>210,00</b>	-	<b>210,00</b>				<b>14,70</b>	<b>35,70</b>
mai-04	<b>15004</b>	396,00		396,00	0%	7%	17%	27,72	67,32
<b>mai-04 Total</b>		<b>396,00</b>	-	<b>396,00</b>				<b>27,72</b>	<b>67,32</b>
jun-04	<b>21462</b>	1.421,28	105,28	1.526,56	0%	7%	17%	99,49	241,62
<b>jun-04 Total</b>		<b>1.421,28</b>	<b>105,28</b>	<b>1.526,56</b>				<b>99,49</b>	<b>241,62</b>
jul-04	<b>15409</b>	396,00		396,00	0%	7%	17%	27,72	67,32
<b> jul-04 Total</b>		<b>396,00</b>	-	<b>396,00</b>				<b>27,72</b>	<b>67,32</b>
ago-04	<b>4109</b>	87,00		87,00	0%	7%	17%	6,09	14,79
ago-04	<b>4113</b>	412,00		412,00	0%	7%	17%	28,84	70,04
ago-04	<b>6892</b>	556,00		556,00	0%	7%	17%	38,92	94,52
ago-04	<b>12030</b>	200,00		200,00	0%	7%	17%	14,00	34,00
ago-04	<b>15622</b>	396,00		396,00	0%	7%	17%	27,72	67,32
ago-04	<b>15723</b>	792,00		792,00	0%	7%	17%	55,44	134,64
ago-04	<b>15727</b>	792,00		792,00	0%	7%	17%	55,44	134,64
<b>ago-04 Total</b>		<b>3.235,00</b>	-	<b>3.235,00</b>				<b>226,45</b>	<b>549,95</b>
out-04	<b>4172</b>	196,00		196,00	0%	7%	17%	13,72	33,32
<b>out-04 Total</b>		<b>196,00</b>	-	<b>196,00</b>				<b>13,72</b>	<b>33,32</b>
nov-04	<b>62</b>	1.188,00		1.188,00	0%	7%	17%	83,16	201,96
nov-04	<b>31451</b>	332,00		332,00	0%	7%	17%	23,24	56,44
<b>nov-04 Total</b>		<b>1.520,00</b>	-	<b>1.520,00</b>				<b>106,40</b>	<b>258,40</b>
<b>Total geral</b>		<b>145.388,08</b>	<b>954,23</b>	<b>146.400,25</b>				<b>10.820,12</b>	<b>24.715,97</b>
									<b>13.895,89</b>

Nestes termos, são parcialmente procedentes as infrações 1 e 2, nos valores de R\$15.466,73 e R\$13.895,89, respectivamente.

Com relação às infrações 3 e 4, registre-se, inicialmente, que o Recurso Voluntário sob exame padece de inexorável inépcia, porquanto o recorrente não apontou em que residiria o seu inconformismo, limitando-se a aduzir que demonstrou o seu direito nos termos das alegações da peça impugnatória, o que, a toda evidência, desatende ao ônus da impugnação específica e da dialeticidade que regem o devido processo legal e a ampla defesa, até mesmo porque, à míngua de elementos que conduzam à sua reforma, há de prevalecer a Decisão impugnada, por se tratar de ato administrativo desprovido, *prima facie*, de vícios de nulidade.

Não obstante tais circunstâncias, ainda que se parta à análise das alegações de defesa, não podem prevalecer as teses defendidas pelo contribuinte.

A alegação de que o imposto por diferença de alíquotas interna e está prevista na Lei Complementar nº 87/96 e, por isso, é indevida, r

legal, doutrinário ou jurisprudencial. A cobrança revela-se legítima e está prevista no art. 5º, I, do RICMS, o que é suficiente para que seja integralmente mantida.

Relativamente ao pedido de abatimento da fração 1/48 dos créditos fiscais concernentes aos bens do ativo fixo objeto da infração 4, tenho por correto o entendimento adotado pela JJF, no sentido de que:

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

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

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

*É o que se depreende do tratamento dado à matéria pelo RICMS-BA/97 através dos §§ 12 e 17 do art. 93, além do § 2º do art. 339...”.*

Por derradeiro, quanto ao pedido de reconstituição da conta gráfica para consideração dos créditos decorrentes de exportação, verifico que, de fato, o recorrente não comprovou a existência e validade do saldo credor que afirma possuir, impossibilitando, assim, a análise da matéria recursal. A par disso, poderá o recorrente valer-se de procedimento administrativo próprio para ver reconhecido o seu direito ao crédito fiscal e, ainda, compensá-lo da forma pretendida.

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reformar a decisão impugnada e julgar parcialmente procedentes as infrações 1 e 2, nos valores de R\$15.466,73 e R\$13.895,89, respectivamente, mantendo, nos demais termos, a Decisão alvejada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278999.0003/06-7, lavrado contra **MINERAÇÃO SANTA MARIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$61.030,21**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

JOÃO SAMPAIO REGO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS