

PROCESSO	- A. I. N° 298958.0067/15-7
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CCB - CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL S.A.
RECORRIDOS	- CCB - CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL S.A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0040-03/17
ORIGEM	- IFEP – DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 10/11/2017

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0271-11/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. O recorrente limitou-se a dizer que os documentos comprovam o pagamento, sem contudo apontar objetivamente qualquer documento que possa ser confrontado com o demonstrativo do lançamento. Assim, mantendo a Decisão do julgamento *a quo*. Infração 1 procedente em parte. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. O autuante não considerou que no mês do lançamento do crédito integral, o contribuinte já fazia jus a 1/48 avos do valor crédito, que portanto, não deveria ser glosado integralmente, razão pela qual acolho parcialmente as razões do Recorrente, modificando o lançamento. Infração 2 procedente em parte. **b)** MATERIAL DE CONSUMO. As correias transportadoras utilizadas nos circuitos de abastecimento das moagens do cimento não são específicas, posto que usadas comumente em muitos processos fabris, ou seja, para um produto ser específico, deve ser consumido ou desgastado no processo de fabricação, mas este consumo ou desgaste não deve ser semelhante àquele que ocorre comumente em qualquer processo de industrialização, como os itens de reposição de máquinas do ativo. Infração 2 procedente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. O Julgador de primeira instância reduziu de ofício a multa de 10% para 1% na infração 3, em decorrência de alteração legislativa benigna, e portanto retroativa. A Nota Fiscal nº 59, foi estornada, conforme comprova à fl. 712. Quanto às demais notas fiscais, o recorrente alega apenas que o emitente não é fornecedor cadastrado, ou que não foi localizado o registro-cliente, sem comprovar que as notas fiscais não se destinam à empresa aqui autuada. A negativa de que se trata de fornecedor estranho ou que falta o registro-cliente não constitui prova suficiente para se negar o cometimento da infração. Face ao exposto, altero o demonstrativo do julgamento de piso, apenas quanto ao mês de setembro de 2013. Infração 3 procedente em parte. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Na infração 4, decorrente da falta de registro de notas fiscais não tributadas, o recorrente apenas sugere que a infração deve ser cancelada por contas das exclusões de

algumas notas fiscais do demonstrativo original. Eventuais erros do procedimento, e que foram prontamente corrigidos no decurso do processo não são suficientes para o cancelamento total da infração, devendo permanecer o valor corrigido na informação fiscal ou na diligência efetuada ao autuante. Mantida a Decisão de piso. Infração 4 procedente em parte. Negada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATORIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício, interpostos contra a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão de fls. 671/88) que julgou Procedente em Parte, o Auto de Infração em referência, lavrado em 29/09/2015, quando foi lançado de ofício o valor de R\$1.798.385,81 pelas seguintes infrações:

*Infração 01 – 06.02.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de agosto a novembro de 2013; abril e setembro de 2014. Valor do débito: R\$193.846,09. Multa de 60%.*

*Infração 02 – 01.02.01: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de fevereiro a maio e novembro de 2013. Valor do débito: R\$13.134,32. Multa de 60%.*

*Infração 03 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014. Multa de 10% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$1.508.387,75.*

*Infração 04 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$65.412,09.*

*Infração 05 – 01.02.02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de julho, setembro e dezembro de 2014. Valor do débito: R\$17.605,56. Multa de 60%.*

Após a apresentação da defesa, e da informação fiscal, a Junta julgou Procedente em Parte, conforme o voto abaixo, às fls. 671/88, em resumo:

## VOTO

*Rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.*

*No mérito, Infração 01 trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de agosto a novembro de 2013; abril e setembro de 2014. O autuado alegou que alguns dos pagamentos não foram levados em consideração pelo autuante. Anexou aos autos comprovantes de recolhimento de diferença de alíquota referente aos anos de 2013 e 2014, ressaltando que a partir da competência 09/2013 o recolhimento foi incluído na apuração do ICMS - Normal (fls. 110/300).*

*Nas informações fiscais o autuante disse que constatou apenas o recolhimento referente ao mês de agosto de 2013 (fl. 115), tendo em vista que em relação aos demais meses, setembro a novembro de 2013 e abril e setembro de 2014, observou que nos campos 002 – “Outros Débitos”, do livro Registro de Apuração do ICMS, não constam valores referentes à diferença de alíquota – uso e consumo. Elaborou novo demonstrativo de débito.*

*Na manifestação apresentada às fls. 633 a 643, o deficiente disse que após a juntada dos documentos que comprovaram o efetivo recolhimento do imposto para o exercício de 2013, a fiscalização elaborou novo*

demonstrativo, reduzindo o débito em cobrança, que e permanece valor indevido, motivo pelo qual, reitera os termos da impugnação, pleiteando pela devida análise dos o livro Registro de Apuração do ICMS onde consta a individualização dos pagamentos da diferença de alíquotas. Entretanto, o referido livro foi objeto de análise pelo autuante.

Considerando que o deficiente não apresentou novos elementos além daqueles já anexados aos autos junto com a impugnação, concluo pela subsistência parcial deste item da autuação, acatando o demonstrativo do autuante à fl. 541.

**Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de fevereiro a maio e novembro de 2013.** O autuado alegou que não vislumbra qualquer motivo para a glosa dos créditos fiscais, porque as mercadorias foram adquiridas para utilização na atividade fim da empresa, o que garante o direito à tomada de crédito.

O autuante esclareceu que se pode verificar no demonstrativo de débito anexado à fl. 33, que as mercadorias MOTOR 250CV, MANGA FLIT e MARTELO, se destinam a integrar o ativo permanente do estabelecimento, sendo vedada a utilização integral do crédito fiscal, fato não observado pelo deficiente. Vale salientar que a utilização do crédito destacado nas Notas Fiscais de aquisição de bens destinados ao Ativo Permanente do estabelecimento deve observar a legislação. Dessa forma, em relação ao crédito fiscal de ICMS decorrente de entradas de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivos serviços de transporte, o valor mensal a ser apropriado deve ser calculado com base na proporção das operações e prestações tributadas sobre o total das operações de saídas e prestações de serviço efetuadas no mesmo período, nos termos do § 6º do art. 29 da Lei nº 7.014/96. Considerando que 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, a legislação não admite a utilização integral do crédito fiscal decorrente da aquisição de ativo permanente, como foi apurado pelo autuante. Assim, conluso pela subsistência desta infração.

As infrações 03 e 04 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de exigência de multa em decorrência da entrada no estabelecimento de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal. O deficiente alegou que constatou uma série de inconsistências que levam ao cancelamento da autuação. Em relação às notas fiscais não escrituradas no ano de 2013, informa que foram detectadas notas fiscais indevidamente emitidas pelo Fornecedor, cuja respectiva nota fiscal correlata foi devidamente registrada no seu livro de entrada, conforme quadro que elaborou. Também alegou que foram objeto de autuação, notas fiscais devidamente escrituradas, conforme denota quadro elaborado nas razões de defesa.

O autuante informou que após nova conferência das planilhas de notas fiscais de entradas não registradas, constatou uma série de inconsistências, a exemplo da NF 16903 que entrou em 13/02/2013 com outro CNPJ 05.133.672/0001-99 e também constatou um dígito a menos. Reconhece como parcialmente procedentes as alegações defensivas e excluiu do levantamento fiscal as notas fiscais cujos registros foram encontrados. Anexou aos autos novo demonstrativo com as notas fiscais remanescentes, que não tiveram seu registro comprovado, ou sequer foram mencionadas pelo autuado.

Em nova manifestação, o deficiente ressaltou que diante do volume de notas fiscais de entrada referentes às mercadorias adquiridas sujeitas à tributação que supostamente não teriam sido escrituradas (objeto da autuação) e, diante do exíguo prazo para apresentar sua defesa, não conseguiu realizar o levantamento de sua escrituração nota a nota, fazendo-o por amostragem, no intuito de demonstrar a fragilidade da autuação.

Na informação fiscal às fls. 645/647, o autuante disse que embora o deficiente tenha sido intimado para apresentar novos elementos que comprovassem a regular escrituração de todas as Notas Fiscais de Entradas, constantes nas EFDs, o autuado limitou-se a repetir apenas três exemplos: NFs 312391, de 30/12/2014; NF 17108, de 14/02/2014 e NF 59, de 30/09/2013. Das Notas Fiscais mencionadas, apenas a Nota Fiscal 312391 foi efetivamente escriturada na EFD.

Disse que procedeu à exclusão da NF 312391, conforme novo demonstrativo que elaborou. Para a infração 03, o crédito tributário passa a ser de R\$1.366.101,51. Não acolhe a alegação defensiva de comprovar a escrituração das Notas Fiscais através de meros exemplos, afirmado ser conflitante com o princípio da verdade material que norteia o Direito Tributário.

Intimado sobre a informação fiscal, o deficiente se manifestou às fls. 666/667, afirmando que em sua manifestação protocolada em 31/08/2016, informou que todas as Notas Fiscais de Entrada de mercadorias referentes às infrações 03 e 04, foram devidamente juntadas aos autos na ocasião de apresentação da manifestação complementar.

Vale salientar que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicado multa conforme estabelece o art. 42, incisos IX e XI, da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle.

Quanto à falta de escrituração de notas fiscais correspondentes a mercadorias sujeitas a tributação, saliento que a partir da alteração do inciso IX do art. 42 da Lei 7.014/96, através da Lei 13.461, de 10/12/2015, publicada no DOE de 11/12/2015, o percentual de 10% da multa anteriormente estabelecido foi reduzido para 1%. Mantida parcialmente a exigência fiscal quanto às infrações 03 e 04, conforme quadros elaborados de acordo com os demonstrativos do autuante.

*Infração 05: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de julho, setembro e dezembro de 2014. O defensor alegou que se trata de mercadorias adquiridas para utilização na atividade fim da empresa. São correias utilizadas no circuito de abastecimento das moagens de cimento e tampa para a câmara do forno do cimento. Apresentou o entendimento de que é garantido o seu direito ao crédito fiscal porque são materiais utilizados diretamente na atividade fim da empresa, não havendo que se falar em material de uso e consumo.*

*Na informação fiscal, o autuante esclareceu que de acordo com o demonstrativo à fl. 34, os materiais objeto da exigência fiscal são correias e tampa de vidro; são peças de reposição e se destinam em razão do uso e consumo pela empresa, sendo vedada a utilização integral do crédito fiscal, fato não observado pelo Contribuinte.*

*Considera-se de uso ou consumo os materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaborado, a exemplo de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras, etc. Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, observando os limites ou condições para utilização de créditos fiscais.*

*Pelos elementos constantes nos autos, em confronto com as informações prestadas pelo defensor, conlui que a exigência fiscal se refere a materiais que embora participem de alguma forma no processo produtivo, são considerados materiais de consumo, não podem ser considerados como insumos, sendo vedada a utilização do respectivo crédito fiscal. Infração subsistente.*

*Quanto à alegação defensiva de que as multas aplicadas afiguram-se na forma de conFisco, observo que a aplicação das mencionadas multas foi embasada em consonância com a previsão constante do art. 42 da Lei 7.014/96, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu endereço eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo.*

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	124.081,40	
02	PROCEDENTE	13.134,32	
03	PROCEDENTE EM PARTE		128.572,60
04	PROCEDENTE EM PARTE		43.997,76
05	PROCEDENTE	17.605,56	
TOTAL	-	154.821,28	172.570,36

A JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda, e o contribuinte inconformado com o julgamento, peticionou Recurso Voluntário, apresentado às fls. 698/714, quando alega que embora após duas diligências o Auto de Infração tenha sido reduzido, insiste que deverá ser totalmente cancelado.

Que na infração, 1º o valor residual do diferencial de alíquotas não teve em consideração para o cálculo do imposto remanescente, os comprovantes anexados em sua totalidade, conforme doc. 04 e doc. 05 anexados na impugnação. Requer a devida análise dos documentos citados, pois não teriam sido levados em consideração todos os documentos anexados pelo recorrente.

Que na infração 2, onde houve glosa de crédito indevido em aquisições do ativo, tal crédito diz respeito a ativos que estão ligados diretamente à sua atividade fim, ainda que não estejam diretamente voltados para a produção propriamente dita. Relaciona os materiais, MANGA FIL, MARTELO, MOTOR à fl. 709, e faz a descrição do uso desses materiais, qual seja a Trituração de material, transporte, pesagem, refrigeração. Alega que faz jus aos créditos conforme Lei

Complementar nº 87/96, quando descreve minuciosamente a legislação acerca da não cumulatividade do ICMS e do direito ao crédito.

Que na infração 3, pela falta de registro da entrada de mercadorias, alega que inúmeras outras permaneceram no demonstrativo, mesmo após a exclusão de algumas. Apresenta quadro demonstrativo às fls. 711, apontando a falta de localização do fornecedor e que a Nota Fiscal nº 59 foi cancelada pelo emitente.

Na infração 4, sobre a não escrituração de mercadorias não sujeitas à tributação, a fiscalização procedeu à exclusão das planilhas de débitos das notas fiscais apontadas na impugnação, que foram devidamente escrituradas e que apontada a fragilidade da autuação, não merece prosperar, devendo ser inteiramente cancelada.

Na infração 5, pela glosa de créditos fiscais de material de uso e consumo, aduz que são mercadorias utilizadas na atividade fim da empresa. Que são correias utilizadas no circuito de abastecimento de moagem de cimento e são utilizadas na atividade fim da empresa, não se caracterizando como uso e consumo.

Ao final pede pelo cancelamento integral do lançamento tributário do Auto de Infração.

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, decorrentes de julgamento em primeira instância em que se atendeu parcialmente alegações de defesa, tendo o auto sido julgado Procedente em Parte, reduzindo o valor inicial de R\$1.798.385,81 para R\$ R\$420.284,40. De início, faço a apreciação do Recurso de Ofício, em virtude da Procedência Parcial das infrações 1, 3 e 4, e da desoneração de parte dos valores lançados inicialmente.

A infração 1, pelo não pagamento do diferencial de alíquotas de mercadorias adquiridas em outros estados, cujo valor lançado foi R\$193.846,09, após o julgamento foi reduzido para R\$124.081,40, em virtude da comprovação do pagamento de parte do valor inicialmente lançado.

De fato, às fls. 646, o autuante atesta o refazimento do procedimento que reduziu o exercício de 2013 para R\$105.523,64, cujos demonstrativos analíticos foram apresentados às fls. 542/556, em virtude das alegações feitas na impugnação, às fls. 572. À fl. 624, foi pedida diligência pelo Relator a quo, para análise do livro de Apuração e os respectivos pagamentos do ICMS DIFAL. O autuante informa que o autuado não possui livro de Apuração no período, mas refaz demonstrativos, considerando o pagamento comprovado de parte do valor cobrado, em DAE à fl. 115, reduzindo-se, portanto o lançamento conforme demonstrativo mensal apresentado no julgamento à fl. 683. Assim, mantenho a Decisão exarada pela Junta e fica mantida a Decisão de primeira instância quanto à redução da primeira infração.

Quanto às infrações 3 e 4, ambas foram multas aplicadas pela falta de registro de entrada de mercadorias tributadas e não tributadas. Após as justificativas da impugnação, foram relacionadas notas fiscais comprovadamente registradas, conforme lista à fl. 86/87. O autuante, em sua informação fiscal confirma inconsistências, como a da Nota Fiscal nº 16903 e refaz o demonstrativo às fls. 551/556.

Embora os fatos se reportem aos exercícios de 2013 e 2014, a Junta, acertadamente reduziu a multa da infração 3 de 10% para 1% com fundamento na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, aplicando-se a retroatividade benigna, visto que o inciso IX da Lei nº 7.014/96 sofreu alteração, reduzindo a multa a partir de 11/12/2015, conforme Lei nº 13.461. Mantida a Decisão de piso, desonerando parte do valor lançado, conforme demonstrativo do voto exarado pela Junta à fl. 686/87.

Passo então ao Recurso Voluntário, que pede o cancelamento de todo o Auto de Infração por conta de erros cometidos no lançamento. De início, devo afirmar que o fato do autuante ter cometido equívocos no lançamento, isto não invalida o auto por inteiro, já que em havendo correções que possam levar a liquidez e certeza do valor remanescente, há de se considerar a

procedência parcial do lançamento. Foram realizadas duas diligências para saneamento dos erros apontados. Negada a nulidade do lançamento.

No caso do Recurso Voluntário apresentado quanto a infração 1, pelo ICMS DIFAL não recolhido, após análise da defesa apresentada, o autuante retirou do lançamento o mês de agosto de 2013, dado o pagamento comprovado por DAE à fl. 115. No Recurso Voluntário houve uma repetição dos argumentos da impugnação e alega-se que o autuante não levou em consideração todos os documentos apresentados pelo recorrente, sem que se apontassem quaisquer documentos, a sua localização, o seu valor, etc., que comprovasse os pagamentos dos meses de setembro, outubro e novembro de 2013, abril e setembro de 2014.

Trata-se de defesa genérica onde se pede novamente a análise da documentação após a apreciação pelo autuante, onde este atesta que não há comprovação de pagamentos além do mês que foi retirado do lançamento. Caberia ao Recorrente, na manifestação após a diligência solicitada pela Junta após a redução do valor, apontar os demais itens inconsistentes e o respectivo documento de prova, com valor, data e página do processo. No Recurso Voluntário novamente limita-se a dizer que os documentos comprovam o pagamento, sem, contudo apontar objetivamente qualquer documento que possa ser confrontado com o demonstrativo do lançamento. Assim, mantenho a Decisão do julgamento a quo. Infração 1 Procedente em Parte.

Na infração 2, julgada Procedente, o Recorrente faz longa exposição acerca do direito ao crédito das aquisições para o ativo imobilizado. Não está o Fisco a negar o direito ao crédito fiscal, contudo, a forma como foi lançado está em flagrante contrariedade ao dispositivo legal. Isto porque, deve ser observado o disposto na LC 87/96, conforme excerto abaixo:

*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.*

*§ 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;*

O próprio Recorrente, à fl. 708, em sua peça recursal traz a lume o entendimento acima quanto às condições de creditamento, por apropriação em 48 meses. Assim, o lançamento decorreu do erro do contribuinte, ao lançar o valor integral do crédito no mês da aquisição, quando deveria ser lançado mensalmente 1/48 avos. Contudo o autuante não considerou que no mês do lançamento integral do crédito, o contribuinte já fazia jus a 1/48 avos do valor, que, portanto, não deveria ser glosado integralmente, razão pela qual acolho parcialmente as razões do Recorrente, modificando o lançamento para os valores abaixo demonstrados:

MÊS	VL. LANÇADO	1/48 AVOS	VALOR JULGADO
fev/13	379,44	7,91	371,54
mar/13	1.995,70	41,58	1.954,12
abr/13	4.723,31	98,40	4.624,91
mai/13	3.460,30	72,09	3.388,21
nov/13	2.575,57	53,66	2.521,91
TOTAL	13.134,32	273,63	12.860,69

Quanto ao direito ao crédito em seus valores remanescentes, o Recorrente deverá lançar em extemporaneamente na razão do decurso de 48 meses. No caso em apreço constato, considerando a data deste julgamento, que os créditos glosados nos meses de fevereiro a maio de 2013, já se encontram com o ciclo completo de 48 meses, podendo o impugnante lançar extemporaneamente e de forma complementar, todo o crédito aqui glosado exceto o mês de novembro, cujo ciclo se encerra em novembro próximo. Face ao exposto, acolho parcialmente a pretensão do Recurso e voto pela Procedência Parcial da infração 2.

O Recorrente também se mostra inconformado com as infrações 3 e 4, mesmo com reduções acatadas pelo autuante na informação fiscal, e também de ofício pelo Julgador de Primeira

Instância que reduziu a multa de 10% para 1% na infração 3, em decorrência de alteração legislativa benigna, e portanto retroativa.

Após a informação fiscal, em que se modificou o lançamento inicial, em sua manifestação às fls. 573, o Recorrente disse que não teve tempo para fazer o levantamento nota a nota e apresenta 2 notas fiscais como exemplo. O autuante em resposta à diligência solicitada fl. 624 retira a Nota Fiscal nº 312.391, única apontada e escriturada, e altera a infração 3 novamente. O Recorrente se manifesta à fl. 664 e apenas reitera os termos da defesa, e reivindica o caráter confiscatório da multa, sem apresentar outras notas não registradas.

Já em sede de Recurso Voluntário, à fl. 711, a Nota Fiscal nº 59, no valor de R\$1.915.091,35 que resultou em multa inicial de R\$191.509,14, foi estornada em 01.10.2013, conforme comprova à fl. 712. De fato, a Nota Fiscal de 30.09.2013 encontra-se no demonstrativo do exercício de 2013, à fl. 552. Neste mês, o valor original consta a multa de R\$204.881,10, que foi reduzida no julgamento para o valor total mensal de R\$20.488,11. Considerando que a multa reduzida para esta nota fiscal é de R\$19.150,91, a multa para o mês de setembro de 2013, fica então reduzida para apenas R\$1.337,20.

Quanto às demais notas fiscais, o recorrente alega apenas que o emitente não é fornecedor cadastrado, ou que não foi localizado o registro-cliente, sem comprovar que as notas fiscais não se destinam à empresa aqui autuada ou que sendo destinadas, tenham sido registradas. A negativa de que se trata de fornecedor estranho ou que falta o registro-cliente não constitui prova suficiente para se negar o cometimento da infração.

Face ao exposto, altero o demonstrativo do julgamento de piso, apenas quanto ao mês de setembro de 2013, sendo a multa reduzida do valor de R\$128.572,60 para R\$109.421,69. Assim, acolho parcialmente o Recurso Voluntário no que diz respeito à infração 3, alterando a Decisão a quo e reduzindo a infração ao valor supracitado.

Na infração 4, decorrente da falta de registro de notas fiscais não tributadas e o recorrente apenas sugere que a infração deve ser cancelada por contas das exclusões de algumas notas fiscais do demonstrativo original. Eventuais erros do procedimento, e que foram prontamente corrigidos no decurso do processo não são suficientes para o cancelamento total da infração, devendo permanecer o valor corrigido na informação fiscal ou na diligencia efetuada ao autuante. Mantida a Decisão de piso. Infração 4 Procedente em Parte.

Na infração 5, houve a glosa de crédito fiscal indevido por conta do Recorrente ter lançado a crédito, mercadorias utilizadas para uso e consumo do estabelecimento. O julgador a quo entendeu que as mercadorias relacionadas na infração, embora participem de alguma forma do processo produtivo, se trata de material de uso e consumo.

No Recurso Voluntário, novamente argumentou-se que as mercadorias (correias utilizadas no circuito de abastecimento das moagens de cimento) são materiais utilizados na atividade fim da empresa, o que garantiria o crédito fiscal. A Lei Complementar nº 87/96 vedava os creditamentos de ICMS pertinentes às atividades que não estejam intrinsecamente ligadas à produção do estabelecimento industrial (art. 20, § 1º) ou aos bens de uso e consumo do estabelecimento (art. 33, I).

Nesse sentido pode-se concluir que o direito ao creditamento do ICMS encontra-se vinculado aos produtos integrados ao processo produtivo do contribuinte. Contudo, tal conceito de produtos não se resumem à simples aplicação de produtos em atividade fim da empresa, e não se garante à luz da jurisprudência e da doutrina, que o produto se enquade como matéria prima ou produto intermediário, apenas por estar relacionado à atividade fim da empresa.

Diz a moderna doutrina e a jurisprudência dos tribunais, que se há a integração de um produto na fabricação de outro, com a perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de matéria-prima; assim é que aplicação de gesso e escória metalúrgica na fabricação do cimento do recorrente sem dúvida constituem matéria prima.

Quanto aos produtos intermediários, segundo os critérios adotados pelo Mestre Rubens Gomes de Souza estes são específicos dos produtos fabricados, e a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado como intermediário e o produto fabricado; logo, se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico.

Assim, por este entendimento, as correias transportadoras utilizadas nos circuito de abastecimento das moagens do cimento não é específico, posto que usadas comumente em muitos processos fabris, ou seja, para ser específico, deve ser consumido no processo de fabricação, mas este consumo não deve ser semelhante àquele que ocorre comumente em qualquer processo de industrialização. O produto final seria fabricado se quaisquer outros meios de transportes fossem utilizados. Não há que se falar aqui sequer em consumo de correias, visto que é parte de um ativo que se desgasta com o decurso de tempo e é substituído, assim como inúmeras peças de reposição do parque fabril.

Logo, embora a ausência das correias para o transporte da moagem, prejudique a velocidade de produção, não impede a continuidade do processo fabril, já que o transporte pode ser feito por outros meios que não necessariamente a utilização das correias. Assim, entendo correto a glosa do crédito, e mantendo a Decisão de piso no que diz respeito à infração 5.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, conforme valores abaixo.

INFRAÇÃO N°	C O N C L U S Ã O	VL . JULGADO JUNTA	VL. JULGADO CÂMARA
1	PROCEDENTE EM PARTE	124.081,40	124.081,40
2	PROCEDENTE	13.134,32	12.860,69
3	PROCEDENTE EM PARTE	128.572,60	109.421,69
4	PROCEDENTE EM PARTE	43.997,76	43.997,76
5	PROCEDENTE	17.605,56	17.605,56
T O T A L	-	327.391,64	307.967,10

#### VOTO DIVERGENTE (Quanto à infração 5)

Em que pese a boa argumentação do n. Relator, divirjo do posicionamento adotado em relação a infração 5, uma vez que as correias transportadoras utilizadas nos circuito de abastecimento das moagens do cimento são essenciais para a produção do cimento, fazendo jus ao crédito fiscal.

Conforme restou comprovado através dos documentos acostados pela Recorrente, as correias transportadoras são de extrema importância para a realização do processo produtivo do cimento, sendo indispensável para tal.

Numa escala fabril como a da Recorrente, sem as correias transportadoras, que outro mecanismo seria viável para o transporte das mercadorias? Mais um motivo para se reconhecer a essencialidade e indisponibilidade deste item no processo produtivo da Recorrente.

O conceito de insumo está diretamente ligado à essencialidade. Ou seja, quando um material é de suma importância para a produção da empresa, sendo sua falta ou ausência um limitador para se chegar ao material acabado, estamos diante de um insumo. A teoria de que o produto deve ser consumido no processo produtivo ou que deve ser integrado ao produto final, parece-me um tanto defasada.

Deste modo, aproveito o ensejo para reproduzir o posicionamento exarado pelo i. Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, que com todo o seu brilhantismo, enfrentou a questão sob a ótica jurídica e embasada nos atuais posicionamentos do nosso Superior Tribunal de Justiça, com a qual coaduno meu entendimento. Vejamos:

*"No referente às infrações 06 e 07, observo que o cerne da questão se limita a classificar as mercadorias adquiridas pela Recorrente em insumos ou bens destinados a uso e consumo, pois, a exigência do diferencial de alíquota prevista na legislação não é devida no caso das mercadorias adquiridas serem aplicadas como insumos das atividades do contribuinte (art. 3º, §1º, I, da Lei nº 7.014/96, art. 5º, I, e art. 7º, I, do RICMS/97), bem como é reconhecido o direito ao crédito do ICMS incidente na aquisição de insumos."*

Neste ponto, discordo do entendimento do Ilustre Relator, porque entendo que a exigência de que os produtos sejam “consumidos ao final de cada processo produtivo” ou que “se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção” para que sejam classificados como insumos, decorrem de uma interpretação da lei antiga e ultrapassada.

Frise-se que o Convenio 66/88 adotava um critério físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento de ICMS. Com base nesse diploma normativo, fazia sentido a exigência da prova de que o produto fosse consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo para ser caracterizado como insumo.

Com o advento da LC 87/96, o critério para definição dos insumos foi alterado, passando a ser reconhecido como insumo todo aquele produto relacionado à obtenção do objetivo final da empresa. Por este critério, é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. É o que se conclui da leitura, a contrario sensu, do §Iº do art. 20 da LC 87/96:

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.

§ Iº 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. (grifamos)

A mudança legislativa já é reconhecida pelo STJ, conforme se percebe dos seguintes julgados:

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.**

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel.

Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013) (grifamos)

**TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.**

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. A ausência na apreciação de fundamento não configura julgamento citra petita.

3. A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.

4. Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.

5. Necessidade de retorno dos autos à origem para verificação de quais insumos efetivamente integram e viabilizam o objeto social da recorrente.

6. Recurso especial provido.

(REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)

**TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996.**

1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.

2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).

5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que "determinados bens sofrem desgaste total no processo ínsito ao objeto social da empresa contribuinte".

Porém, é impossível afirmar ser isso incontrovertido, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".

6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).

7. Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.

8. Recurso Especial parcialmente provido.

(REsp 1175166/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010)

A doutrina também reconhece a alteração legislativa e a consequente mudança no entendimento do STJ:

Entretanto, no ano de 2010 e já sob o prisma da LC n. 87/96, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça modificou seu entendimento sobre a matéria, ao analisar dois casos de transportadores que pleiteavam créditos sobre insumos diversos necessários à prestação do serviço (RESP 1090156/SC e RESP 1175166/MG). Estabelecendo um corte temporal a partir da publicação da LC n. 87/96, sustentou o STJ nesses dois casos que a atual lei de normas gerais do ICMS assegura, em seu art. 20, o crédito sobre quaisquer insumos essenciais à atividade empresarial, independentemente do fato deles se integrarem ou não ao produto final. Desse modo, desde que os bens não sejam alheios à atividade do estabelecimento (hipótese em que o crédito é vedado, nos termos do §1º do art. 20 da Lei Kandir), o contribuinte fará jus ao credimento.

(MOREIRA, André Mendes. A Não-Cumulatividade dos Tributos. São Paulo. 2ª Ed. 2012. Noeses. PP. 368-369) (explicamos entre parênteses).

Destarte, conforme reconhecido, tanto pela Primeira como pela Segunda Turma do STJ, não há mais que se exigir, para fins de conceituação de materiais como insumos (produtos intermediários), que estes sejam "consumidos ao final de cada processo produtivo" ou que "se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção".

No caso em análise, todas as mercadorias referentes às infrações 06 e 07, "AB3-Silica, óleo lubrificação, compressores LP-15, óleo de selagem agitadores LP-18, sílica gel branca 1 a 3mm, óleo sonneborn, hipoclorito de sódio, freon 22 compressor, produto multifuncional, inibidor corrosão Trasar 3DT, dispersante inorgânico Trasar e Nalco, biodispersante orgânico Nalperse, biocida não oxidante, polímero dispersante inorgânico, algicida Nalco, inibidor corrosão Nalco, ventosa windmoller, e esfera Rolam, junta vedação, tê, flange, cabo com conector, curva, perfil, bomba, etc., dos quais a "Sílica Gel Branca 1 a 3 MM", "Óleo Lubrificante Compressores LP-15" e "AB3-Silica", estão relacionadas com a atividade fim da Recorrente e, portanto, devem ser reconhecidas como insumos."

Deste modo, entendo pela improcedência da infração 5, defendendo como devido o crédito referente às correias transportadoras.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298958.0067/15-7**, lavrado contra **CCB - CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL S. A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$154.547,65**, 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, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$153.419,45**, prevista no art. 42, incisos IX e XI, da mesma Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infração 5) - Conselheiros: Ildemar José Landin, Eduardo Ramos de Santana Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Infração 5) - Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Valnei Sousa Freire e Edvaldo Almeida dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA – VOTO DIVERGENTE  
(Infração 5)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS