

A. I. Nº - 269205.0001/13-3
AUTUADO - CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.
AUTUANTE - JANMES BARBOSA DA SILVA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 09/07/2014

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0104-05/14

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Confirmada a destinação do material para uso e consumo. Mantida a exigência fiscal. 2. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. Confirmada a destinação do material para uso e consumo. Mantida a exigência fiscal. 3. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO PREVISTA PELO PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO. Infração procedente, reconhecida pelo impugnante. 4. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS NA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Autuado não comprova o internamento das mercadorias na forma prevista na legislação. Infração subsistente. 5. LIVROS FISCAIS: **a)** REGISTRO DE SAÍDAS. FALTA DE ENCADERNAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração reconhecida pelo impugnante. **b)** ESCRITUROU LIVROS FISCAIS FORA DO PRAZO REGULAMENTAR. MULTA. Infração reconhecida pelo impugnante. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 26/12/2013, para exigência do ICMS no valor de R\$78.335,20, em razão das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Consta que o Crédito fiscal é referente a materiais cujo consumo não ocorre em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, uma vez que sua utilização ocorre em atividades não inseridas diretamente em cada ciclo do processo produtivo e não integram o produto final como elemento indispensável à sua composição, conforme demonstrativo constante do anexo 02. ICMS no valor de R\$24.547,22. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento. ICMS no valor de R\$35.067,50. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 – Recolheu a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo programa de desenvolvimento industrial e de integração econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE. ICMS no valor de R\$35.067,50. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 – Deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA. ICMS no valor de R\$41.021,30. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 5 – Deixou de recolher nos prazos regulamentares o ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta que as operações suportada per NF-e emitidas, mas

não registradas na escrita fiscal, conforme DANF's constantes no anexo 14. ICMS no valor de R\$39.143,49. Multa de 100%;

INFRAÇÃO 6 – Escriturou fora do prazo regulamentar Livros Fiscais. Conta que Registrou diversas Notas Fiscais de entradas de todos os meses de um exercício em diversos meses do exercício seguinte, conformem relação de notas constantes dos anexos 15 e 16. Valor de R\$460,00;

O autuado, às fls. 213 a 242 dos autos, apresenta defesa afirmando, inicialmente, que, com relação aos itens 3, 5 e 6 do Auto de Infração ora impugnado, não apresentará defesa, tendo realizado o pagamentos, conforme comprovantes anexos, passando a impugnação das infrações 1, 2 e 4, os quais devem ser integralmente cancelados.

No que tange a infração 1, alega violação ao princípio da não cumulatividade e após alinha a legislação que rege a matéria, afirma que os materiais que deram origem aos créditos apropriados pela defendente foram consumidos no processo de industrialização, tratando-se de “produtos intermediários”. E como tal, nos termos da legislação infraconstitucional que disciplina o creditamento do ICMS, o aproveitamento dos respectivos créditos é plenamente permitido.

Afirma que toda a operação que envolva a entrada de insumos destinados à industrialização de seus produtos, deve traduzir-lhe direito ao creditamento do ICMS. Esses créditos, por sua vez, serão compensados com o imposto devido quando das respectivas saídas, ou seja, quando da venda de suas mercadorias.

No caso dos autos, afirma que os materiais apontados no Anexo 2 do Auto de Infração, adquiridos para aplicação na fabricação de produtos finais, são utilizados e consumidos diretamente no processo industrial, características essas que, a rigor da legislação baiana e do entendimento jurisprudencial, conferem direito ao crédito de ICMS.

Destaca que em nenhum momento a Fiscalização analisou a natureza dos materiais adquiridos pela defendente, limitando-se a classificá-los como de uso e consumo do estabelecimento, sem considerar a sua efetiva utilização nos respectivos processos produtivos.

Aduz que o autuante limitou-se à análise da integração dos materiais ao produto final, simplesmente ignorando a etapa de aplicação dos materiais no processo industrial, o que o levou a classificar os produtos (insumos) de forma equivocada.

Entende que, somente numa detida análise dos materiais – e de sua empregabilidade nos processos produtivos – é que seria possível definir sua exata qualificação, o que não ocorreu.

Passa a descrever a aplicação dos produtos em seu processo produtivo.

1. Os produtos constantes no Anexo 2 do AIIM, desclassificados como insumos, são:

PRODUTOS	
Código	Descrição
7000312	LAPIS CRAYON AM APV
7000577	SOLVENTE 5100 INKJET
7000613	SOLVENTE 950ML 16 2535Q VIDEOJET
7000670	SOLVENTE 950ML 16 2565Q VIDEOJET
7000759	SOLVENTE 5191 IMAJE
7001392	LAPIS CRAYON PT CONTI13
7001856	LAPIS CRAYON BR APV
CS20170415	IPISOLV L 50

2. Assim, a defendente passa a descrever a utilização de cada um em seu processo produtivo, o que pode ser confirmado pelo laudo técnico que ora se junta (Doc. 04):

- MATERIAL 7000312 - LAPIS CRAYON AM APV: Marcar área a corrigir nas áreas de inspeção final e overinspecton. Esta marcação tem a finalidade de identificar a área a corrigir, para segregar o pneu para análise. Neste exame a área demarcada pode ser coberta por uma camada de borracha, ou pode ser retocado com lápis crayon PT CONTI13 no caso leves imperfeições, depois o pneu é remetido para nova análise na inspeção final, ou disposição do mesmo para corte e descarte como scrap, caso não seja possível fazer a correção.

- **MATERIAL 7000577 - SOLVENTE 5100 INKJET:** Solvente utilizado nas áreas de produção de pisos e produto de paredes, como diluente das tintas para marcação do piso e para limpeza do equipamento que marca o piso e a parede dos pneus com a identificação do horário de produção. Esta marcação tem a finalidade de identificar o material, fazer segregação e disposição do mesmo para etapa seguinte. Caso o solvente não seja utilizado para limpeza do equipamento, a máquina pode parar de funcionar e, conseqüentemente, ocorrerá uma parada na produção.
 - **MATERIAL 7000613 - SOLVENTE 950ML 16 2535Q VIDEOJET:** Solvente utilizado na área de inspeção final, como diluente das tintas para marcação do pneu e para limpeza do equipamento que identifica data e horário de produção. Esta marcação tem a finalidade de identificar o material, fazer segregação e disposição do mesmo para etapa seguinte. Caso solvente não seja utilizado para limpeza do equipamento, a máquina pode para de funcionar e, conseqüentemente, ocorrerá uma parada na produção.
 - **MATERIAL 7000670 - SOLVENTE 950ML 16 2565Q VIDEOJET:** Solvente utilizado na área de inspeção final, como diluente das tintas para marcação do pneu e para limpeza do equipamento que identifica data e horário de produção. Esta marcação tem a finalidade de identificar o material, fazer segregação e disposição do mesmo para etapa seguinte. Caso o solvente não seja utilizado para limpeza do equipamento, a máquina pode para de funcionar e, conseqüentemente, ocorrerá uma parada na produção.
 - **MATERIAL 7000759 - SOLVENTE 5191 IMAJE:** Solvente utilizado nas áreas de produção de pisos e produção de paredes, como diluente das tintas para marcação do piso e para limpeza do equipamento que marca os pisos e a parede dos pneus com a identificação do horário de produção. Esta marcação tem a finalidade de identificar o material, fazer segregação e disposição do mesmo para etapa seguinte. Caso o solvente não seja utilizado para limpeza do equipamento, a máquina pode para de funcionar e, conseqüentemente, ocorrerá uma parada na produção.
 - **MATERIAL 7001392 - LAPIS CRAYON PT CONTI13:** Utilizado nas áreas de inspeção final e overinspecton para fazer correção de leves imperfeições visuais no pneu, sendo essencial na sua produção e na qualidade do produto.
 - **MATERIAL 7001856. LAPIS CRAYON BR APV:** Marcar área a corrigir nas áreas de inspeção final e overinspecton, Esta marcação tem a finalidade identificar área a corrigir, para segregar o pneu para análise. Neste exame a área demarcada pode ser coberta por uma camada de borracha, ou pode ser retocado com lápis crayon PT CONTI13 no caso leves imperfeições, depois o pneu é remetido para nova análise na inspeção final, ou disposição do mesmo para corte e descarte como scrap, caso não seja possível fazer a correção.
 - **MATERIAL CS20170415 - IPISOLV L 50:** Material utilizado na área de construção pneu verde. Produto utilizado quando o material está não conforme, e serve para fazer a segregação das partes que compõem o pneu verde, para dar a devida disposição das partes segregadas que podem ser reutilizadas no processo de fabricação de pneu, como workoff.
3. É possível notar que os materiais foram todos empregados no processo de industrialização e consumindo integralmente. Apesar de não integrarem diretamente o produto final, são imprescindíveis para sua fabricação. Veja a demonstração do processo produtivo:
- Os **SOLVENTES** são essenciais para manutenção das máquinas que realizam a produção de paredes e pisos dos pneus, podendo ser identificadas no processo produtivo abaixo ilustrado em azul. Fica evidente que, sem referido produto/insumo (solventes), é impossível realizar a limpeza das máquinas, as quais podem parar de funcionar, parando, logicamente, todo o processo produtivo:
 - A utilização dos **LÁPIS CRAYON** é facilmente visualizada no processo de produção, na inspeção final, sendo utilizados para demarcar a área imperfeita, para posterior correção; ou, no caso de leves defeitos, a correção é feita pelo próprio lápis crayon:

Conclui que se os insumos foram empregados, utilizados e consumidos no processo de industrialização, não há que se falar em mercadorias para mero uso e consumo do estabelecimento, mas sim materiais intermediários que, por sua vez, conferem o direito ao crédito do ICMS.

Apresente Acórdão a seguir:

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0278-11/07 (24/08/2007)

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. Modificada a Decisão recorrida. Comprovado tratar-se de produtos intermediários, consumidos diretamente no processo industrial. Infração

insubsistente.

(...)

Recurso Voluntário PROVIDO. Decisão unânime.” (g.n.)

Alude que, em seu voto o Relator Fernando Antônio Brito de Araújo discorre sobre a classificação de um produto como insumo, seja ele matéria-prima ou produto intermediário, deixando claro que ambos conferem ao contribuinte o direito de crédito:

“Observo que, no processo produtivo é considerado insumo tudo que entra na formação ou composição de um produto e é contabilizado como custo, incluindo-se aí as matérias-primas e os produtos intermediários, sendo que as matérias-primas são consumidas e integram o produto final. Quanto ao produto intermediário, a legislação prevê que somente se considera como tal, se os materiais forem consumidos no processo industrial ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição (RICMS/97, art. 93, § 1º).

Assim, para que uma mercadoria seja definida como produto intermediário, gerando o direito ao crédito fiscal, a jurisprudência do CONSEF, através de reiteradas decisões, exige que integre o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.” (g.n.)

Afirma que o E. STF, em julgamento memorável, reconheceu o direito ao crédito do imposto referente a materiais que, embora utilizados no processo de industrialização, não integravam fisicamente o produto final (aquisição de cadinhos, lixas e feltros desgastados no processo produtivo):

“PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, que se consomem ou se utilizam no processo de fabricação, como cadinhos, lixas, feltros, etc., não são integrante ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito do ICM, pelo princípio da não-cumulatividade deste. Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este, porque utilizados no processo de fabricação, nele se consumindo. (...)

SENHOR MINISTRO ALIOMAR BALEEIRO – Conheço, porque me parece evidente a divergência, desde que o princípio da não-cumulatividade ou do valor agregado é comum ao IPI e ao ICM. O que é válido para aquele, sob esse ponto de vista, é também para este.

O material em questão é intermediário. Desgasta-se e consome-se no processo industrial. Não pode ser tratado juridicamente como integrante ou acessório de máquinas do capital fixo e imobilizado. Deve ser comutado no produto final para efeitos de crédito do ICM.” (RE 79.601/RS, DJ 08/01/1975) (g.n.)

Conclui que é indiscutível o direito ao crédito de ICMS em relação aos materiais ora em questão, por se tratarem de insumos consumidos e essenciais no processo de industrialização da defendente.

Argui que, caso se faça necessária análise pormenorizada da natureza e destinação dos produtos que foram objeto de creditamento, resta justificada a realização de diligência complementar para maiores esclarecimentos em prestígio à busca pela verdade material.

No tocante ao item 2 do AIIM, afirma o AFR que a defendente deixou de recolher o diferencial de alíquota em operações interestaduais.

Entende que a mesma não pode prosperar, pois a suposta infração contida no item 2 está atrelada ao item 1, vez que, ao considerar que os produtos dos quais a defendente tomou crédito são de uso e consumo, seria devido o diferencial de alíquota, e forma equivocada classificados como para o uso e consumo, e que não integram o processo produtivo da defendente.

Assim, conclui que, nos termos do art. 5º, inciso I, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, somente é devido o diferencial de alíquota quando se tratar de produtos destinados ao uso e consumo, ou ao ativo permanente.

Apresenta Acórdãos:

“CÂMARA SUPERIOR

ACÓRDÃO CS Nº 0015-21/02 (15/04/2002)

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO OU CONSUMO E SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO OU CONSUMO. Decisão modificada. Comprovado nos autos que as mercadorias foram utilizadas no processo produtivo. Infração não caracterizada. b) SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO NÃO VINCULADO A PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO QUE RESULTEM EM OPERAÇÕES DE SAÍDAS TRIBUTADAS. O autuado não apresentou elementos para contrapor o levantamento fiscal. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. b) SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO À OPERAÇÃO POSTERIOR ALCANÇADA PELA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Modificada a decisão. Os materiais foram considerados produtos intermediários utilizados no processo produtivo, sendo por isso, considerada insubsistente a exigência fiscal. Recurso PROVIDO. Decisão não unânime.

VOTO

(...)

Ao contrário do entendimento da relatora da 1ª CJF que reformou a Decisão de 1ª instância, entendo que, se os produtos se desgastam no curso da produção, não importa se de forma mais rápida ou mais lenta, havendo a sua utilização no processo industrial, legítima é a utilização dos créditos dos produtos intermediários, sendo insubsistente também item que reclama o diferencial de alíquota decorrente da aquisição destes materiais.

O direito ao crédito de produtos utilizados no processo industrial não pode, de maneira alguma ser retirado do contribuinte, caso contrário o princípio constitucional da não cumulatividade estaria sendo desobedecido, o que não pode ser aceito.” (g.n.)

“1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0296-01/13 (10.12.2013)

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A

MENOS. Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. Autuado elide parcialmente a autuação ao comprovar que parte da exigência diz respeito a saídas de refeições amparadas pelo diferimento do imposto. O próprio autuante na informação fiscal acatou, em parte, os argumentos defensivos. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA PAGAMENTO. Restou comprovado que no levantamento levado a efeito pelo autuante foram incluídas mercadorias que não têm a natureza de uso/consumo do estabelecimento, cabendo a exclusão da autuação. Na informação fiscal o próprio autuante procedeu a exclusão, o que resultou no refazimento dos cálculos e redução do valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Retificada, de ofício, a multa de 50% para 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº. 7.014/96, pois aplicável ao caso. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.” (g.n.)

Alega que, tanto a legislação como a jurisprudência trazem de forma clara que, quando se tratar de produtos consumidos ao longo do processo produtivo, ou seja, insumos, é legítimo o direito ao crédito, bem como não há se que falar em diferencial de alíquota a ser recolhido, devendo ser integralmente cancelada referida exigência.

Quanto à infração 4, aduz que, conforme consta da autuação fiscal, o item 4 foi lavrado sob o entendimento do Sr. AFR de que a defendente não teria comprovado o ingresso de mercadorias na Zona Franca de Manaus (ZFM), passando a exigir o ICMS da operação.

Diz que, o ICMS incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e seu fato gerador se configura com a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, tal como previsto pela Constituição Federal, pela Lei Complementar nº 87/96, ratificado pelo Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Assevera que o legislador, por meio do art. 151, I, da CF/88, previu a possibilidade de outorga de benefícios fiscais na circulação de certas mercadorias, como as relativas às operações destinadas à Zona Franca de Manaus, para estimular determinados setores da economia e desenvolvimentos regionais.

Consigna que, em cumprimento à aludida determinação, o Estado da Bahia instituiu a isenção de ICMS em operações que destinem mercadorias a estabelecimento localizado na Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 29, do RICMS, a fim de incentivar o desenvolvimento tecnológico,

comercial, empresarial e social daquela região, de modo a neutralizar os efeitos de sua distância física dos grandes centros urbanos, bem como desenvolver um pólo comercial e industrial competitivo. Dentre outros requisitos, o RICMS/BA exige a efetiva comprovação da entrada da mercadoria no estabelecimento situado em um dos municípios que compõem a Zona Franca de Manaus, a qual se dá por meio da chamada internação, nos termos do art. 598, inciso I:

“Art. 598 - Observar-se-á o disposto no Convênio ICMS 36/97, sem prejuízo de outros controles fiscais previstos ou que venham a ser estabelecidos:

I - no tocante à comprovação do ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas, com a formalização do internamento;

II tocante aos procedimentos fiscais a serem adotados; (...).”

Aduz que o referido dispositivo remete ao Convênio ICMS 36/97, o qual especifica todo o trâmite do internamento e sua comprovação, do qual conclui-se que: (i) a constatação do ingresso da mercadoria na Zona Franca de Manaus cabe inicialmente à SUFRAMA, que o fará por declaração veiculada na ‘internet’; (ii) caso não haja tal declaração, o contribuinte deverá requerer à SEFAZ/AM ou à SUFRAMA a instauração de “Requerimento de Vistoria Técnica”; (iii) após 120 dias da remessa da mercadoria sem que tenha havido a comunicação do seu ingresso na Zona Franca de Manaus, será o remetente notificado a, no prazo de 60 dias, comprovar sua regularidade fiscal, seja por meio da comprovação do ingresso, do Parecer emitido na “Vistoria Técnica” ou, ainda, pelo recolhimento do ICMS eventualmente devido.

Afirma que as mercadorias objeto da autuação ora impugnada (Anexo 13 do AIIM) foram remetidas à Zona Franca de Manaus. A constatação de tal fato se dá pelo cotejo das NF's, devidamente registradas no livro de Saídas da defendente, tendo adotado todas as providências necessárias a fim de obter a declaração de ingresso pela SUFRAMA, sendo diligente e procedendo a todas as etapas exigidas na lei.

Não obstante a ausência da Declaração de Internamento, afirma que é possível verificar a efetiva remessa das mercadorias à Zona Franca de Manaus, por meios (i) das notas fiscais; (ii) dos conhecimentos de transporte; e (iii) dos protocolos de ingresso das mercadorias na Zona Franca de Manaus, emitidos pela própria Superintendência de Manaus (Doc. 05).

Entende que a ausência de emissão do referido documento não se deu por culpa da defendente, sendo notória e frequentemente verificada no caso de outros contribuintes. Tanto é que a própria jurisprudência já assentou entendimento acerca da admissão de outros documentos que comprovem o referido internamento da Zona Franca de Manaus, de modo a resguardar o contribuinte e não deixá-lo apenas na dependência e arbítrio da SUFRAMA.

Ressalta que este próprio Conselho, por meio de seus julgadores, já reconheceu a possibilidade de comprovação do efetivo internamento de mercadorias na Zona Franca de Manaus por meio de outros documentos, que não a DI, em atenção ao princípio da verdade material, conforme se extrai do voto proferido pelo Relator Álvaro Barreto Vieira, nos autos do Auto de Infração nº 207090.0002/04-4, *in verbis*:

“Da análise das peças processuais, constata-se que, apesar de o recorrido não ter apresentado a declaração da SUFRAMA, ele trouxe ao processo provas robustas que comprovam o internamento da quase totalidade das mercadorias arroladas no Auto de Infração.

Ressalto que essas provas (notas fiscais com carimbos de postos fiscais, declaração da Secretaria da Fazenda do Estado do Amapá, cópia de cheques e de contratos firmados com empresas da ZFM, etc) foram examinadas por auditores fiscais lotados na ASTEC do CONSEF e da PGE/PROFIS, sem que fosse suscitada qualquer dúvida sobre a veracidade dessas provas.

Uma vez que as provas apresentadas atestam de forma satisfatória a internação das mercadorias na ZFM, entendo que no caso em tela a verdade material deve prevalecer sobre a exigência formal prevista na legislação, como foi bem demonstrado na Representação interposta pela PGE/PROFIS, órgão encarregado do exercício do controle da legalidade. Ademais, esse é o entendimento que vem se firmando na jurisprudência deste CONSEF, conforme documentos acostados aos autos na citada Representação.” (g.n.)

Apresenta Acórdão:

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0196-11/06 (18/05/2006)**

EMENTA: ICMS. IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. Representação com base no art. 119, II combinado com art. 136, § 2º da Lei nº 3.956/81(COTEB) tendo em vista que documentos acostados aos autos comprovam a entrada das mercadorias na Zona Franca de Manaus (SUFRAMA). Representação ACOLHIDA. Decisão unânime.

De fato, inteiramente aplicável, ao caso em comento, a verdade material, que, longe de trazer insegurança e instabilidade na aplicação da legislação tributária, imersa em rigorismos formais até certo ponto úteis, visa a evitar a subsistência de equívocos e injustiças. Assim, a Legislação e o próprio procedimento fiscal podem ser vistos como instrumentos da Justiça, e não como um fim em si mesmos.

Inegável que, após mais de três anos de trâmite do presente processo administrativo fiscal, o Contribuinte comprovou, ainda que por via oblíqua (documento emitido pela Secretaria da Fazenda do Amapá), o efetivo preenchimento do requisito previsto em Lei, para concessão do benefício (internamento das mercadorias).

Como o Auto de Infração funda-se, justamente, na “ausência de comprovação do internamento por parte da SUFRAMA”, trazendo-se ao feito documento capaz de afastar tal motivação, outro destino não pode ter o presente Auto de Infração, que não o reconhecimento de sua completa Improcedência. (...)” (g.n.)

Afirma que os órgãos julgadores não estão deixando o contribuinte a mercê dos precários serviços da SUFRAMA, admitindo outros documentos que demonstram a internação da mercadoria na área beneficiada. O Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo já consignou entendimento no mesmo sentido, a saber:

“ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NA SAÍDA DE MERCADORIA PARA A ZONA FRANCA. Considerando as dificuldades existentes na obtenção da declaração da SUFRAMA para a comprovação da internação na Zona Franca, outros meios de prova podem ser admitidos. Recurso da Fazenda conhecido e desprovido. RECURSO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO. DECISÃO NÃO UNÂNIME” (TIT/SP, Câmara Superior, DRT-16-77540/06, Rel. Juiz Gianpaulo Camilo Dringoli, j. 25/08/2009) (g.n.)

Alinha que no voto proferido pelo I. Relator, este ressaltou a dificuldade encontrada pelos contribuintes para proceder à internação das mercadorias na Zona Franca de Manaus, o que, no seu entendimento, justifica o afastamento de qualquer excesso de formalidade para o reconhecimento do benefício fiscal. Nesse sentido, afirmou o seguinte:

“Em virtude das dificuldades existentes para a obtenção da certidão da SUFRAMA, deve-se admitir outros meios de prova para a comprovação da internação das mercadorias na Zona Franca.

Embora tenha decidido de forma diversa até a presente data, passo a adotar o novo posicionamento, após ter assistido à recente palestra sobre essa matéria, promovida no último aniversário deste E. Tribunal, malgrado a legislação seja excessivamente restritiva nessa questão.

Com efeito, o representante da SUFRAMA, ao proferir a referida palestra, apesar de seu esforço para justificar os procedimentos adotados, acabou por demonstrar todas as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes para a comprovação da internação das mercadorias da Zona Franca, na forma estabelecida pelo disposto legal que concede o benefício da isenção. Não há espaço para o excesso de formalismo, pelas razões supracitadas. (...)” (g.n.)

Entende que a autuação deve ser afastada, não podendo privar o contribuinte de um benefício por ineficiência de um órgão.

Alinha considerações sobre o princípio da verdade material e da moralidade e razoabilidade.

Conclui pelo improcedência da ação fiscal.

Com amparo no artigo 150, IV, da CF, alega o efeito confiscatório das multa aplicadas e a suas correspondente inconstitucionalidade.

Conclui que diante do cenário que apresenta, resta evidente que as multas no presente caso devem ser relevadas ou, ao menos, minoradas, diante da ausência de dolo, fraude ou simulação por parte da defendente, nos termos do art. 915, § 6º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, c/c com art. 112, II e IV do CTN.

Ante o exposto, formula os seguintes pedidos:

- a) seja recebida e acolhida a presente DEFESA, para o fim de serem integralmente canceladas as exigências fiscais referentes aos itens 1, 2 e 4 do AIIM pelos motivos aduzidos, determinando-se, por conseguinte, o arquivamento do processo administrativo instaurado; ou*
- b) na remota possibilidade de não serem acolhidos os argumentos anteriores, seja, ao menos, reduzida a abusiva penalidade imposta nos termos do art. 915, §6º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, c/c com art. 112, II e IV do CTN;*
- c) por fim, caso não seja este o entendimento deste Órgão Julgador, requer que seja determinada a realização de diligência a fim de averiguar a legitimidade dos argumentos e provas acostados aos autos em prestígio ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo, conforme mencionado no item III, retro.*

O autuante, às fls. 256 a 258 dos autos, apresenta a informação fiscal aduzindo que o contribuinte reconheceu a procedência das infrações nº 3, 5 e 6, tendo realizado o respectivo pagamento, e apresentou impugnação ao lançamento referente às infrações nº 1, 2 e 4, como segue:

INFRAÇÃO 1 – UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL REFERENTE AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO

Inicialmente o contribuinte discorre sobre o direito ao crédito do ICMS sob a ótica do princípio da não cumulatividade (fls. 216/217), posteriormente afirma que “em nenhum momento a Fiscalização analisou a natureza dos materiais adquiridos pela defendente, limitando-se a classificá-los como de uso e consumo do estabelecimento, sem considerar a sua efetiva utilização nos respectivos processos produtivos” (fl. 218), e por fim descreve a aplicação dos materiais que deram origem aos créditos de ICMS glosados (fls. 219 a 222).

Afirma que, em relação ao debate sobre o Direito ao crédito do ICMS nada temos a acrescentar.

Quanto à alegação de que “em nenhum momento a Fiscalização analisou a natureza dos materiais adquiridos pela defendente”, esclarece que a autuação foi procedida com base em descrição da utilização dos itens fornecida pelo próprio contribuinte em atendimento à ao Item 2 da Intimação para apresentação de documentos fiscais e informações complementares de 12/11/2013 (fls. 12/13), descrição essa reproduzida no anexo 2 do Auto de Infração (fls. 16 a 21), como segue:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	FINALIDADE
7000577	SOLVENTE5100INKJET	limpar equipamento que marca os produtos com a identificação do horário de produção e se o pneu esta bom ou ruim.
7000613	SOLVENT 950ML 16 2535Q VIDEOJET	limpar equipamento que marca os produtos com a identificação do horário de produção e se o pneu esta bom ou ruim.
7000670	SOLVENTE 950ML 16 2565Q VIDEOJET	limpar equipamento que marca os produtos com a identificação do horário de produção e se o pneu esta bom ou ruim.
7000759	SOLVENTE 5191 IMAJE	limpar equipamento que marca os produtos com a identificação do horário de produção e se o pneu esta bom ou ruim.
CS20170415	IPISOLV L 50	Descolar a borracha para reutilização no processo
7000312	LAPIS CRAYON AM APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção
7001392	LAPIS CRAYON PT CONTI13	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção
7001856	LAPIS CRAYON PT CONTI13	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção

Assenta que, pós a identificação e levantamento dos valores de crédito indevido, o contribuinte informou que o produto "SOLVENTE 950ML 16 2565Q VIDEOJET", além de utilizado para Limpeza de equipamento, também é utilizado para misturar a tinta que é impressa nos pneus na inspeção final, para codificação de rastreabilidade do pneu, sem, no entanto, quantificar essa utilização. Nos relatórios de controle de produção e estoque apresentados não é possível identificar essa utilização e proporção, não ficando comprovada a mesma. Esta informação consta da nota de rodapé do anexo 2 (fl. 21).

Assegura que a descrição da aplicação dos materiais apresentada pelo contribuinte em sua impugnação (fls. 219 a 222) confirmam as informações constantes do anexo 2.

Diante do exposto, mantém a autuação.

Quanto à infração 2, afirma que esse item do Auto de infração é conseqüente e dependente do item anterior, e, em nenhum momento o contribuinte contesta os cálculos apresentados, razão pela qual também mantemos a autuação.

Em relação à infração 4, reproduz inicialmente a arguição defensiva:

- *Comercializou as mercadorias em questão com clientes localizados na ZFM, com emissão das respectivas Notas Fiscais, registradas no Livro Registro de Saídas;*
- *De fato, as mercadorias foram remetidas à ZFM;*
- *Adotou todas as providências necessárias a fim de obter a declaração de ingresso pela SUFRAMA, sendo diligente e procedendo a todas as etapas exigidas na Lei;*
- *É possível verificar a efetiva remessa das mercadorias à ZFM, por meio das Notas e Fiscais e Conhecimentos de Transporte e protocolos de ingresso das mercadorias na ZFM (canhotos da NF – Doc. 05 anexo em meio magnético);*
- *“a ausência de emissão do referido documento não se deu por culpa da defendente”;*
- *a “jurisprudência já assentou entendimento acerca da admissão de outros documentos que comprovem o referido internamento na ZFM, de modo a resguardar o contribuinte e não deixá-lo apenas na dependência e arbítrio da SUFRAMA”;*
- *“este próprio conselho, por meio de seus julgadores, já reconheceu a possibilidade de comprovação do efetivo internamento de mercadorias na ZFM por meio de outros documentos”.*

Afirma o autuante que, de fato, os julgados apresentados comprovam que este conselho e outros órgãos de julgamento administrativo fiscal têm aceitado a comprovação de internamento na Zona Franca de Manaus por outros meios. No entanto, o CONSEF aceita essa comprovação no caso de apresentação de “provas robustas” tais como “Notas Fiscais com carimbos de postos fiscais”, “Declaração da Secretaria da Fazenda do Estado do Amapá”, “cópias de cheques e contratos firmados com empresas da Zona Franca de Manaus”, e o contribuinte não apresentou provas robustas. Até mesmo os conhecimentos de transportes citados não forma anexados à defesa.

Diante do exposto, mantém a autuação

Em relação a esta questão, entende que a competência para sua análise é privativa do CONSEF.

Consta nas fls. 280 a 286 e 294 a 299 extratos de pagamentos referente ao reconhecimento parcial do débito.

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla 6 infrações, já devidamente relatadas, entre as quais o autuado reconhece as infrações 3, 5 e 6 do Auto de Infração, ora impugnado, não apresentará defesa, tendo realizado o pagamentos, conforme comprovantes anexos, passando a impugnação das infrações 1, 2 e 4.

No que alude a infração 2, quanto à alegação de mácula ao princípio da não-cumulatividade, requer alinhar que, no presente caso a exigência tributária não pretende obstar a utilização dos créditos fiscais calculados conforme determina a legislação tributária do ICMS. Os créditos fiscais alvo do presente lançamento, não foram acolhidos pela fiscalização estadual, por se tratarem de material de uso e consumo, almejando exatamente a técnica de abatimento ou compensação, disciplinada, com as devidas vedações, em toda a Legislação do ICMS.

Em relação à infração 1, com reflexos na 2, a destinação dos matérias em questão, conforme a própria descrição do autuado, os mesmos têm as seguintes finalidades, já reproduzias pelos autuantes:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	FINALIDADE
7000577	SOLVENTE5100INKJET	limpar equipamento que marca os produtos com a identificação do horário de produção e se o pneu esta bom ou ruim.
7000613	SOLVENT 950ML 16 2535Q VIDEOJET	limpar equipamento que marca os produtos com a identificação do horário de produção e se o pneu esta bom ou ruim.
7000670	SOLVENTE 950ML 16 2565Q VIDEOJET	limpar equipamento que marca os produtos com a identificação do horário de produção e se o pneu esta bom ou ruim.
7000759	SOLVENTE 5191 IMAJE	limpar equipamento que marca os produtos com a identificação do horário de produção e se o pneu esta bom ou ruim.

CS20170415	IPISOLV L 50	Descolar a borracha para reutilização no processo
7000312	LAPIS CRAYON AM APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção
7001392	LAPIS CRAYON PT CONTII3	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção
7001856	LAPIS CRAYON PT CONTII3	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção

Apesar de o autuado arguir que se referem a insumos, entendo que nenhum dos itens acima alinhados, na mesma toada constante do ACÓRDÃO CJF Nº 0278-11/07 (24/08/2007), da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, desse CONSEF, reproduzida pelo próprio autuado, dão o direito ao crédito, ou seja, “para que uma mercadoria seja definida como produto intermediário, gerar direito ao crédito fiscal, a jurisprudência do CONSEF, através de reiteradas decisões, exige que integre o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.

Assim, não identifico, entre os produtos acima alinhados, tais características, ou seja, que os mesmos integram o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo, todo em vista as suas finalidade já melhor detalhada: de limpar equipamento, descolar a borracha para reutilização no processo e marcar área a corrigir em pneus na inspeção.

Quanto à alegação do sujeito passivo de que o produto "SOLVENTE 950ML 16 2565Q VIDEOJET", além de utilizado para limpeza de equipamento, também é utilizado para misturar a tinta que é impressa nos pneus na inspeção final, para codificação de rastreabilidade do pneu, cabe destacar que o impugnante não oferece qualquer elemento probatório da aludida arguição, bem como não traz dados que quantifique a aplicação distinta do aludido produto, bem como resta acolher as arguições alinhadas pelo autuante quando afirma que nos relatórios de controle de produção e estoque apresentados não é possível identificar essa utilização e proporção, não ficando comprovada a mesma.

Diante do exposto, fica mantida a exigência fiscal.

No que alude a infração 2, se refere a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

A infração 2, deflui da infração 1, vez que os itens apontados na primeira infração são considerados de usos e consumo, cabe o pagamento da diferença entre alíquotas, previstas pela Legislação do ICMS.

Destarte, uma vez mantida a infração 1, cabe a procedência, também, da infração 2.

Quanto à infração 4, trata da falta de recolhimento do ICMS em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, no período de janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2007.

Referente à comprovação do internamento das mercadorias, o RICMS estabelece:

Art. 598. Observar-se-á o disposto no Convênio ICMS 36/97, sem prejuízo de outros controles fiscais previstos ou que venham a ser estabelecidos:

I – no tocante à comprovação do ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas, com a formalização do internamento;

II – no tocante aos procedimentos fiscais a serem adotados

O autuado alegou que as mercadorias objeto da autuação ora impugnada (Anexo 13 do AIIM) foram remetidas à Zona Franca de Manaus. A constatação de tal fato se daria pelo cotejo das NF's, devidamente registradas no livro de Saídas da defendente, tendo adotado todas as providências necessárias a fim de obter a declaração de ingresso pela SUFRAMA, sendo diligente e procedendo a todas as etapas exigidas na lei.

Afirma que é possível verificar a efetiva remessa das mercadorias à Zona Franca de Manaus, por meios (i) das Notas Fiscais; (ii) dos conhecimentos de transporte; e (iii) dos protocolos de ingresso das mercadorias na Zona Franca de Manaus, emitidos pela própria Superintendência de Manaus (Doc. 05).

Observo que a legislação estabelece prazo e documentação específica para a comprovação do internamento das mercadorias na Zona Franca de Manaus, e o Fisco deste Estado não tem autorização para exigir que o contribuinte de outro Estado comprove o cumprimento de obrigação do remetente, situado neste Estado.

De acordo com o inciso III do art. 29 do RICMS/BA, a isenção referente às remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus é condicionada à comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário.

Conforme afirma o autuado, esse CONSEF tem aceitado a comprovação de internamento na Zona Franca de Manaus por outros meios, que não a apresentação da Certidão de Internamento, conforme acórdão alinhado pelo impugnante. Contudo, cabe observar, conforme destacou o autuante, que tais documentos devem se constituir em provas robustas, tais como Notas Fiscais com carimbos de postos fiscais, Declaração da Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas, “cópias de cheques e contratos firmados com empresas da Zona Franca de Manaus, além dos conhecimentos de transportes.

Assim, a documentação apresentada pelo impugnante, tendo em vista, inclusive, que conhecimentos de transportes citados não forma anexados, não se constitui em um conjunto probatório capaz de oferecer a certeza de que efetivamente as mercadorias ingressaram na Zona Franca de Manaus.

Cabe destacar, como complemento, que os elementos probatórios necessários para elidir a presente exigência fiscal, através de documento expedido pela SUFRAMA, conforme determina o §2º do art. 49 do Convênio SINIEF s/nº, de 15 de dezembro de 1970, estão como segue:

“Art. 49. Na saída de produtos industrializados de origem nacional, remetidos a contribuinte do imposto, localizado no Município de Manaus, com a isenção do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS prevista no Convênio ICM 65/88, de 6 de dezembro de 1988, a nota fiscal será emitida, no mínimo, em 5 (cinco) vias, que terão a seguinte destinação:

...

§ 2º O contribuinte remetente deverá conservar pelo prazo previsto na legislação da unidade federada a que estiver subordinado os documentos relativos ao transporte das mercadorias, assim como o documento expedido pela SUFRAMA relacionado com o internamento das mercadorias.”

Não atendido à condição para fruição do benefício da isenção, conforme é o presente caso, na medida que o sujeito passivo não apresenta os aludidos documentos, indicado no dispositivo acima citado, o tributo é considerado devido, na dicção do art. 11 e parágrafo único do RICMS/97.

“Art. 11. Quando a fruição ou o reconhecimento do benefício fiscal depender de condição, não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação ou prestação sob condição.

Parágrafo único. O pagamento do imposto, na hipótese deste artigo, será feito com os acréscimos moratórios cabíveis e, se for o caso, multa, os quais serão devidos a partir do vencimento do prazo em que o tributo deveria ter sido pago caso a operação ou prestação não tivesse sido efetuada com o benefício fiscal, observadas, quanto ao termo inicial da incidência, as normas reguladoras da matéria.”

Cabe destaque para o voto proferido, no Acórdão CJF Nº 0301-12/12, do Conselheiro Valtércio Serpa Júnior, que acolhe integralmente o Parecer da PGE/PROFIS, modificando, assim, a decisão de primeira instância relativa à infração 5, que guarda a mesma exigência da presente infração 4, que é muito mais restritivo quanto ao conjunto probatório normalmente exigido:

“Quanto à infração 5, tendo em vista o pedido de vista realizado na assentada do julgamento pela representante da PGE/PROFIS, o que motivou o Parecer acostado às fls. 609 a 613, o qual nesta oportunidade, acolho em sua integralidade, permite a seguinte conclusão:

O benefício concedido é a isenção do imposto nas operações de produtos industrializados de origem nacional remetidos a contribuinte mesmo localizado no município de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo com isenção do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), prevista nos Convênios ICM 65/88, de 6 de dezembro de 1988 e ICMS 49/94, de 30 de junho de 1994, estando regido pelo Convênio ICMS 36/97.

A regra, todavia, está condicionada a alguns fatores, que, inocorrendo, implicam na tributação normal da operação, como se para qualquer outro destino fosse. Logo, não sendo atendidas as condicionantes, caio-se na regra geral de tributação.

Dessa forma, o Convênio acima mencionado, estabelece que a entrada das mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, deve ser comprovada, sendo este internamento composto de duas fases (cláusula 2ª): ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas, e formalização do internamento.

A partir deste comando, óbvio se torna que, para o legislador, estas duas atividades se complementam e devem ocorrer de forma completa. Assim, por exemplo, não basta apenas o ingresso, mas é necessária, de igual forma, a formalização do internamento, a ser feita pela SUFRAMA e Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas que agirão de igual forma, coordenadamente.

Afirma, ainda o § 2º da Cláusula 4ª, que não constituirá prova do ingresso da mercadoria a aposição de qualquer carimbo, autenticação, visto ou selo de controle pela SUFRAMA ou SEFAZ/AM, nas vias dos documentos apresentados para vistoria. E essa foi uma das provas trazidas pelo recorrente. E mais: dispõe a Cláusula 5ª que a SUFRAMA comunicará o ingresso da mercadoria ao fisco da unidade federada do remetente e ao fisco federal, mediante remessa de arquivo magnético até o sexagésimo dia de sua ocorrência. Tal fato não ocorreu, o que motivou a autuação em tela.

Como é bem sabido, a regra de isenção deve ser explícita, e sua interpretação restritiva. Logo, caberia à Recorrente, envidar os esforços junto à SUFRAMA no sentido de obter os documentos que eventualmente comprovassem o internamento das mercadorias para a Zona Franca de Manaus remetidas, e a conseqüente confirmação da isenção das operações. E tais documentos não conseguiram chegar ao processo.

No Poder Judiciário, a questão não pode ser apreciada nos Tribunais Superiores do país, tendo em vista a Súmula 07 do STJ, a qual impede reanálise fática.

Todavia, os órgãos estaduais, através dos Tribunais de Justiça, assim tem se posicionado:

APELAÇÃO CÍVEL. Anulatória de Auto de Infração e imposição de multa.

1. Isenção. Envio de mercadorias à Zona Franca de Manaus. Ausência de internação junto à SUFRAMA. Isenção descabida por não preenchimento de requisito legal.

2. Aplicação de alíquota. Comprovação de entrada das mercadorias no Município de Manaus AM, que enseja o reconhecimento da aplicação de alíquota interestadual. Presunção de veracidade dos documentos apresentados.

3. Afastada a condenação ao pagamento das custas Isenção dos entes públicos Inteligência do artigo 6º, da Lei nº 11.608/03 e artigo 2º da Lei 4.476/84 (Regimento de Custas e Emolumentos).

Recurso voluntário e reexame necessário parcialmente providos.

(Apelação: 0031556-12.2010.8.26.0053. Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo. Apelado: Nissin-Ajinomoto Alimentos Ltda. Comarca: São Paulo. Voto nº: 8880 – Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo)

Nesta Decisão, assim se posicionou a desembargadora Cristina Cotrofe:

(...) Contudo, em relação às notas sem certidão de internamento expedida pela SUFRAMA, não há como ser concedido o benefício. Nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional, deve-se interpretar literalmente a legislação que disponha sobre isenção tributária.

Em assim sendo, não se permite ao intérprete a extensão dos benefícios aos casos em que não houve a comprovação dos requisitos exigidos. Com efeito, esta E. Corte já decidiu:

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ICMS Auto de Infração e imposição de multa. Não recolhimento do imposto. Alegação de envio das mercadorias à Zona Franca de Manaus. Não comprovação da efetiva entrega. Art. 414 do Decreto nº 33.118/91 que prevê a expedição de certidão de internamento, Parecer do SUFRAMA ou, ainda, certidão expedida pela Secretaria da Fazenda do Amazonas, após vistoria técnica. Ausência, contudo, de documentação comprovando a internação. Isenção que deve ser interpretada de forma restritiva. Multa aplicada nos termos da legislação em vigor. Ação improcedente Recurso não provido.

(...) a autora não comprovou o internamento das mercadorias, por meio de informação enviada à SUFRAMA ou expedição de certidão de internamento. A simples remessa das notas fiscais e livro de registro de entrada não podem substituir o documento previsto em lei. Como dito na r. sentença a isenção deve ser interpretada de forma restritiva, consoante dispõe o art. 111 do CTN. Inexiste previsão legal que permita a aceitação de qualquer documento, diverso do supramencionado.1

Não há como aceitar forma diversa de comprovação de internamento de mercadorias, diante das disposições legais já mencionadas.

(...) Dessa forma, não há como reconhecer o benefício da isenção do tributo diante do não cumprimento de requisito essencial, qual seja, a apresentação de certidão emitida pela SUFRAMA de internamento de mercadorias.

Reconhecida incidência do tributo, necessária a análise da alíquota aplicável ao caso.

No mesmo sentido, poderia listar inúmeras outras decisões, a exemplo das APELAÇÕES Nº 9157557-92.2003.8.26.0000, 9157557922003826, também do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, bem como a APELAÇÃO Nº AC 6469325 Tribunal de Justiça do Estado do Paraná.

Dessa forma, diante de todos os argumentos expostos, não posso comungar da posição do órgão de primeiro grau em sua Decisão quanto a este item da autuação, razão pela qual reformo a Decisão prolatada, restabelecendo os valores cobrados na autuação. “

A comprovação do envio das mercadorias para a Zona Franca de Manaus poderia ter sido feita pelo contribuinte, mediante a prova da internação de tais mercadorias, no entanto, não foi feita. Ante o exposto, como não há provas de que as mercadorias foram realmente destinadas à Zona Franca de Manaus, concluo que a infração 4 é procedente.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO DIVERGENTE (infrações 1 e 2).

Peço vênica para discordar parcialmente do eminente Relator. Restringe-se a divergência ao item “lápiz crayon”, inserido no demonstrativo de débito das infrações 1 e 2, relativamente ao creditamento indevido do ICMS e correspondente cobrança da imposto por diferença de alíquotas (DIFAL).

Conforme foi exaustivamente explicado na peça defensiva o item “Lápis Crayon”, classificado pela empresa autuada nos códigos 7000312, 7001392 e 7001856, tem participação direta no processo produtivo, é nele consumido, além de entrar em contato direto com o produto final: os pneus fabricados pela empresa Continental do Brasil.

Para melhor avaliação do caso em exame, reproduzo neste voto o descritivo da participação dos referidos insumos no processo fabril da autuada, objeto da divergência:

MATERIAL 7000312 - LÁPIS CRAYON AM APV: Marcar área a corrigir nas áreas de inspeção final e overinspecton. Esta marcação tem a finalidade de identificar a área a corrigir, para segregar o pneu para análise. Neste exame a área demarcada pode ser coberta por uma camada de borracha, ou pode ser retocado com lápis crayon PT CONTI13 no caso leves imperfeições, depois o pneu é remetido para nova análise na inspeção final, ou disposição do mesmo para corte e descarte como scrap, caso não seja possível fazer a correção.

MATERIAL 7001392 - LÁPIS CRAYON PT CONTI13: Utilizado nas áreas de inspeção final e overinspecton para fazer correção de leves imperfeições visuais no pneu, sendo essencial na sua produção e na qualidade do produto.

MATERIAL 7001856. LÁPIS CRAYON BR APV: Marcar área a corrigir nas áreas de inspeção final e overinspecton, Esta marcação tem a finalidade identificar área a corrigir, para segregar o pneu para análise. Neste exame a área demarcada pode ser coberta por uma camada de borracha, ou pode ser retocado com lápis crayon PT CONTI13 no caso leves imperfeições, depois o pneu é remetido para nova análise na inspeção final, ou disposição do mesmo para corte e descarte como scrap, caso não seja possível fazer a correção.

A utilização dos “lápiz crayon” é visualizada no processo produtivo, na inspeção final do

produto, sendo utilizados para demarcar áreas imperfeitas do pneu fabricado; ou no caso de leves defeitos, a correção é feita pelo próprio “lápiz cryon”.

É importante destacar que os pneus são itens fundamentais para a segurança dos veículos. Defeitos de fabricação desses itens afetam a dirigibilidade dos automóveis, prejudicando a eficiência do sistema de freios e a força nas rodas de tração, podendo acarretar a ocorrência de acidentes gravíssimos, com prejuízos materiais e perdas de vidas humanas. Por essas razões, o controle de qualidade e a inspeção do produto no processo fabril são etapas necessárias e inafastáveis, até por imposição legal ao fabricante, que poderá ser responsabilizado civil e criminalmente pelos danos que der causa em caso de fornecimento de produtos com defeitos ou vícios e sem atendimento às normas de segurança.

Pelo exposto acima e considerando também o relatório fotográfico juntado à fl. 222 dos autos, percebe-se claramente que os “lápiz crayon” tem participação direta e são consumidos no processo de produção de pneus, na fase final do processo, na etapa denominada “Inspeção”.

Apesar de não se integrar ao produto final, constitui elemento imprescindível para a produção de pneus e estão diretamente relacionados com o controle de qualidade e com a própria segurança que o produto deve possuir para ser comercializado no mercado consumidor ou servir de insumo na indústria automobilística. Podem, portanto, ser enquadrados no rol dos produtos intermediários, que assegura ao contribuinte o direito ao crédito fiscal, nos termos do art. 93, inc. I, letra “b”, do RICMS.

Em concordância com esse entendimento alinha-se a jurisprudência majoritária deste CONSEF. A título de exemplo cito o Acórdão nº 0278-11/07 – Relator: Fernando Antônio Brito de Araújo, com destaque para o seguinte trecho: *“Observo que no processo produtivo é considerado insumo tudo que entra na formação ou composição de um produto e é contabilizado como custo, incluindo-se aí as matérias-primas e os produtos intermediários, sendo que as matérias-primas são consumidas e integram o produto final. Quanto ao produto intermediário, a legislação prevê que somente se considera como tal, se os materiais forem consumidos no processo industrial ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição (RICMS/97, art. 93, § 1º).*

Apresento abaixo o demonstrativo com os valores a serem excluídos dos itens 1 e 2 do Auto de Infração. A parcela do crédito indevido a ser expurgada do A. I. totaliza a cifra de R\$3.552,18. Já o montante de DIFAL a ser retirada do lançamento soma a quantia de R\$5.074,55.

DATA	NOTA	CNPJ	UF	COD PROD	DESCRIÇÃO PRODUTO	UTILIZAÇÃO	BASE	ALIQ	CRÉDITO	DIFAL
26/01/2010	269	05.989.608/0001-04	SP	7001856	LAPIS CRAYON BR APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção	845,60	7,00	59,19	84,56
SUBTOTAL							845,60		59,19	84,56
15/03/2010	422	05.989.608/0001-04	SP	7000312	LAPIS CRAYON AM APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção	845,60	7,00	59,19	84,56
30/03/2010	466	05.989.608/0001-04	SP	7001856	LAPIS CRAYON BR APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção	1.268,40	7,00	88,79	126,84
SUBTOTAL							2.114,00		147,98	211,40
09/04/2010	534	05.989.608/0001-04	SP	7000312	LAPIS CRAYON AM APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção	1.057,00	7,00	73,99	105,70
21/04/2010	1	02.112.616/0001-80	SP	7001392	LAPIS CRAYON PT CONTI/13	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção	4.030,88	7,00	282,16	403,09
SUBTOTAL							5.087,88		356,15	508,79
13/05/2010	623	05.989.608/0001-04	SP	7000312	LAPIS CRAYON AM APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção	845,60	7,00	59,19	84,56
SUBTOTAL							845,60		59,19	84,56
07/06/2010	719	05.989.608/0001-04	SP	7001856	LAPIS CRAYON BR APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção	1.057,00	7,00	73,99	105,70
SUBTOTAL							1.057,00		73,99	105,70
31/07/2010	878	05.989.608/0001-04	SP	7000312	LAPIS CRAYON AM APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção	1.268,40	7,00	88,79	126,84
09/07/2010	30	02.112.616/0001-80	SP	7001392	LAPIS CRAYON PT CONTI/13	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção	4.750,68	7,00	332,55	475,07
SUBTOTAL							6.019,08		421,34	601,91
28/09/2010	1027	05.989.608/0001-04	SP	7000312	LAPIS CRAYON AM APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção	1.268,40	7,00	88,79	126,84
SUBTOTAL							1.268,40		88,79	126,84

18/10/2010	1146	05.989.608/0001-04	SP	7001856	LAPIS CRAYON BR APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção	1.691,20	7,00	118,38	169,12
SUBTOTAL							1.691,20		118,38	169,12
30/11/2010	1275	05.989.608/0001-04	SP	7000312	LAPIS CRAYON AM APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção	845,60	7,00	59,19	84,56
16/11/2010	66	02.112.616/0001-80	SP	7001392	LAPIS CRAYON PT CONTI13	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção	4.030,88	7,00	282,16	403,09
SUBTOTAL							4.876,48		341,35	487,65
13/12/2010	74	02.112.616/0001-80	SP	7001392	LAPIS CRAYON PT CONTI13	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção	4.174,84	7,00	292,24	417,48
SUBTOTAL							4.174,84		292,24	417,48
08/04/2011	1614	5989608000104	SP	7000312	LAPIS CRAYON AM APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção final	2.250,00	7,00	157,50	225,00
SUBTOTAL							2.250,00		157,50	225,00
14/06/2011	1750	5989608000104	SP	7000312	LAPIS CRAYON AM APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção final	2.250,00	7,00	157,50	225,00
15/06/2011	131	2112616000180	SP	7001392	LAPIS CRAYON PT CONTI13	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção final	4.810,19	7,00	336,71	481,02
SUBTOTAL							7.060,19		494,21	706,02
27/07/2011	1956	5989608000104	SP	7000312	LAPIS CRAYON AM APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção final	1.575,00	7,00	110,25	157,50
27/07/2011	144	2112616000180	SP	7001392	LAPIS CRAYON PT CONTI13	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção final	2.533,76	7,00	177,36	253,38
SUBTOTAL							4.108,76		287,61	410,88
17/09/2011	162	2112616000180	SP	7001392	LAPIS CRAYON PT CONTI13	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção final	3.721,46	7,00	260,50	372,15
SUBTOTAL							3.721,46		260,50	372,15
04/10/2011	2121	5989608000104	SP	7000312	LAPIS CRAYON AM APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção final	1.800,00	7,00	126,00	180,00
SUBTOTAL							1.800,00		126,00	180,00
02/11/2011	2220	5989608000104	SP	7000312	LAPIS CRAYON AM APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção final	2.250,00	7,00	157,50	225,00
SUBTOTAL							2.250,00		157,50	225,00
19/12/2011	2354	5989608000104	SP	7000312	LAPIS CRAYON AM APV	Marcar área a corrigir em pneu na inspeção final	1.575,00	7,00	110,25	157,50
SUBTOTAL							1.575,00		110,25	157,50
TOTAL GERAL							50.745,49		3.552,18	5.074,55

Nosso voto, portanto, é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, divergindo do Sr. relator tão somente no que se refere às parcelas acima enumeradas, que no nosso entendimento devem ser excluídas do lançamento fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269205.0001/13-3**, lavrado contra **CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.487.889,76**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.448.746,27 e 100% sobre R\$39.143,49, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "f", VII, "a" e III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no inciso XV, "d", do mesmo diploma legal citado, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de maio de 2014.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR/VOTO DIVERGENTE
(Infrações 1 e 2)