

**A. I. Nº** - 207140.0030/13-6  
**AUTUADO** - VISTEON SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.  
**AUTUANTE** - JAIR DA SILVA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 21/07/2014

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0117-05/14

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Demonstrada a destinação para uso e consumo com exceção da graxa que compõe o produto final. Infração parcialmente mantida. **b)** AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Ficou demonstrado que havia saldo credor, contudo, no caso em lide, o autuado é sistemista do Complexo Ford/Camaçari e os créditos decorrentes das saídas com diferimento são totalmente transferidos para aquela montadora de veículos automotores. Infração mantida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO. Demonstrada a destinação para uso e consumo com exceção da graxa que compõe o produto final. Infração parcialmente mantida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado no dia 19/09/2013, exige ICMS no valor histórico de R\$ 178.562,70, sob a acusação do cometimento das irregularidades abaixo especificadas.

1. Utilização indevida de crédito, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. O contribuinte utilizou créditos fiscais relativos a peças de uniformes, paletes, graxas lubrificantes, copos descartáveis, equipamentos de segurança individual, peças de computadores, dentre outros, que não fazem parte do processo produtivo. ICMS no valor de R\$ 123.283,99 - Multa de 60%, ;
2. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. A exigência fiscal é relativa a peças de uniformes, paletes, graxas lubrificantes, copos descartáveis, equipamentos de segurança individual, peças de computadores, dentre outros, que não fazem parte do processo produtivo. ICMS no valor de R\$43.840,91 - Multa de 60%;
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. O contribuinte utilizou indevidamente o crédito fiscal relativo a 47/48 do ICMS no mês de aquisição do bem do ativo imobilizado. ICMS no valor de R\$11.437,80 - Multa de 60%.

O autuado, às fls. 42 a 98 dos autos, afirma que o estabelecimento autuado se dedica, dentre outras atividades, à industrialização e comercialização de peças e componentes destinados a veículos automotores, sendo, portanto, contribuinte do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, no Estado da Bahia. Transcreve as infrações, enquadramento e multa.

Declara que antes de adentrar propriamente às suas razões defensivas, irá ao longo de tais razões defensivas das Infrações 1 e 2, serão tratadas de forma conjunta por estarem diretamente

relacionadas, haja vista que decorrem da aquisição de mercadorias supostamente destinadas ao uso e consumo do seu estabelecimento autuado, cujos efeitos são a suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em tais aquisições (infração 1), e a suposta falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nos casos dessas aquisições provenientes de outras unidades da Federação (infração 2).

No que tange à infração 3, afirma que esta imputação será tratada em tópico específico, mas também aplicável às infrações 1 e 2, tendo em vista a situação credora do estabelecimento autuado ao longo dos anos em que verificadas tais ocorrências, influência diretamente na caracterização e no enquadramento dessas acusações fiscais.

Disse que para apurar e quantificar a infração 01 e 02, conseqüentemente, o I. Auditor Fiscal autuante elaborou o *"DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DO DÉBITO DO ICMS RELATIVO AO CRÉDITO FISCAL E À DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS"*, anexo à peça acusatória, englobando os exercícios de 2009 a 2011.

Explica que dentre outras informações constantes do citado demonstrativo, estão referenciados o número da Nota Fiscal de entrada, a data, a descrição do bem/mercadoria, a Unidade Federada de origem e o CFOP adotado. Pois é em relação a esse último dado (CFOP adotado) que recai o patente vício a seguir suscitado.

Esclarece, ainda, que a partir da análise do citado demonstrativo, salta aos olhos o fato de que a despeito dos CFOP's adotados nas operações autuadas, sem qualquer embasamento técnico comprobatório, o I. Auditor Fiscal autuante, **presume** que os bens/mercadorias ali elencados enquadram-se como bens destinados ao uso e/ou consumo do estabelecimento autuado, o que justificaria a glosa de créditos efetuada, assim como a exigência de diferencial de alíquotas relacionada.

Declara que é cediço o entendimento de que o procedimento fiscal de autuação deve trazer os elementos formadores da convicção do respectivo agente, os quais, por sua vez, devem ser sustentados por documentos probatórios ou métodos de avaliação empíricos, afastando por completo a utilização de suposições e indícios infundados.

Registra que o Estado deve fundamentar as alegações e não simplesmente imputar os fatos de qualquer maneira, transferindo para o contribuinte o ônus de provar sua inocência. Explica, ainda, que a autoridade autuante, antes mesmo de elaborar a peça acusatória deve, necessariamente, utilizar de um vasto conjunto de provas para que concretize suas pretensões e, somente após a certeza da identificação da infração praticada pelo contribuinte é que será possível a formalização da exigência.

Esclarece que com as assertivas acima, é que a peça acusatória em combate não pode ser mantida pelo simples fato de que I. Auditor Fiscal autuante presume que as operações autuadas decorrem de aquisições de bens/mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento autuado.

Frisa que essa acusação, formulada pelo I. Auditor Fiscal autuante, só pode ser comprovada através de análise específica que demonstre, por meio de provas técnicas, que as mercadorias objeto da autuação são realmente bens de uso e/ou consumo, levando-se em conta a atividade industrial do autuado o que, contudo, não ocorreu. Portanto, verifica-se que a metodologia adotada não foi adequada para produção de prova capaz de indicar a materialidade da acusação fiscal, na medida em que o levantamento elaborado pelo I. Auditor Fiscal autuante presume, ao invés de comprovar, que referidas aquisições teriam tal finalidade.

Diz que partir dessa situação, exige-se, de plano o cancelamento do Auto de Infração ora combatido, visto que o procedimento utilizado pela fiscalização estadual ao elaborar a peça acusatória, não demonstra, pelo método necessário, a certeza da acusação fiscal. Isto porque, deveria o I. Auditor Fiscal autuante ter comprovado cabalmente que as operações autuadas decorrem de aquisições de bens/mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento autuado, e não simplesmente presumir que as operações autuadas teriam tal natureza.

Acrescenta que não é vã a norma de nosso ordenamento que dispõe que o ônus da prova incumbe

a quem alega, ao revés, trata-se de norma elementar do Direito, que não necessita de maiores explicações ou comentários, sendo certo que no caso dos autos caberia ao I. Auditor Fiscal autuante demonstrar que as operações autuadas decorrem de aquisições de bens/mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento autuado e não o contrário, i.e., o autuado provar que tratam-se de aquisições de verdadeiros insumos, produtos intermediários e materiais de embalagem que são utilizados, se desgastam, são consumidas em seu processo industrial, por vezes integrando o produto final, sendo imprescindíveis à sua produção industrial, tornando legítimo os créditos de ICMS apropriados e ilegítima a exigência desse imposto a título de diferencial de alíquotas.

Cita esclarecimento de Luís Eduardo Schoueri a respeito do tema da prova no processo administrativo fiscal (in Distribuição Disfarçada de Lucros, São Paulo, Dialética, 1996, pág. 122/123). Chama atenção pela inversão do ônus da prova preconizada pela autuada fica mais evidente ao analisar o demonstrativo das operações autuadas anexo à peça acusatória, onde, como se disse, encontram-se indicados além de outros dados inerentes a tais operações, os respectivos CFOP's adotados nas operações autuadas.

Afirma que esse entendimento, mediante a análise desse demonstrativo, é evidente que, em relação à grande parte das operações autuadas, os CFOP's adotados foram os representados pelos códigos 1101 e 2101, que, como sabido, correspondem a compras para industrialização, conforme disposto no Capítulo VI, do Decreto nº 6.284/1997 (RICMS/BA), vigente à época dos fatos, mediante referência expressa ao Anexo do Convênio s/nº, de 15 de dezembro de 1970, que dispõe sobre o CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E DE PRESTAÇÕES - CFOP.

Nesse particular, destaca que inexistente no trabalho fiscal qualquer prova cabal de que as mercadorias objeto da acusação fiscal, ao contrário do que se infere pelos CFOP's adotados, sejam destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento autuado. Reitera que conforme demonstrado, os documentos que serviriam, eventualmente, para sustentar o entendimento do I. Auditor Fiscal, carregam conteúdo distinto daquele classificado como "bens de uso e/ou consumo" o que, no mínimo, indica a precariedade da acusação fiscal.

Consequentemente, diz que deve se ter em mente que foi a fiscalização estadual quem não logrou êxito em demonstrar os elementos que impõem a lavratura da autuação em combate, mais especificamente, que as mercadorias constantes das Notas Fiscais objeto da autuação são bens de uso e consumo, haja vista que a mera presunção do I. Auditor Fiscal, não pode desqualificar a natureza e a destinação dada a tais operações por parte do autuado.

Junta exemplo, no qual diz ser válido destacar o entendimento do E. Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (Presidente: Marco Antonio Mazzoni. Turma: 2ª Turma Julgadora. Processo Nº: AI SF 005.01923/07-1. Data da sessão : 06/11/2008. Recurso PROVIDO). Portanto, na análise, o d. órgão julgador pernambucano se posicionou no sentido de que a destinação dada pelo contribuinte, no caso compras para industrialização, não pode ser desconsiderada pela presunção do I. Auditor Fiscal autuante, em função da mera nomeação do produto.

Explica que, no presente caso concreto, o I. Auditor Fiscal autuante, em detrimento à destinação dada pelo autuado - que pode ser comprovada mediante a análise dos CFOPs indicados no demonstrativo anexo à autuação - presumiu que os produtos objeto das Notas Fiscais autuadas destinaram-se ao uso e/ou consumo do estabelecimento autuado, em função de sua mera nomeação. Nessa linha, ressalta que o exercício do poder de tributar deve pautar-se pelos ditames do princípio da legalidade, sendo imperativo que o Fisco assinala pelo menos fortes indícios de infração à legislação tributária para autuar o contribuinte, sob pena de total precariedade do trabalho fiscal, como ocorrido nos presentes autos.

Esclarece que não se pode impor o ônus da prova para o contribuinte sem que a r. fiscalização tenha, antes mesmo de autuá-lo, esgotado todas as possibilidades de investigação, ou seja, buscado a prova necessária a materializar a razão da acusação fiscal.

Disse que cabe ao I. Auditor Fiscal autuante o ônus da prova do ilícito alegado na peça acusatória ora combatida, sob pena de instalar-se uma arbitrariedade em matéria tributária.

Decerto, afirma que a inversão do ônus da prova é regra de julgamento e deve ser aplicada nas hipóteses em que o d. julgador entender existir impossibilidade da presunção de veracidade dos argumentos acusatórios, em prol do equacionamento da relação administrativa. Logo, tendo em vista que a documentação utilizada pelo I. Auditor Fiscal autuante não é suficiente para demonstrar a razão central da acusação fiscal, ora combatida, é forçoso concluir pela improcedência da mesma, visto que competiria à referida autoridade ter comprovado, por meio de argumentos técnicos, a materialidade da infração e não apenas ter presumido a destinação dos produtos por sua mera nomeação em detrimento à destinação dada pelo autuado com a adoção dos CFOP's 1101 e 2101.

Afirma que resta claro que deve ser cancelado o Auto de Infração guerreado, por estar embasado em um trabalho fiscal cujos resultados não são suficientes para comprovar a acusação fiscal.

Ainda, em preliminar, quanto à impossibilidade de cobrança do DIFAL do ICMS relativa às operações com bens de uso e consumo (infração 2). Disse que a correta classificação das operações autuadas não seja de aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento autuado, não pode deixar de destacar no se refere ao fato de haver flagrante ilegalidade na cobrança do ICMS a título de diferencial de alíquotas constante da peça acusatória, posto que tal hipótese de incidência não se encontra prevista na Lei Complementar nº 87/96.

Reproduz a Lei Complementar nº 87/96, editada com base nos arts. 146, inciso III, alínea “a”; 150, § 7º; 155, § 2º, inciso XII; todos da Constituição Federal de 1.988, assim estabelece quanto às hipóteses de incidência do ICMS. Tal dispositivo legal observa-se que, entre as diversas hipóteses de incidência do ICMS elencadas pelo legislador complementar, não há previsão de que sejam gravadas pelo referido imposto às entradas de mercadorias provenientes de outras unidades federadas destinadas a uso, consumo ou mesmo ativo imobilizado.

Cita João Dácio Rolim e Henrique Gaede (Diferencial de Alíquota – Exigência quanto ao Recolhimento do após a Edição da Lei Complementar nº 87/96”, in “O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais”, Coordenação de Valdir Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 1997, p. 193) reconhecem não haver previsão da regra regulamentar possibilitando a cobrança de ICMS relativo ao diferencial de alíquotas.

Refuta que na análise dos arts. 4º, 12 e 13 da Lei Complementar nº 87/96 (com as redações dadas pelas Leis Complementares 102/00 e 114/02) verifica-se que tal norma definiu, respectivamente, os contribuintes do ICMS, o momento de ocorrência do fato gerador desse imposto e a sua base de cálculo, não estabelecendo igualmente nada no que se refere à situação ora tratada. Com efeito, ao cuidar dos aspectos pessoal, temporal e quantitativo do referido imposto o legislador complementar não previu que: *“(i) quaisquer pessoas que realizem com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, que adquiram bens em operações interestaduais e que os destinem a uso, consumo ou à integração no ativo imobilizado, são contribuintes do ICMS; (ii) na entrada de mercadoria proveniente de outra unidade federada ocorreu o fato gerador do ICMS; e (iii) na situação ora tratada, o valor impositivo do ICMS é o montante da aludida operação, sobre o qual foi cobrado o imposto na origem, de forma que o montante a ser recolhido corresponda à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”*.

Pontua que a esse respeito, Hugo de Brito Machado (“Aspectos Fundamentais do ICMS”, 2ª. Edição, Dialética, 1999, p. 101/103) afirma que o texto complementar não cogitou que a entrada da mercadoria adquirida em outro Estado (para ser destinada ao uso ou consumo ou incorporada ao ativo imobilizado) pudesse gerar a obrigação do recolhimento de ICMS, deixando esse fato fora do âmbito do ICMS. Dessa mesma forma, João Dácio Rolim e Henrique Gaede (obra citada, p. 193), analisa a questão sob esse mesmo prisma, ou seja, as omissões da Lei Complementar quanto à ocorrência do fato gerador do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias e a identificação do contribuinte na situação ora tratada.

Diante do exposto, diz estar claro que a cobrança do diferencial de alíquotas, após a edição da Lei Complementar nº 87/96, não encontra amparo legal, posto que, como já se viu, o referido

diploma legal nada dispõe a esse respeito. Logo nenhum Estado e nem tampouco o Distrito Federal, tem legitimidade para efetuar tal exigência.

Declara que o fato de a Constituição Federal prever a cobrança do ICMS da diferença de alíquota no Estado de destino é suficiente para, com base na legislação ordinária – editada sem amparo na aludida Lei Complementar nº 87/96 – legitimar o procedimento adotado pelo Estado da Bahia na lavratura do Auto de Infração ora combatido, pois, como é sabido a mencionada disposição constitucional não possui eficácia plena.

Acrescenta que, mesmo diante do contido no art. 155, § 2º, inciso VIII do texto constitucional, objetivando a repartição de receitas entre as unidades federadas, estabelece ser o montante a título de diferencial de alíquotas devido ao Estado da localização do destinatário das mercadorias, não se pode aventar que tal comando constitucional é autoaplicável, posto que a própria Constituição Federal - que apenas fixa a competência tributária e os limites para o seu exercício – dispõe sobre a necessidade de que, mediante lei complementar, sejam definidos os fatos geradores, contribuintes, base de cálculo e especificamente no que tange ao ICMS, fixado *“para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços”* (arts. 146, III, “a” e 155, § 2º, XII, “d” da CF/88).

Logo, afirma que é inegável que, mesmo diante do disposto no art. 155, § 2º, inciso VIII do texto constitucional, o Distrito Federal e os Estados, como a Bahia, não têm legitimidade para exigir o recolhimento do ICMS a título de diferencial de alíquotas nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades federadas, já que tal situação não se encontra expressamente prevista na Lei Complementar nº 87/96 como tributável pelo imposto estadual. A esse respeito, novamente importa destacar o entendimento de Hugo de Brito Machado (obra citada, p.101/102) acerca da matéria.

Destaca que é claro a flagrante ilegalidade da legislação do Estado de Bahia que, sem amparo no texto legal que lhe é hierarquicamente superior, estabelece como hipótese de incidência do ICMS a entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou ativo fixo.

Menciona que nem todas as legislações estaduais contemplam essa hipótese de incidência (que é ilegal, posto não encontrar respaldo na Lei Complementar nº 87/96). Assim, não pode prosperar a exigência fiscal que foi efetuada ao autuado mediante a lavratura do Auto de Infração ora combatido, posto que não lhe pode ser imputada a obrigação do recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS na entrada de mercadorias provenientes de outras unidades federadas, já que tal fato não se encontra previsto na Lei Complementar nº 86/97 como gerador da incidência do referido imposto e, diante disso, não é o autuado tida (em razão da realização dessas aquisições interestaduais), pela citada norma legal, como contribuinte ou responsável.

Impôs para que seja o Auto de Infração ora combatido pela inteira improcedência.

Alega, o efeito confiscatório da multa aplicada (infrações 1, 2 e 3). Protesta pela inaplicabilidade das multas punitivas propostas no Auto de Infração ora combatido, pois, sendo correspondente a 60% do valor do imposto reclamado, caracteriza-se como confiscatória, situação que carece de amparo constitucional. Cita o entendimento de Hugo de Brito Machado (Machado, Hugo de Brito in “Caderno de Pesquisas Tributárias” n.º 4, Ed. Resenha Tributária, pp. 255/256.) e pronunciamento de Sacha Calmon Navarro Coelho (Coelho, Sacha Calmon Navarro, in “Comentários ao Código Tributário Nacional”, ed. Forense, pp. 332/333.), ao ensinar que *“o confisco é genericamente vedado, a não ser nos casos expressamente autorizados pelo constituinte e pelo seu legislador complementar”*. e Sacha Calmon Navarro Coelho ressalta ademais que *“bem observadas as referidas hipóteses, verifica-se que se ligam aos tipos delituais conhecidos por concussão, apropriação indébita, contrabando, descaminho, fraude, sonegação, tráfico de drogas, segundo o Código Penal e leis subsequentes”*.

Disse que esse entendimento convalida os argumentos expostos, transcreve recente julgado do Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário 754.554, Relator Ministro Celso de Mello, Julgamento

21/08/2013), no qual se expôs o ponto de vista que o princípio constitucional do não-confisco (constante do artigo 150, IV da Constituição Federal) também é aplicável à graduação da multa.

Registra que no voto do Ministro Relator é citado exatamente o percentual que se estava discutindo a constitucionalidade em face do princípio da vedação ao confisco (artigo 150, IV da Constituição Federal). Como se observa da transcrição acima, o percentual discutido era de 25%, inferior, portanto, ao percentual exigido do autuado no presente Auto de Infração, mas ainda assim tido como confiscatório. Nesse contexto, impõe-se o cancelamento da exigência fiscal em tela, pois a manutenção da respectiva penalidade, afronta os princípios que regem o sistema tributário nacional, notadamente, o princípio da vedação ao confisco.

Seguindo, ainda, em preliminar, questão em relação à ausência de tipicidade entre o contido nos autos e a situação fática - enriquecimento ilícito - impropriedade da formalização da exigência diante do enquadramento legal indicado (infrações 1 e 3). Exigência de valores a título de débito do ICMS X ausência de prestação pecuniária a pagar - saldo credor em montante superior ao suposto creditamento indevido.

Diz que a fiscalização entendeu, dentre outros aspectos, que o autuado praticou infrações relativas: "(i) utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo em seu estabelecimento (INFRAÇÃO 01); e (ii) utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o seu ativo permanente (INFRAÇÃO 03)".

Alega que se exigiu do autuado o recolhimento de multa de ofício, correspondente a 60% do ICMS tido com indevidamente creditado, nos termos do artigo 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/1996, que disciplina o ICMS no âmbito do Estado da Bahia. Reproduz o dispositivo.

De plano, mediante a análise do dispositivo, como enquadramento legal à conduta atribuída ao autuado, diz saltar aos olhos a informação de que a multa aplicada cuida de hipóteses em que o suposto creditamento indevido não importe em descumprimento da obrigação principal, i.e., falta de recolhimento do imposto. Logo, sustenta que está claro que o I. Auditor Fiscal reconheceu, pelo próprio enquadramento legal indicado, que a utilização do suposto crédito indevido, não resultou na falta de recolhimento do ICMS.

Explica que, ao longo de todo período autuado, o estabelecimento autuado do autuado sempre apresentou sucessivos saldos credores do ICMS, situação essa que perdura até hoje, tendo ela apurado no mês de agosto do corrente ano, exemplificativamente, saldo credor do imposto no montante de R\$ 3.865.118,65 (Doc.04). Todavia, mediante análise do Auto de Infração e do demonstrativo do débito tributário em relação às infrações em tela (01 e 03), em que se exigiu multa de ofício, correspondente a 60% do ICMS tido com indevidamente creditado, nos termos do artigo 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/1996, é notório que o I. Auditor Fiscal, contrariamente ao que prevê esse dispositivo, exige também valores a título de débito principal (ICMS), e sob os quais aplica a penalidade no percentual de 60%.

Exemplifica que, no mês de janeiro/2009, o I. Auditor Fiscal apontou um valor de crédito indevido no montante de R\$ 2.315,67. Logo, sobre tal valor deveria ser aplicada a multa no percentual de 60%, totalizando uma exigência de R\$ 1.389,40, para o mês de janeiro/2009. Contudo, mediante análise do Auto de Infração e do demonstrativo do débito tributário em relação às infrações em tela (01 e 03), vê-se que além dessa imposição a título de multa, foi incluído na exigência o próprio montante de R\$ 2.315,67, correspondente ao suposto crédito indevido - a título de débito principal (ICMS), sendo certo que tais montantes foram atualizados perfazendo um total de R\$ 4.679,73, para o mês de janeiro/2009.

Disse que a postura e os critérios do I. Auditor Fiscal, adotados quando da lavratura do Auto de Infração, contrariam a lógica do próprio enquadramento legal atribuído na medida em que consubstancia exigências a título de débitos decorrentes de obrigação principal (ICMS) - tal como consta no campo "débito" do demonstrativo anexo ao Auto de Infração - indevidamente atualizados monetariamente, fato esse agravado pela já mencionada situação credora do estabelecimento autuado, em relação ao ICMS, ao longo de todo período autuado, situação essa

que perdura até os dias atuais.

Nessa linha, em conclusão preliminar, viu que o procedimento adotado pelo I. Auditor Fiscal, na lavratura dessas exigências, além de ignorar o próprio enquadramento legal por ele determinado e os saldos credores de ICMS existentes no estabelecimento autuado, acabam por ensejar - na hipótese de confirmação dessas exigências - verdadeiro enriquecimento ilícito por parte desta Unidade Federada, quer pela exigência de valores a título de obrigação principal e mesmo de valores a título de atualização monetária, levando-se em consideração que a situação fática descrita - existência de sucessivos saldos credores em valores muito superiores aos exigidos - não se coaduna com exigências dessa natureza, de acordo com a sistemática de apuração do ICMS.

Alega que tal providência representaria verdadeiro estorno dos créditos de ICMS, mediante recolhimento dos valores a título de débito (principal) - tal como consta do demonstrativo anexo ao Auto de Infração - já que conforme o entendimento da melhor doutrina, representada pelo tributarista Hugo de Brito Machado, em sua obra "Aspectos Fundamentais do ICMS", Ed. Dialética, São Paulo, 1997, p. 161, a exigência em tela, tal como formalizada, não encontra-se em conformidade com a sistemática de apuração do ICMS.

Em face do exposto, sustenta que se houve prática de infração, esta não se relaciona com a falta de pagamento do ICMS, pois, como exaustivamente informado, mesmo considerando os supostos créditos indevidos, os saldos por ela apurados sempre foram credores. Tanto é verdade, que a despeito do I. Auditor Fiscal ignorar o quanto ali contido - exigindo valores a título de principal (ICMS), tal como consta no campo "débito" do demonstrativo anexo ao Auto de Infração - , a própria norma utilizada para fins de enquadramento legal reconhece, e portanto o I. Auditor Fiscal, que a suposta utilização indevida do crédito fiscal, não importou em descumprimento de obrigação principal.

Diante disto, verifica que tal situação como reconhecido pelo I. Auditor Fiscal, resta claro que a conduta adotada, além de não ter causado qualquer prejuízo ao Erário, já foi apenas com multa que totaliza 60% dos valores tidos como indevidamente creditados. Logo, afirma ser indubitável, pois jamais poderia exigir estornos mediante recolhimentos de débitos, mas, ao contrário, deveria ter efetuado a recomposição da apuração do ICMS (mediante confronto da totalidade de créditos e débitos) do estabelecimento autuado, pois, se assim tivesse agido teria constatado que os valores exigidos a título de principal (ICMS), tal como consta no campo "débito" do demonstrativo anexo ao Auto de Infração, teriam sido integralmente absorvido pelos créditos existentes em cada um dos períodos de apuração compreendidos no trabalho fiscal (situação essa que perdura até a presente data).

Frisa que tal procedimento não estaria respaldado na legislação vigente, vez que sua aplicação no caso das exigências discutidas nos presentes autos, além de decorrer da própria sistemática contida no Decreto nº 6.284/1997 (RICMS/BA), vigente à época dos fatos, se coaduna com a aplicação do instituto da não-cumulatividade. A esse respeito confira-se o quanto previsto no art. 114 do RICMS/BA.

Assim, resta claro que o I. Auditor Fiscal deveria ter notificado o autuado a escriturar os documentos fiscais relacionados com as operações autuadas sem crédito do imposto, abstendo-se, todavia, da cobrança de qualquer valor a título de principal (ICMS), tal como consta no campo "débito" do demonstrativo anexo ao Auto de Infração, vez que o saldo desse imposto sempre se apresentou credor, inexistindo qualquer prejuízo ao erário baiano.

Chama atenção notória que o E. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (Processo Nº: DRT. 1 - 29799/77, j. em sessão da 2ª Câmara Efetiva em 23/04/79, Rel. Carlos Eduardo Duprat, publicado no Boletim TIT nº 110, em 27/11/80), já firmou o entendimento de que diante da ausência de prejuízo ao erário, em razão da existência de saldo credor do ICMS, devem ser cancelados os Autos de Infração que contenham exigência de débitos a título de principal (ICMS), podendo, apenas se cogitar da aplicação de eventual multa por irregularidade de escrituração fiscal.

Percebeu que o E. Tribunal Paulista já decidiu no sentido de que equívocos de escrituração não

podem resultar na exigência de débitos a título de principal (ICMS), nos casos em que esse procedimento não tenha resultado em efetiva falta de pagamento desse imposto, logo, é imperioso que esse entendimento seja também aplicado ao caso constante dos presentes autos, pelas autoridades fiscais baianas.

Nesse particular, em consequência de tudo o quanto se expos até o presente momento, é patente a conclusão de que o enquadramento da penalidade aplicada pelo I. Auditor Fiscal, além de não ter sido plenamente observado - na medida em que além dos valores a título de multa, exige-se do autuado valores a título de principal, tal como consta no campo "débito" do demonstrativo anexo ao Auto de Infração - se mostra impróprio para a situação fática verificada. Com efeito, como já se viu, as penalidades previstas no artigo 42, da já mencionada Lei nº 7.014/1996, alcançam as condutas que resultam no descumprimento da obrigação principal ou das obrigações acessórias e que, como tal, constituem infração à legislação do ICMS.

Lembra que exigiu-se do autuado o recolhimento de multa de ofício, correspondente a 60% do ICMS tido com indevidamente creditado, nos termos do artigo 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/1996. Nota que o próprio enquadramento legal utilizado pelo I. Auditor Fiscal, reconhece a situação fática, já ressaltado pelo autuado, de que o suposto creditamento indevido do ICMS, não resultou no descumprimento da obrigação principal, i.e. falta de recolhimento do ICMS.

A esse respeito, em razão de o ICMS submeter-se, nos termos da Constituição Federal, à não-cumulatividade, diz que as infrações relativas aos seus créditos somente se configuram na medida em que os valores creditados pelos seus contribuintes (ou que deixaram de ser por eles estornados), tenham sido compensados com o imposto debitado em razão da ocorrência do seu fato gerador e, diante disso, o montante efetivamente devido: *"(i) não tenha sido recolhido; (ii) tenha sido insuficientemente recolhido; e/ou (iii) tenha sido recolhido com atraso"*.

Esclarece pelo fato de o contribuinte registrar determinado valor de ICMS a crédito em sua escrita fiscal não significa que no período de apuração em que se deu tal registro, e/ou nos períodos de apuração subsequentes, será tal crédito abatido do imposto incidente nas operações por ele realizadas, devidamente debitado em sua escrita fiscal. Logo, diz que sempre que os valores de ICMS registrados a crédito não tiverem sido compensados com os débitos desse imposto, ou seja, sempre que tais créditos não produzirem quaisquer reflexos no valor de ICMS efetivamente devido, não estará configurado o descumprimento da obrigação principal.

Tal raciocínio foi desenvolvido pelo I. Auditor Fiscal, a ponto de, como visto, a conduta do autuado ter sido enquadrada em dispositivo legal que prevê situações em que o creditamento indevido do ICMS não resultou no descumprimento da obrigação principal, i.e. falta de recolhimento do ICMS. Contudo, não se atentou o Sr. Auditor Fiscal que esse raciocínio é integralmente aplicável à falta do estorno de valores de ICMS registrados a crédito ou à exigência a esse respeito a que se refere o artigo 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/1996, na medida em que para que tal conduta seja assim caracterizada, dever-se-á comprovar que em virtude de o ICMS registrado a crédito não ter sido estornado, o imposto efetivamente devido deixou de ser recolhido, foi recolhido a menor ou com atraso. Nesse particular, ressalta que o "crédito" de ICMS é meramente escritural, já que constitui instrumento para liquidar, por compensação, parcial ou totalmente, o ICMS devido, não se caracterizando como o crédito tributário a que se refere o art. 139 do CTN, como aliás, assevera Ives Gandra Martins (Ives Gandra Martins, in "Comentários à Constituição do Brasil", São Paulo, Saraiva, 1990, v. 6, t. I, p. 404).

Declara ser claro que referidos créditos não se inserem no âmbito da própria obrigação tributária, já que não afetam o fato gerador, a base de cálculo, ou o contribuinte, mas produzem efeitos apenas sobre o recolhimento do imposto vez que o montante a ser pago pelo contribuinte consistirá na diferença entre os valores de ICMS incidentes nas operações por ele praticadas e os valores de ICMS incidentes nas operações anteriores (créditos de ICMS). Sendo assim, tendo em vista que, conforme constatado pelo próprio I. Auditor Fiscal, o suposto creditamento indevido do ICMS, não resultou no descumprimento da obrigação principal, i.e., os créditos de ICMS objeto da exigência em combate não foram compensados pelo autuado com o montante de imposto por ela devido em razão das saídas de mercadorias do seu estabelecimento (ou de qualquer outro



evento que, nos termos da legislação estadual, configura a ocorrência do fato gerador), é evidente que, ao contrário do que se extrai do presente Auto de Infração, o estabelecimento autuado não praticou qualquer infração quanto ao cumprimento da obrigação principal, que legitime a exigência valores exigidos a título de principal (ICMS), tal como consta no campo "débito" do demonstrativo anexo ao Auto de Infração.

Em face ao exposto, ser inevitável se retomar a conclusão já antes referida de que a diante da ausência de descumprimento da obrigação principal, e assim de prejuízo ao erário, em razão da existência de saldo credor do ICMS no estabelecimento autuado, deve ser cancelado o Auto de Infração que impõe exigência de débitos a título de principal.

Em outras palavras, afirma não se sustenta a acusação imputada ao autuado quanto a prática de infração relativa ao crédito do ICMS, já que a capitulação escolhida pelo I. Auditor Fiscal não foi plenamente observada, pois a despeito de reconhecer a inexistência de descumprimento de obrigação principal, exige valores a esse título, tornando-a inadequada para enquadrar a conduta do autuado, o que também é suficiente para tornar sem efeito o Auto de Infração ora combatido. Contudo, salienta que não seja o presente Auto de Infração julgado insubsistente (o que se aventa, mas não se admite), impõe-se que se promova a recapitulação da penalidade aplicada, mediante a aplicação de eventual multa por irregularidade de escrituração fiscal.

Diante da situação fática exposta, a situação que melhor se amolda ao presente caso concreto, é o enquadramento da conduta do autuado no artigo 42, inciso VII da Lei nº 7.014/1996. reproduz o dispositivo. Logo, considera que a conduta atribuída ao autuado, acerca do suposto creditamento indevido não resultou em falta, insuficiência ou atraso no recolhimento do ICMS e notadamente prejuízo ao erário, e que esse raciocínio é integralmente aplicável à falta do estorno de valores de ICMS registrados a crédito, quando muito, deve ser a ela atribuída a conduta consistente na escrituração irregular dessas operações com crédito do Imposto.

Nesse contexto, repisa que nessa situação, o I. Auditor Fiscal, além de aplicar essa penalidade formal, efetuar a recomposição da apuração do ICMS (mediante confronto da totalidade de créditos e débitos) do estabelecimento autuado, constatando que, mesmo diante do estorno ou exigência desses valores, remanesceriam saldos credores sucessivos em cada um dos períodos de apuração compreendidos no trabalho fiscal (situação essa que perdura até a presente data), inexistindo qualquer prejuízo ao erário, i.e., falta, insuficiência ou atraso no recolhimento do ICMS a ser exigido.

Prossegue na preliminar quanto à possibilidade de redução ou cancelamento das penalidades (infrações 1 e 3), no qual exigiu-se do autuado o recolhimento de multa de ofício, correspondente a 60% do ICMS tido com indevidamente creditado, nos termos do artigo 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/1996, que disciplina o ICMS no âmbito do Estado da Bahia.

Salienta que as Infrações 1 e 3 do presente Auto de Infração, tal como destacado linhas acima, não implicaram em qualquer prejuízo ao erário, i.e., falta, insuficiência ou atraso no recolhimento do ICMS, situação essa reconhecida pelo próprio I. Auditor Fiscal, no enquadramento legal atribuído a tais infrações, que não importaram em "*descumprimento de obrigação principal*".

Assinala que as impropriedades do enquadramento legal diante da sistemática utilizada pelo I. Auditor Fiscal na formalização da exigência e da necessidade de sua recapitulação já antes referida, qualquer que seja a penalidade aplicada ao autuado no presente caso, a mesma deverá ser cancelada ou reduzida por este órgão julgador, por força do disposto no § 7º do artigo 42, da Lei nº 7.014/1996, pois conforme exaustivamente salientado, as Infrações 1 e 3 de que ora se cuida, não implicaram em qualquer prejuízo ao erário, i.e., falta, insuficiência ou atraso no recolhimento do ICMS e tampouco decorrem de prática simulada, dolosa ou fraudulenta.

Repisa que a apropriação de créditos nessas hipóteses não trouxe prejuízos ao erário, pois o próprio I. Auditor Fiscal, ao utilizar um enquadramento legal que cuida expressamente de hipóteses em que não houve descumprimento de obrigação principal, admite a situação credora do estabelecimento do autuado, sendo certo que tal situação perduraria se os créditos fossem ou

não apropriados, conforme atesta a cópia do resumo da apuração ora anexada (Doc. 04).

Em outras palavras, diz ser notório que o saldo credor apurado pelo autuado, não decorreu da apropriação dos créditos questionados no Auto de Infração, i.e., se os referidos créditos não fossem apropriados, o estabelecimento autuado permaneceria em situação credora, inclusive em valor muito superior ao dos créditos recebidos. Ademais, argumenta que a ação do autuado corresponde a uma infração praticada com dolo, fraude ou simulação, pois o I. Auditor Fiscal, nos procedimentos fiscalizatórios por ele efetuados, além de nada suscitar a esse respeito, pôde identificar a apropriação dos créditos, já que os mesmos foram devidamente escriturados, conforme a legislação do imposto. Ou seja, fica evidente a boa-fé do autuado, que não se utilizou de qualquer meio doloso, fraudulento ou ardil para ocultar suas operações, mas apenas creditou-se do imposto em decorrência de sua interpretação sistemática da legislação e da natureza das aquisições, situação essa que se confirmará correta nos argumentos de mérito das presentes razões.

Diante de todo o exposto e em face da efetiva constatação de que sua conduta não causou qualquer prejuízo ao Erário estadual, já que não implicou em falta, insuficiência ou atraso de pagamento do ICMS, requer que, caso não seja o presente Auto de Infração julgado inteiramente improcedente, a multa constante das Infrações 1 e 3 seja cancelada ou reduzida.

Pontua, na preliminar, o enquadramento das condutas para fins de aplicação de penalidades, nos termos do art. 112 do CTN (Infrações 1 e 3). Constata que a conduta do autuado não causou qualquer prejuízo ao Erário estadual, já que não implicou em falta, insuficiência ou atraso de pagamento do ICMS. Disse que o I. Auditor Fiscal, deixou de observar o quanto previsto no artigo 112 do Código Tributário Nacional - CTN. Com efeito, afirma que são verdadeiramente incoerentes os critérios estabelecidos legalmente para punir condutas indesejáveis no âmbito tributário, o que deixa o intérprete atônito na tarefa de encontrar uma capitulação adequada para cada fato.

Acrescenta que a melhor solução nesses casos é certamente a temperança, a moderação, a consistência, a interpretação sistemática, cujos resultados sempre apontam para uma solução mais coerente e mais adequada, em especial quando se trata de graduação das penalidades tributárias. Assim interpretadas as disposições do CTN e os dispositivos das legislações tributárias estaduais e distrital especificamente no que tange às penalidades em razão da prática de infrações, identifica-se - claramente - a intenção de punir com maior rigor as condutas que acarretem falta ou atraso no pagamento de tributo, independentemente da intenção do agente.

Afirma ser indubitoso que esse tipo de punição objetiva ressarcir o Erário pelos prejuízos causados pela conduta ilícita e coibir a prática dessas condutas ilícitas. Nessa medida, justificam-se as severas penalidades aplicadas àqueles que não recolhem tributos ou o fazem a destempo, irrelevante que é a intenção do agente. De outra parte, não se pode admitir que se exija do contribuinte, cuja conduta adotada não tenha implicado na falta nem tampouco no atraso de pagamento do tributo o recolhimento de multa em patamares desproporcionais.

Nessa hipótese (ou seja, quando a conduta adotada pelo contribuinte não resultou na falta ou atraso de pagamento do tributo), disse que é nítido que o CTN quis que fossem considerados para fins de aplicação das penalidades, em sentido oposto, a intenção do agente e a extensão dos danos para o Erário. E o seu art. 112 é a mais clara expressão deste propósito.

Afirma que resta claro, do dispositivo legal acima transcrito, que os comandos nele contidos objetivam que o intérprete da legislação tributária - definidora das infrações e das suas respectivas penalidades - ajuste a graduação e a aplicação da sanção tributária à extensão e à relevância dos danos causados pela conduta tida como delituosa. Ou seja, compete ao intérprete graduar as penalidades segundo a gravidade dos danos e, até mesmo, deixar de aplicá-las se a conduta, além de não ter causado quaisquer danos ao Erário, não for impregnada de dolo, fraude ou simulação. Cita Luciano Amaro assim assevera (Luciano Amaro, in "Direito Tributário Brasileiro", São Paulo, Saraiva, 1999, 4a. edição, p. 211/2) e Sacha Calmon Navarro Coêlho vê no artigo 112 do CTN a chave para aplicação de considerações equitativas no árido campo das multas tributárias (Sacha

Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário", Ed. Forense, p. 576/7).

Alega que em vista dos argumentos fica ainda mais insustentável a manutenção do Auto de Infração ora combatido, na medida em que apoiado em alegação de creditamentos indevidos do ICMS, créditos esses cujos montantes sequer foram utilizados pelo autuado para compensação com o ICMS devido nas saídas de mercadorias que promoveu ao exigir do autuado o recolhimento de multa correspondente a 60% dos valores de ICMS tidos como indevidamente creditados, valores esses que, como já se viu, constituem meros créditos escriturais vez que não foram confrontados com os débitos do referido imposto, conforme constatado pelo próprio I. Auditor Fiscal, resta claro que os preceitos contidos no art. 112 do CTN deixaram de ser observados por ocasião da lavratura da peça acusatória em tela.

Reitera que não agiu o autuado com dolo, nem tampouco incorreu em fraude ou simulação, bem como sua conduta não causou quaisquer danos ao Erário, já que comprovada a não ocorrência da falta de pagamento do ICMS, é indubitoso que o I. Auditor Fiscal, por ocasião da lavratura do Auto de Infração ora combatido, deixou de observar o quanto prescrito no art. 112 do CTN. Caso o referido dispositivo legal tivesse sido observado, tal peça acusatória sequer teria sido lavrada ou, mesmo diante da lavratura de Auto de Infração, não seria verificada qualquer desproporção entre o prejuízo ao Erário (nenhum) e a graduação da multa aplicada.

Do exposto acima impõe-se que, sob a perspectiva do artigo 112 do CTN, sejam consideradas, por ocasião da apreciação destas razões de defesa por esse d. órgão julgador, as seguintes circunstâncias: "(i) *as dúvidas existentes e anteriormente fundamentadas acerca do enquadramento legal e procedimentos adotado pelo I. Auditor Fiscal, para fins de formalização da exigência e de aplicação da penalidade exigida por meio da atuação em tela, já que, como anteriormente mencionado, nenhum montante de ICMS deixou de ser recolhido pelo estabelecimento autuado, o que enseja a aplicação dos incisos I a III, do artigo 112, do CTN; e (ii) a inexistência de prejuízo ao Erário, assim como a ausência de dolo, fraude ou simulação, que induzem à aplicação dos incisos III e IV, do artigo 112, do CTN, já que não restam dúvidas quanto à punibilidade de um ato praticado sem qualquer intenção fraudulenta, assim como quanto à graduação desmesurada da multa aplicada ao autuado por meio do presente Auto de Infração;*". Pede pela insubsistência.

Passa arguir o mérito. Diz ser patente improcedência do Auto de Infração em combate. Relembra que as Infrações 1 e 2, já aqui descritas, estão sendo tratadas de forma conjunta por estarem diretamente relacionadas, haja vista que decorrem da aquisição de mercadorias supostamente destinadas ao uso e consumo do seu estabelecimento autuado, cujos efeitos são a suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em tais aquisições (infração 1), e a suposta falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nos casos dessas aquisições provenientes de outras unidades da Federação (infração 2).

Logo, pontua que o deslinde da presente controvérsia, necessariamente, passa pela conclusão de que as aquisições efetivadas pelo autuado, constantes do "DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DO DÉBITO DO ICMS RELATIVO AO CRÉDITO FISCAL E À DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS", anexo à peça acusatória, englobando os exercícios de 2009 a 2011, referem-se a materiais adquiridos para uso e consumo do estabelecimento autuado ou, se do contrário, caracterizam-se como verdadeiros insumos (matérias-primas, materiais intermediários e materiais de embalagem) desse estabelecimento, levando-se em conta que dedica-se o autuado, dentre outras atividades, à industrialização e comercialização de peças e componentes destinados a veículos automotores.

Explica que é a partir de tal conclusão que se mostrará de fato, ser indevida, ou não, a apropriação de créditos e, conseqüentemente, a exigência de diferencial de alíquotas em relação às aquisições constantes do citado demonstrativo anexo à peça acusatória, englobando os exercícios de 2009 a 2011. Afirma que de acordo com o dispositivo tido como infringido na Infração 1 (artigo 93, inciso V, alínea "b", do Decreto nº 6.284/97 - RICMS/BA, então vigente) - que legitima também a exigência do ICMS decorrente da diferença entre alíquotas constantes na Infração 2, em virtude da correlação já antes suscitada - consideram-se materiais de uso ou

consumo do próprio estabelecimento, *"as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação"*.

De outro lado, disse que regra o mesmo artigo 93, inciso I, do RICMS/BA, vigente à época dos fatos, dispunha que, dentre outras hipóteses menos relevantes para o presente caso concreto, *"constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos, de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem e de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização."*

Demonstra que as exigências de crédito indevido e, conseqüentemente, de diferencial de alíquotas, se mostrarão totalmente indevidas, na medida em que as aquisições efetuadas pelo estabelecimento autuado, relacionadas no *"DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DO DÉBITO DO ICMS RELATIVO AO CRÉDITO FISCAL E À DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS"*, anexo à peça acusatória, por sua natureza e função no referido estabelecimento e seu processo industrial, caracterizam-se como: *"(i) material de embalagem que acabam por integrar o custo/preço das mercadorias vendidas já que não são eles retornáveis; (ii) insumos indispensáveis e necessários à produção, integrando o produto final e/ou consumindo-se no processo de industrialização; e (iii) matéria-prima ou materiais intermediários, igualmente indispensáveis e necessários à produção;"*.

Alega improcedência da exigência em relação aos "Paletes de Madeira" por se tratar de material de embalagem. Diz que segundo se extrai do *"DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DO DÉBITO DO ICMS RELATIVO AO CRÉDITO FISCAL E À DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS"*, anexo à peça acusatória, em sua grande maioria, as mercadorias acobertadas pelas Nota Fiscais ali constantes estão descritas e referem-se à aquisição.

Afirma ser suficiente para se demonstrar a fragilidade do trabalho fiscal, na medida em que a quase totalidade das operações em que se baseia a peça acusatória deve ser excluída do Auto de Infração, já que em hipótese alguma tais operações podem ser classificadas como aquisições de bens/mercadorias ou materiais destinados ao uso e/ou consumo do estabelecimento autuado, de forma a legitimar as exigências de crédito indevido.

Esclarece que não são necessários maiores esforços retóricos para se concluir que referidos paletes de madeira caracterizam-se como verdadeiros materiais de embalagem que acabam por integrar o custo/preço das mercadorias vendidas, já que não são materiais retornáveis. Logo, a toda evidência, por se tratarem de materiais de embalagem não retornáveis, integrantes do preço/custo do produto final comercializado pelo autuado, acabam eles por concorrer e ensejar uma posterior saída tributada, apta a legitimar o crédito do ICMS apropriado por ocasião das respectivas entradas - também tributadas em função de não se tratar de embalagem retornável -, em respeito e observância à sistemática não cumulativa a que se sujeita o referido imposto e seu próprio regime de apuração.

Discorre que em obediência aos contornos não cumulativos do ICMS, extraídos da própria Constituição Federal de 1988 - CF/88, e mesmo do regime de apuração previsto em legislação complementar federal (LC 87/96), de observância obrigatória pelos Estados e Distrito Federal, a própria legislação do Estado da Bahia (RICMS/BA - Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos), reconhece o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS, relativo às aquisições de material de embalagem, tal como paletes de madeira não retornáveis.

Nesse particular, em observância a esses aspectos e a todo o arcabouço normativo ora invocado, esclarece que o entendimento segundo o qual paletes de madeira, por serem verdadeiros materiais de embalagem, não podem dar ensejo a exigências decorrentes de utilização de crédito indevido e de diferencial de alíquotas, sob alegação de caracterizarem-se como materiais de uso

e/ou consumo, já há muito tempo vem sendo adotada pelo E. Conselho da Fazenda Estadual desse Estado da Bahia - CONSEF (ACORDÃOS JJF Nº 0337-01/08; JJF Nº 2125-01/01; CJF Nº 0406-12/02; CJF Nº 0006-12/09).

Exposto, diz que foi evidenciado que os paletes de madeira são tratados pelo autuado como materiais de embalagem, não retornáveis ao seu estabelecimento, integrando assim o custo/preço das mercadorias por ela comercializadas, dando ensejo a uma nova saída tributada pelo ICMS, em observância à legislação que rege a matéria e também aos entendimentos emanados do E. CONSEF, devem ser excluídas da acusação fiscal todas as operações envolvendo tais materiais de embalagem, na medida em que não se pode cogitar que tratam-se de material para uso e consumo do estabelecimento autuado aptos a legitimar as exigências decorrentes do creditamento indevido do imposto e diferencial de alíquotas.

Alega que exigência em relação à "Graxa lubrificante" por se tratar de insumo indispensável e necessário à produção integrando o produto final. Extraiu do *"DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DO DÉBITO DO ICMS RELATIVO AO CRÉDITO FISCAL E À DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS"*, anexo à peça acusatória, grande parte das mercadorias acobertadas pelas Nota Fiscais ali constantes referem-se à aquisição de graxa lubrificante. Todavia, também em relação a tais mercadorias, afirma que o trabalho fiscal demonstra sua fragilidade, na medida em que não há como se cogitar ser a graxa lubrificante adquirida pelo estabelecimento autuado material de uso e/ou consumo, na medida em que esse material caracteriza-se como verdadeiro insumo indispensável e necessário à produção, inclusive integrando o produto final. É o que se passa a demonstrar, a partir das explicações técnicas que se seguem, inclusive mediante demonstrações por reprodução fotográfica do processo produtivo e aplicação da graxa lubrificante no produto final.

Assevera que, dentre outras atividades, à industrialização e comercialização de peças e componentes destinados a veículos automotores. Dentre tais peças e componentes fabricados pelo autuado, encontra-se a caixa de ar condicionado, que é acoplada ao painel de instrumentos dos veículos automotores. Referida caixa de ar condicionado, é composta por diferentes componentes, dentre eles o "Housing", a "Mascara aberta" e os "cabos recirculadores".

Conclui que, segundo sua finalidade e aplicação, a graxa lubrificante integra o produto final, por ser aplicada diretamente em seus componentes. Evidência que, a graxa lubrificante, traduz-se em um insumo integrante do produto final, já que aplicada diretamente em seus componentes e, portanto, compõe o custo/preço desse produto, que será objeto de uma posterior saída tributada, fato esse que, por si só, legitima o direito ao crédito do ICMS em relação a tais aquisições e torna indevida qualquer exigência a título de diferencial de alíquota. Para que não parem dúvidas a esse respeito, colaciona às presentes razões algumas demonstrações, por reprodução fotográfica, do processo produtivo e aplicação da graxa lubrificante no produto final e seus componentes.

Salienta que a partir das demonstrações por reprodução fotográfica, do processo produtivo, é inquestionável a aplicação da graxa lubrificante no produto final e seus componentes. Nesse particular, diante das comprovações anexas, é inviável se cogitar que a graxa lubrificante é um material de uso ou consumo do estabelecimento, ou mesmo que é utilizada na manutenção do maquinário e aparato industrial do estabelecimento autuado. Logo, é inquestionável, também, que a graxa lubrificante caracteriza-se como verdadeiro insumo que faz parte da composição do produto final, imprescindível e necessário ao seu perfeito acabamento e funcionamento, integrando o preço/custo desse produto final comercializado pelo autuado, concorrendo para ensejar uma posterior saída tributada, apta a legitimar o crédito do ICMS apropriado por ocasião das respectivas entradas, em respeito e observância à sistemática não cumulativa a que se sujeita o referido imposto e seu próprio regime de apuração.

Repisa que em obediência aos contornos não cumulativos do ICMS, extraídos da própria Constituição Federal de 1988 - CF/88, e mesmo do regime de apuração previsto em legislação complementar federal (LC 87/96), de observância obrigatória pelos Estados e Distrito Federal, a própria legislação do Estado da Bahia (RICMS/BA - Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos), reconhece o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS, relativo às aquisições de

insumos/ material intermediário, tal como as graxas lubrificantes componentes dos produtos finais comercializados pelo autuado.

Nessa linha, o E. Conselho da Fazenda Estadual desse Estado da Bahia - CONSEF (ACÓRDÃO CJF Nº 0278-11/07) já se manifestou, em reiteradas decisões, que não há como se caracterizar como de uso e consumo, verdadeiros produtos intermediários componentes do produto final, tal como a graxa lubrificante no presente caso concreto.

Nesse contexto, argui que a graxa lubrificante, ao longo do processo industrial do autuado, é utilizada como verdadeiro insumo ou produto intermediário, componente do produto final, imprescindível e necessário ao seu perfeito acabamento e funcionamento, integrando o seu preço/custo, dando ensejo a uma nova saída tributada pelo ICMS, em observância à legislação que rege a matéria e também aos entendimentos emanados do E. CONSEF, devem ser excluídas da acusação fiscal todas as operações envolvendo tais insumos, na medida em que não se pode cogitar que tratam-se de material para uso e consumo do estabelecimento autuado aptos a legitimar as exigências decorrentes do creditamento indevido do imposto e diferencial de alíquotas.

Alega quanto à exigência em relação aos demais insumos constantes do *"DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DO DÉBITO DO ICMS RELATIVO AO CRÉDITO FISCAL E À DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS"*, anexo à peça acusatória, destaca que os mesmos, em grande parte, caracterizam-se, também como insumos, que a despeito de não necessariamente integrarem o produto final, são consumidos gastos e destruídos ao longo do processo produtivo, sendo igualmente indispensáveis e imprescindíveis ao referido processo, sendo necessária a sua reposição a cada processo de produção.

Esclarece que conforme demonstram a maioria das notas fiscais anexadas à autuação em combate, as mercadorias objeto da autuação, consistem em cabos, blocos de contato, testes ferramentais, resistores, brocas, palhetas, bicos, conectores e válvulas. Sustenta que essas mercadorias, por se tratarem de insumos, são consumidos gastos e destruídos ao longo do processo produtivo, viabilizam e concorrem para fabricação de seus produtos, na medida em que sem tais peças e equipamentos a fabricação não se viabilizaria.

Em outras palavras, diz que esses itens como os considerados concorrem, de forma necessária e insuperável, para a formação do produto final, por isso que devem ser havidos como consumidos no processo de industrialização e integrantes do custo do produto final comercializado. Explica que se as mercadorias aqui tratadas são insumos imprescindíveis, consumidos, gastos e destruídos ao longo do de cada processo produtivo, é de se concluir que foram adquiridos para substituir outras mercadorias de mesma natureza, que, inevitavelmente, se desgastaram e se consumiram quando da fabricação de seus produtos, o que por si só, demonstra impossibilidade de se cogitar a utilização de crédito indevido em tais aquisições, bem com, de se exigir o recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual.

Declara que se deve ter em mente que os bens que integram o processo de industrialização não são unicamente aqueles que integram o produto final industrializado, como matéria prima, materiais secundários, e material de embalagem, que saem junto com a mercadoria, mas também aqueles consumíveis, isto é, aqueles cujo uso no processo de industrialização implica na sua imediata e completa destruição, ou que se desgastem, sofram dano ou perda de suas propriedades, decorrentes da ação direta do produto em fabricação sobre eles, integrando o custo final desse produto.

Afirma que não há que se falar em creditamento indevido ou falta de recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual, decorrentes da aquisição de produtos enquadrados como de uso e consumo, alheios à atividade do autuado, já que tais bens e materiais se integram ao processo produtivo de cada item por ela industrializado ou comercializado. Assim, as exigências correspondentes ao creditamento indevido do impostos, bem como do ICMS decorrente da diferença entre a alíquota interna e interestadual, constantes da peça acusatória, referem-se, também, ao ICMS incidente nas aquisições de bens e materiais

utilizados no processo produtivo, sendo, portanto, ilegítima qualquer exigência a esse respeito.

De qualquer forma, afirma que não são material de uso e consumo do próprio estabelecimento, como já aqui demonstrado à exaustão, as exigências guerreadas não podem prosperar, por clara ausência de previsão legal que autorize sua cobrança.

Alega princípio da não-cumulatividade e das limitações constitucionalmente previstas ao direito de crédito do ICMS. Não obstante destaca que o presente Auto de Infração afronta tal princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, ao glosar os créditos do imposto estadual tomados pelo autuado em operações sujeitas à sua incidência. Reproduz o art. 155.

Aborda que a não-cumulatividade a que o ICMS está necessariamente sujeito traduz-se no direito assegurado aos contribuintes desse imposto em deduzir, do montante do imposto incidente nas saídas de mercadorias por ele promovidas ou em qualquer outra situação que configure a ocorrência do seu fato gerador, o valor de ICMS que incidiu nas etapas anteriores, de sorte que reste tributado apenas o valor acrescido. Nesse contexto, pede especial atenção as expressões "*compensando-se*" e "*montante cobrado*" contidas no dispositivo constitucional aqui tratado.

Diz que a primeira das expressões citadas acima constitui o núcleo do princípio constitucional da não-cumulatividade. Isto porque, referido imposto é não-cumulativo vez que foi constitucionalmente assegurado aos seus contribuintes o direito ao abatimento, à dedução, à compensação dos montantes referentes a operações anteriores e, como tal, não se sujeita a qualquer restrição, salvo as contidas na própria Constituição Federal. A esse respeito, confira-se os ensinamentos de Aires Fernandino Barreto (Aires Fernandino Barreto, in "O princípio da não-cumulatividade", São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 180/1).

No que tange à expressão "*montante cobrado*", contida no dispositivo constitucional sob análise, é indubitoso que não pretendeu o constituinte designar o imposto efetivamente pago em favor do mesmo ou outro Estado ou do Distrito Federal, ou seja, resta claro que para fins de aplicação do princípio de que ora se cuida, tal expressão não pode ser interpretada literalmente. Afirma que representa o imposto incidente nas operações ou prestações anteriores, já que somente mediante tal interpretação é que a não-cumulatividade do ICMS se aperfeiçoa. Outro não é entendimento da melhor doutrina, como passa a demonstrar o autuado.

Cita ponderação de Roque Antonio Carrazza que "*o direito a compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivos de isenção ou não incidência). Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido*" (Roque Antônio Carrazza, in "ICMS", São Paulo, Malheiros, 9a. Edição, 2002, p. 259) e afirmação de José Eduardo Soares de Melo que a prévia cobrança ou liquidação do tributo "*não constitui pressuposto essencial do direito ao crédito*" (José Eduardo Soares de Melo, in "ICMS- Teoria e Prática", São Paulo, Dialética, 2000, 4a. Edição, p.199). No mesmo sentido, cita Ives Gandra Martins, criticando a terminologia adotada pelo constituinte ensina que "*(...) a compensação não se dá por força do imposto cobrado na operação anterior, mas do imposto incidente. O imposto poderá nunca ser cobrado, mas gerará direito a crédito, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal (...)*" concluindo que "*(...) esta a razão pela qual todos os doutrinadores e magistrados aprenderam a ler, no discurso constitucional, a palavra 'incidente' e não a palavra 'cobrado'*" (Ives Gandra Martins, in "Comentários à Constituição do Brasil", São Paulo, Saraiva, 1990, v. 6, t. I, p. 397).

Co que tange às operações envolvendo a circulação de mercadorias, argui ser imperioso reconhecer que, em razão do princípio da não-cumulatividade contido na Constituição Federal, é assegurado ao contribuinte do ICMS o direito de abater o imposto incidente nas operações anteriores, relativas à entrada de mercadorias no seu estabelecimento, do ICMS incidente nas saídas de mercadorias do seu estabelecimento, sem que, para tanto, seja necessária a comprovação de que tais montantes tenham sido pagos em favor desta ou de qualquer outra unidade federada.

Diz que analisou o texto constitucional verifica-se que a única hipótese de exceção ao princípio da não-cumulatividade (já que restringe a sua aplicação) está prevista de forma clara e precisa no

inciso II do § 2º do art. 155 e verificou que, a Constituição Federal assegura o direito à compensação do imposto incidente nas operações anteriores, nos termos acima mencionados, salvo no que tange às operações – anteriores ou posteriores – que forem isentas do pagamento do ICMS ou não configurarem hipótese de sua incidência. Reproduz esclarecimento Sobre a exceção ao princípio da não-cumulatividade, de Roque Antônio Carrazza (Roque Antônio Carrazza, in "ICMS", São Paulo, Malheiros, 9a. Edição, 2002, p. 279/280) e entendimento compartilhado por José Eduardo Soares de Melo (José Eduardo Soares de Melo, "ICMS – Créditos relacionados a bens destinados a uso, consumo ou ativo permanente e recebimento de serviços de transporte e de comunicação", in "O ICMS e a LC 87/96", Ed. Dialética, 1.996, p. 87).

Assevera que tem-se que a apuração do ICMS não pode, em hipótese alguma, resultar em cumulatividade do imposto estadual, sendo certo que as únicas exceções a essa regra são as hipóteses de operações – anteriores ou posteriores – que forem isentas do pagamento do ICMS ou não configurarem hipótese de sua incidência. Melhor dizendo, não há qualquer referência ou restrição, no que tange ao direito ao crédito do imposto decorrente das aquisições de mercadorias, ainda que destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento. No entanto, a cumulatividade do imposto estadual, é exatamente o resultado da eventual manutenção da autuação em questão, tendo em vista que se pretende, por meio do Auto de Infração ora impugnado, restringir o direito ao crédito do ICMS em aquisições supostamente destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento autuado, que, como visto, não consistem em exceções ao princípio da não-cumulatividade.

Aduz que o I. Auditor Fiscal pretender impor ao autuado uma incidência integral e cumulativa do imposto estadual sobre as saídas por ela promovidas, totalmente ao arripio da norma constitucional. Nesse particular, ressalta que a exigência ora combatida, no montante correspondente aos créditos de ICMS tidos como indevidamente escriturados em sua escrita fiscal, que, indiscutivelmente, gera a cumulatividade do ICMS às suas operações, configura também, e por consequência, o enriquecimento ilícito por parte desta unidade federada.

De todo o exposto, diz ser imperioso o reconhecimento da total improcedência da acusação fiscal, bem como do não cabimento da exigência que lhe foi efetuada, que necessita, assim, ser cancelada, de forma que nada lhe seja exigido a esse respeito.

Alega a exigência, em relação à mercadoria adquirida para integrar o ativo permanente, - de saldo credor em montante superior ao suposto creditamento indevido - decorre que praticou infração relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o seu ativo permanente (INFRAÇÃO 03).

Declara que de acordo com as informações constantes na peça acusatória e do demonstrativo a ela anexo, em função dessa acusação fiscal, o I. Auditor Fiscal procedeu a glosa desse crédito apropriado, correspondente a 47/48 avos, no montante total de R\$ 11.437,80, acrescido da multa no percentual de 60% desse valor, nos termos do artigo 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/1996, e também de juros, totalizando R\$ 21.761,55. Todavia, a par da impropriedade da constituição dessa exigência já antes suscitada em sede preliminar, o fato é que os procedimentos adotados pelo I. Auditor Fiscal na determinação de seu montante não se coadunam com a situação fática em que o autuado possui saldo credor em montante superior ao suposto creditamento indevido.

Disse que considerando que ao longo de todo período autuado o estabelecimento autuado sempre apresentou sucessivos saldos credores do ICMS, situação essa que perdura até hoje, tendo ela apurado no mês de agosto do corrente ano, exemplificativamente, saldo credor do imposto no montante de R\$ 3.865.118,65 (Doc.04), é evidente que a glosa de créditos exigida pelo I. Auditor Fiscal jamais poderia corresponder a 47/48 avos do ICMS, mas apenas às parcelas remanescentes a partir da autuação, levando-se em consideração a data da apropriação do crédito (31/05/2010).

Afirma ser notório que a infração 3 foi equivocadamente constituída, devendo ser integralmente cancelada ou, quando menos, reduzida, de forma que se exija do autuado apenas o saldo remanescente dos valores supostamente creditados de maneira indevida, a partir da data da autuação, levando-se em consideração a data da apropriação do crédito (31/05/2010).



Requer: "(i) o acolhimento das preliminares arguidas para que se reconheça a insubsistência da peça acusatória ou, quando menos que seja a multa aplicada adequada aos princípios constitucionais que devem nortear a exigência de tributos, inclusive diante da possibilidade desse D. Órgão Julgador reduzi-la ou cancelá-la; e (ii) o reconhecimento da improcedência do Auto de Infração no que tange às razões de mérito, na medida em que as mercadorias adquiridas pelo estabelecimento autuado, não podem ser classificadas como de uso e consumo desse estabelecimento". Protesta, ainda, pela posterior juntada de quaisquer documentos que, a seu critério, reforcem suas razões de defesa.

Consta, às fl. 118, intimação para o autuado apresentar a fiscalização as notas fiscais de saídas de paletes de madeira para a empresa Ford Motor Company Brasil Ltda., IE 51852847.

O sujeito passivo, apresenta resposta, às fls. 121 a 125 dos autos, requerendo, outrossim, o seu regular recebimento e ulterior encaminhamento ao competente Órgão de Julgamento, para apreciação juntamente com as razões de defesa originalmente apresentadas, cujos são desde já reiterados na presente manifestação.

Pontua que em procedimento fiscal de verificação do cumprimento de obrigações tributárias estaduais relacionadas com o ICMS, o I. Auditor Fiscal entendeu que o contribuinte praticou infrações relativas a: "(i) utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo em seu estabelecimento (INFRAÇÃO 1); (ii) não recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS em aquisições destinadas a uso e consumo em seu estabelecimento (INFRAÇÃO 2); e (iii) utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o seu ativo permanente (INFRAÇÃO 03), razão pela qual, na lavratura do Auto de Infração em epígrafe reclama o pagamento de R\$ 334.536,12, sendo R\$ 178.562,70 a título de principal, R\$ 48.836,01 referentes à atualização monetária e R\$ 107.137,41 decorrente da multa".

Manifesta que apresentou tempestiva defesa na qual, requereu: "(i) o acolhimento das preliminares arguidas para que se reconheça a insubsistência da peça acusatória ou, quando menos que seja a multa aplicada adequada aos princípios constitucionais que devem nortear a exigência de tributos, inclusive diante da possibilidade desse D. Órgão Julgador reduzi-la ou cancelá-la; e (ii) o reconhecimento da improcedência do Auto de Infração no que tange às razões de mérito, na medida em que as mercadorias adquiridas pelo estabelecimento autuado não podem ser classificadas como de uso e consumo desse estabelecimento".

Disse que em função dos argumentos lançados nas razões de defesa, o I. Auditor Fiscal autuante, expediu a Intimação S/N de 04/09/2013, da qual foi ela cientificada, via correspondência eletrônica, em 30/10/2013, e por meio do qual solicita a apresentação, "no dia 07/11/2013, às 11:00h, no DAT/METRO, IFEP Indústria, sala 112, na Av. Barros Reis, Salvador-BA," de livros e documentos fiscais ali indicados. A esse respeito, confira-se a íntegra dessa Intimação:

*"JAIR DA SILVA SANTOS, Auditor Fiscal, Cad. 207.140-2, lotado na IFEP Indústria, autor da lavratura do Auto de Infração, em lide, vem INTIMAR o contribuinte, já qualificado nos autos, a apresentar a esta Fiscalização, no prazo de 05 (cinco) dias, a contar da data do recebimento desta, sob pena de preclusão, o exposto a seguir:*

*- Notas fiscais de operações de saídas de paletes de madeira para a empresa FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA, Inscrição Estadual 51.852.847 e CNPJ 03.470.727/0016-07;*

*- Livro Registro de Inventário do período de dezembro 2009 a dezembro de 2011."*

Diante disso, haja vista o teor da intimação anexa, requer a apresentação, por parte do manifestante, dos documentos ali especificados, esclarecimentos pertinentes com vistas ao atendimento do quanto pleiteado pelo I. Auditor Fiscal autuante.

Assim, esclarece que o estabelecimento autuado está localizado na área identificada como Complexo Industrial Ford Nordeste, participando, assim, da produção compartilhada que envolve a FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA. e seus fornecedores situados no referido complexo, dentre os quais o estabelecimento autuado da Manifestante.

Acrescenta que as operações envolvendo os fornecedores de insumos, caso do manifestante, e a

Ford, ocorridas dentro do complexo e sob o projeto de produção compartilhada, são regidas pelo Regime Especial de que decorre o Ato Declaratório Executivo nº 22/2001, expedido pela Superintendência Regional da Receita Federal da 5ª Região Fiscal (CONFORME CD ANEXO), e no âmbito do Estado da Bahia, pelo Parecer GECOT nº 1.904/2001, expedido nos autos do processo administrativo nº. 012.583/2001-0.

Afirma que referido Regime Especial, aplicável às operações envolvendo a Ford e seus fornecedores dentro do complexo, dispensa a emissão e o registro nos livros fiscais correspondentes de documento fiscal relativo às mercadorias que transitarem dentro da área do complexo, sendo certo que serão essas operações controladas pelo sistema de processamento de dados desenvolvido pela Ford, inscrita no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia - I.E. nº 51.852.847 e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda - CNPJ/MF sob 03.470.727/0016-07.

Logo, haja vista a dispensa prevista em Regime Especial, a manifesta que não possui qualquer Nota Fiscal de *"operações de saídas de paletes de madeira para a empresa FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA, Inscrição Estadual 51.852.847 e CNPJ 03.470.727/0016-07"*, solicitadas pelo I. Auditor Fiscal autuante, por meio da Intimação S/N de 04/09/2013.

Ademais disso, reitera o quanto contido em sua Defesa, no sentido de que os paletes de madeira são verdadeiros materiais de embalagem, não retornáveis ao seu estabelecimento, integrando assim o custo/preço das mercadorias por ela comercializadas, dando ensejo a uma nova saída tributada pelo ICMS.

Declara que por sua natureza de material de embalagem não retornável, independentemente de qualquer outra cogitação, os paletes da madeira não são comercializados isoladamente e, portanto, não existem operações de saída desses materiais, mas apenas de mercadorias comercializados pelo manifestante e cuja embalagem é composta pelo palete de madeira integrante do seu custo/preço. Portanto, pelos motivos ora expostos, esclarece que não dispõe das Notas Fiscais solicitadas pelo I. Auditor Fiscal autuante, quer em virtude da dispensa de sua emissão, nos termos do Regime Especial de que decorre o Ato Declaratório Executivo nº 22/2001, expedido pela Superintendência Regional da Receita Federal da 5ª Região Fiscal e, no âmbito do Estado da Bahia, do Parecer GECOT nº 1.904/2001, expedido nos autos do processo administrativo nº. 012.583/2001-0, quer em virtude de que os paletes de madeira são verdadeiros materiais de embalagem, não retornáveis ao seu estabelecimento, integrando assim o custo/preço das mercadorias por ela comercializadas.

Ainda, salienta que por meio da Intimação S/N de 04/09/2013, o I. Auditor Fiscal autuante, solicita a apresentação dos livros Registro de Inventário do período de dezembro 2009 a dezembro de 2011. Solicita que à verificação da cópia dos livros ora solicitados, inclusive em forma digital (CONFORME CD ANEXO).

Reitera os pedidos originais contidos em suas razões de Defesa, em especial para: *"(i) o acolhimento das preliminares arguidas para que se reconheça a insubsistência da peça acusatória ou, quando menos que seja a multa aplicada adequada aos princípios constitucionais que devem nortear a exigência de tributos, inclusive diante da possibilidade desse D. Órgão Julgador reduzi-la ou cancela-la; e (ii) o reconhecimento da improcedência do Auto de Infração no que tange às razões de mérito, na medida em que as mercadorias adquiridas pelo estabelecimento autuado, não podem ser classificadas como de uso e consumo desse estabelecimento. Protesta pela posterior juntada de documentos eventualmente faltantes ou ainda necessários à total comprovação dos fatos"*.

O Autuante, às fls. 127 a 142 dos autos, apresenta informação fiscal alegando que a lavratura do Auto de Infração, em lide, vem em atendimento à solicitação, de fl. 116. Transcreve as imputações. Resume a peça defensiva do autuado nas questões preliminares suscitadas e de mérito levantadas.

Disse que ao ser instado a prestar informação fiscal acerca das alegações do autuado, deliberou *ex officio* por instruir o processo com o intuito de dirimir dúvidas, acaso suscitadas, quanto à

inclusão do custo dos paletes nas operações do estabelecimento do autuado, a débito do destinatário.

Desta forma, afirma que intimou o contribuinte a apresentar as notas fiscais de saídas de paletes de madeira para a empresa FORD COMPANY BRASIL LTDA e o livro Registro de Inventário. Assim, em atendimento à Intimação, o autuado solicitou a juntada aos autos do CD contendo cópias eletrônicas do livro Registro de Inventário de 2009 a 2011, do Ato Declaratório Executivo nº 22/2001, expedido pela Superintendência Regional da Receita Federal da 5ª Região Fiscal e do Parecer GECOT nº 1.904/2001, exarado nos autos do processo administrativo nº 012.583/2001-0.

Na oportunidade, disse que o autuado traz aos autos defesa complementar reiterando todos os argumentos da defesa inicial e que estaria dispensado da emissão e do registro nos livros fiscais de quaisquer documentos fiscais, em relação às operações com mercadorias dentro do Complexo Industrial Ford, tendo por base regulamentar o Regime Especial constante do Ato Declaratório Executivo 22/2001.

Pontua o registro, na resposta à intimação, que não possui qualquer Nota Fiscal de operações de saídas de paletes de madeira para a empresa FORD COMPANY BRASIL LTDA, Inscrição Estadual 51.852 e CNPJ 03.470.727/0016-07, solicitadas pelo autuante. Ao final, reforça os pedidos originais da defesa e pede o reconhecimento da improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal, propriamente dita, o autuante, em sede preliminar, verificou que o autuado acusa a falta de perícia técnica ou de elementos probantes da destinação efetiva dos bens havidos como de uso e/ou consumo, para fundamentar a autuação.

Disse que, de fato, a presunção não implica na veracidade dos fatos, no entanto, no caso, o defendente poderia elidi-la, simplesmente, com a apresentação das provas que deveria estar em sua posse. Por outro lado, ressaltar que a autuação não foi pautada em mera presunção, conforme aventado pelo autuado, porquanto, pelo senso comum, não se pode inferir qualquer vinculação entre os itens selecionados com o produto final ou com o processo produtivo do estabelecimento do autuado, pelas suas características e finalidades facilmente identificáveis.

Sustenta, assim, que dúvida pode haver em relação ao uso dos paletes (acondicionamento de produtos), da graxa (lubrificação), dos cabos (condução de energia ou sustentação), dos blocos de contato (relés elétricos), dos testes ferramentais (aferição), dos resistores (resistência), das brocas (perfuração), das palhetas descartáveis (p/ cafezinho), dos bicos (redutores de gases ou fluidos), dos conectores (conexões elétricas) e das válvulas (controle de pressão)?

Depreende que por dedução lógica, nenhum destes materiais necessita de perícia técnica para definir sua utilidade na empresa ou para confirmar que não são consumidos no processo produtivo do estabelecimento e nem integram o produto final. Ademais, nada foi demonstrado pelo defendente sobre a aplicação daqueles itens no estabelecimento que pudesse aventar a hipótese de utilização no processo produtivo que pudesse ensejar a necessidade de diligência no local.

Registra que ao considerar que não surgiu nenhuma controvérsia entre a acusação fiscal e a defesa do autuado, deve ser considerado verdadeiro tudo que consta dos autos. Assim, é de se firmar que a lide consiste tão somente nas razões de mérito para serem apreciadas pelos órgãos julgados. Por tais razões, devem ser rejeitadas as preliminares arguidas pela defesa e negado o pedido de perícia e/ou diligência fiscal.

Na infrações 1 e 2 - contestação dos itens "Paletes de Madeira". Afirma que são estrados destinados a acondicionar, facilitar a movimentação, armazenagem e o transporte de mercadorias ou bens. Esses estrados normalmente seguem com os produtos até os destinatários e retornam ao estabelecimento de origem ou a outro pertencente ao mesmo titular, após cumprirem sua finalidade, sem que seu respectivo valor seja computado no valor total da operação, nem tampouco cobrado do destinatário da mercadoria. E, declara que os paletes não são verdadeiras embalagens, no sentido de não se agregarem ao produto, sendo apenas estrados sobre os quais são colocados os produtos para o seu manuseio, armazenamento e/ou transporte. Mais ainda, por

não se agregarem ao produto, podem ser reutilizados para carregar outros produtos.

Aborda que tem então duas possibilidades: se o palete for vendido ao destinatário juntamente com o produto, a operação é tributada. Porém, se o palete apenas acompanhar a mercadoria, sem ônus para o comprador, e retorna ao estabelecimento remetente, a operação é isenta. Registra que a questão é semelhante ao do fornecimento de sacos de papel ou de plásticos pelos supermercados aos seus clientes, para o transporte das compras, que a 2ª Turma do STF no julgamento do RE 94.120-7 (LEX 49:100) entendeu não dar direito a crédito do imposto, por não se integrar ao produto final, conforme transcrito na RN nº 25/98:

*"Na espécie, as sacolas não se destinavam à revenda, não compunham o preço da mercadoria vendida, eram dadas gratuitamente para acondicionamento e transporte de mercadorias já acondicionadas para a venda, e que poderiam ser vendidas sem as sacolas.*

*Dadas as sacolas como propaganda, não se incorporavam à circulação jurídica ou econômica sobre que incide o ICM.*

*Nessa conformidade, não incidindo o fato no ICM, o imposto anteriormente pago não poderia ser creditado ao comerciante.*

*Por outro lado, as sacolas, em sentido técnico, não são embalagens (latas, sacos de sal, ou de café, feijão, arroz, etc.) que se incorporam à unidade vendida, e que são indispensáveis à venda."*

Acrescenta com o voto do Ministro Aldir Passarinho: *"Normalmente, nos supermercados, esses sacos servem apenas para facilitar o transporte da mercadoria. Poderiam ser embrulhados em papel, até em jornal, conforme o tipo de venda e o nível do mercado ou supermercado. Embora o papel de embrulho - ou até de jornal seja adquirido pelo estabelecimento comercial, não integra o preço da mercadoria, e tanto isso é certo que se o comprador leva a sua sacola para transportar a mercadoria adquirida, o preço - que, aliás, já costuma vir indicado na própria mercadoria - não se altera. E quando a mercadoria é paga à base do peso, a pesagem é feita antes de a mercadoria ser colocada na sacola e, portanto, com exclusão do preço desta. Isso mostra que nem mesmo à base do peso as sacolas são pagas."*

No caso em lide, reitera que os paletes não se encontravam na condição de insumos porquanto não faziam parte do produto final (seu custo não foi debitado ao destinatário) e nem foram consumidos processo produtivo do estabelecimento. Ademais, afirma a inexistência de referência aos paletes nas notas fiscais dos produtos objeto de comercialização corrobora a presunção de que não foram utilizados como materiais de embalagem. Desta forma, sustenta que nas aquisições dos paletes o crédito fiscal não poderia ser utilizado, sendo devido, também, o ICMS relativo à diferença de alíquotas nas operações de aquisições interestaduais.

Aduz que, em tese, tivesse ocorrido saídas de paletes sem retorno ao estabelecimento do remetente, cujo valor fosse efetivamente debitado ao destinatário, o remetente deveria ter emitido Nota Fiscal de Saída com o destaque do ICMS, não se aplicando a isenção prevista no Convênio ICMS 88/91, por lhe faltar as condições impostas para fruição daquele benefício. Neste caso, os valores dos paletes deveriam ser somados ao custo dos produtos acondicionados e o ICMS deveria incidir simultaneamente sobre os produtos e a embalagem, compondo a base de cálculo do imposto, devendo o contribuinte ter discriminado aqueles itens separadamente na nota fiscal, cujas operações deveriam ter sido indicadas com os CFOPs 5101 ou 6101 (p/ os produtos) e 5102 ou 6102 (p/ os paletes). Em relação àquelas estrados (ora considerados embalagens), o contribuinte poderia se creditar do ICMS, relativamente aos valores destacados nas notas fiscais das entradas respectivas.

Explica, porém, que se o palete que acompanha o produto que for exportado ou se a operação ocorrer com diferimento do ICMS, o contribuinte ficaria dispensado do recolhimento do imposto, contudo, o valor do palete deveria ser incluído no custo da operação, expressamente. Nestes casos, o crédito fiscal relativo às respectivas aquisições poderia ser utilizado. Assim, quando a fiscalização, verificou-se que o autuado adquiriu diversos paletes, utilizou o crédito fiscal e, quando das saídas, não repassou o custo ao destinatário, o que denota que os paletes foram utilizados para simples acondicionamento dos seus produtos ou bens, na condição de material de uso.

Verifica que o autuado utilizou os códigos de operações 1101 e 2101 (compras para industrialização) sem o fito de utilizá-los como materiais de embalagens, já que o custo dos paletes não foram repassados ao destinatário. Assim sendo, realizou-se a hipótese de destinação ao uso da própria empresa. Neste caso, as operações de entradas deveriam ter sido escrituradas com os códigos 1556 e 2556 (compras de bens de uso).

Neste diapasão, discerne que a Receita Federal divulgou uma solução de consulta que impede o contribuinte de aproveitar créditos de PIS e COFINS quando das aquisições de paletes – sobre os quais são armazenadas matérias-primas, produtos intermediários e acabados. pontua que a interpretação está na Solução de Consulta nº 51 (Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404/2004, art. 8º e Lei nº 10.637/2002, art. 3º, II; IN SRF nº 247/2002, art. 66), publicada no Diário Oficial da União (DOU). Apesar de ter efeito legal somente para a empresa que formulou a dúvida, a despeito de se tratar de tributo federal, a solução de consulta serve como orientação para os demais contribuintes. Na Solução de Consulta nº 80, de 28 de março de 2012, da Receita Federal do Brasil, vimos que os paletes, dentre outros, não são tratados como insumos:

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.*

*Crédito. Insumo.*

*Os serviços prestados anterior ou posteriormente ao efetivo momento do processo produtivo, tais como (i) movimentação dos insumos e alimentação das máquinas nos locais de fabricação, com a utilização de empilhadeiras; (ii) troca de embalagem de sacos para big-bags ou vice versa, adequando a embalagem do produto disponibilizado pelo fornecedor destes insumos às necessidades das máquinas de produção; (iii) alimentação de silo de talco (insumo) e de dosadores (máquinas que alimentam as extrusoras); (iv) paletização (colocação dos produtos em paletes de madeira), com uso de empilhadeiras; e (v) movimentação dos produtos acabados no estoque [de produtos acabados], com uso de empilhadeiras; não são considerados insumos da produção, de acordo com a definição do art. 66, § 5º, da IN SRF nº 247, de 2002. (grifado).*

*Por isso, sobre os dispêndios com tais serviços não há constituição de créditos a serem descontados dos valores apurados para a contribuição para o PIS/Pasep, na sistemática da não cumulatividade, de acordo com o que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.”*

Assevera que o autuado, após ser intimado a apresentar notas fiscais de operações de paletes para a Ford, alegou que estaria dispensado de emissão qualquer de documento fiscal no Complexo Ford, com base no Ato Declaratório Executivo nº 22/2001, expedido pela Secretaria da Receita Federal (texto gravado no CD anexado pelo autuado). Entretanto, do cotejo do texto indicado, evidenciou-se que a realidade dos fatos extraída dos itens 5 e 8, contradiz o quanto alegado pelo defendente, conforme podemos observar, a seguir:

*“5. As operações abrangidas pelo REGIME ficam dispensadas da emissão imediata e individualizada de nota fiscal e do registro nos livros fiscais correspondentes.*

*7. (...)*

*8. Os insumos e serviços de cada FORNECEDOR para a FORD consumidos na produção diária do produto final serão registradas em NOTA FISCAL DIÁRIA, nos termos do item anterior.”*

Pelo exposto, assevera que a obrigação de emissão de nota fiscal apenas deixou de ser imediata, por operação realizada pelos fornecedores, para ser emitida uma única nota fiscal no fim de cada dia, englobando todas as operações realizadas, com a emissão de Nota Fiscal Diária. Por tais razões, restou evidenciado que os paletes adquiridos pelo autuado foram destinados ao uso do estabelecimento, vez que as hipóteses levantadas pelo autuado não foram realizadas. Donde se conclui que foi indevida a utilização do crédito fiscal do ICMS e devido o ICMS relativo à diferença entre as alíquotas.

No produto "Graxa Lubrificante", o defendente sustenta que tais bens são utilizados como produtos intermediários nas caixas de ar-condicionado dos veículos automotores. Neste caso, esclarece que embora haja muitas divergências entre os tribunais, no seu conceito mais amplo insumo é a combinação de fatores de produção, diretos (matérias-primas) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços. Numa definição mais simplificada, para fins de crédito fiscal, insumo seria tudo aquilo que entra no processo ('input'), em contraposição ao produto ('output'), que é o que sai. No caso, o insumo se

concretiza através da aplicação de componentes para a produção de peças e instrumentos que serão utilizados nos veículos automotores.

Partindo dessa premissa, verifica que lubrificantes não podem ser considerados como matéria-prima para a composição do produto final, pois são utilizados somente após o encerramento do processo produtivo e visam, tão somente, a conservação dos produtos finais, com a finalidade de evitar o desgaste pelo uso posterior. Em outras palavras, a sua utilização é fora do intervalo *input...output*. Tais materiais devem ser classificados na contabilidade como despesas de manutenção/conservação e não como produtos intermediários, posto que não fazem parte integrante dos produtos finais e não são consumidos no processo produtivo.

Assim sendo, afirma por não fazerem parte do processo produtivo, uma vez que a produção das peças não depende de lubrificantes (servem apenas para a lubrificação), tais materiais devem ser considerados como bens de consumo e a utilização do crédito fiscal é indevida e a exigência do débito do ICMS relativo à diferença de alíquotas é legítima.

Quanto aos produtos Cabos, Blocos de Contato, Testes Ferramentais, Resistores, Brocas, Palhetas Descartáveis, Bicos, Conectores e Válvulas - com a contestação do impugnante acerca da vedação ao aproveitamento de crédito do ICMS relativo à entrada dos materiais de uso e consumo, identificados na peça exordial, com base no argumento de mero desgaste sem a participação efetiva no processo produtivo.

O autuado alega que no seu processo industrial faz uso de cabos, blocos de contato, testes ferramentais, resistores, brocas, palhetas, bicos, conectores e válvulas e registra que tais materiais deveriam ser caracterizados como insumos, a despeito de não necessariamente integrarem o produto final (sic). O defendente sustenta que aqueles bens são consumidos, gastos e destruídos ao longo do processo produtivo e que, no seu entendimento, seriam igualmente indispensáveis e imprescindíveis ao referido processo, sendo necessária a sua reposição a cada processo de produção.

Disse que para dirimir quaisquer dúvidas porventura existentes, faz-se útil a leitura de uma resposta à consulta sobre este tema dada pela SEFAZ-SC, vejamos, pois:

#### **“01 - DA CONSULTA**

*A consulente, devidamente qualificada e representada nos autos deste processo, informa que exerce a atividade de indústria, como fabricante de lixeiras, pallet e reservatórios de plásticos. No seu processo industrial faz uso de brocas, lixas, parafusos e porcas, arruelas, rebites, adesivo, cola, arame de solda, ferro, disco de corte. Informa que todos estes materiais são utilizados no seu processo industrial, não compondo, todavia, o produto final.*

*Com base na descrição da utilização de cada um dos materiais acima relacionados, requer a definição da classificação de tais materiais como material secundário ou como material de uso e consumo, e quais dentre eles permitem o creditamento do ICMS pela entrada no estabelecimento da consulente. A consulente entende que os materiais relacionados são materiais de uso e consumo e, por consequência não realiza o aproveitamento do crédito do ICMS por suas aquisições.*

*A consulta foi informada pela GERFE de origem, conforme determina o artigo 152-B, § 2º, II, do RNGDT/SC, aprovado pelo Decreto nº 22.586, de 27 de junho de 1984, que informou ainda que o assunto já foi objeto de consulta desta Comissão, nos termos da Consulta n. 026/1996.*

#### **02 - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL**

*Constituição Federal, art. 155, § 2º, I e XII, c;*

*Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, artigos 19, 20 e 33, I;*

*Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996, artigos 21, 22 e 103, IV (21 a 30);*

*RICMS-SC, aprovado pelo Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001, artigos 28, 29, III, e 82, I.*

#### **03 - FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA**

*Versa a consulta sobre o aproveitamento de crédito do ICMS relativo à entrada dos materiais de “uso e consumo” ou de “material secundário”, identificados no pedido inicial da consulente.*

*Dispõe o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, que o ICMS é imposto não cumulativo, “compensando-se o que for devido em cada operação [...] com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. A não-cumulatividade do ICMS é operacionalizada através do mecanismo da*

*compensação: incide sobre o valor total de cada operação, dele se abatendo o crédito correspondente ao montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado.*

*Portanto, a não-cumulatividade do ICMS ocorre através do mecanismo da compensação entre débitos e créditos do imposto. A referência ao “crédito” do ICMS, é referência ao imposto que onerou a entrada da mercadoria no estabelecimento ou o insumo que será integrado à mercadoria produzida. É “crédito” somente no sentido de que irá compensar, no todo ou em parte, o imposto devido em cada operação e, neste sentido se destina exclusivamente a compensar o imposto devido.*

*Até a edição da Lei Complementar 87/96, vigorava o regime de créditos físicos. Crédito físico porque corresponde ao imposto incidente nas operações anteriores (art. 155, § 2º) sobre as mercadorias empregadas fisicamente na industrialização, comercialização ou prestação de serviços, bem como nas operações de que tenha resultado o recebimento de serviços sujeitos ao ICMS.*

*Somente com a Lei Complementar 87/96, com a autorização para a utilização do crédito correspondente às mercadorias adquiridas para uso ou consumo do estabelecimento ou para o seu ativo fixo, se percebe a adoção parcial do regime de créditos financeiros, recusando-se, ainda, uma adoção integral do sistema de crédito financeiro, no qual se aproveitam outras despesas necessárias à produção de mercadorias, tais como salários, ou entradas de mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, como se presume sejam os veículos de transporte pessoal.*

*A matéria está sedimentada no STJ, a exemplo do Acórdão a seguir colacionado, proferido no REsp 1038918/SP:*

**TRIBUTÁRIO. ICMS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. BENS DE USO E CONSUMO. CREDITAMENTO. CONVÊNIO ICMS Nº 66/88. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 (LEI KANDIR).**

*1. Resume-se a controvérsia em saber se o contribuinte do ICMS pode ou não creditar-se do imposto incidente na aquisição de bens destinados ao ativo fixo e a uso e consumo do estabelecimento em período anterior à Lei Complementar nº 87/96.*

*2. Até a entrada em vigor da LC nº 87/96, as regras relativas à compensação de créditos referentes ao ICMS estavam dispostas no Convênio ICMS nº 66/88, que expressamente vedava o creditamento relativo a bens destinados ao ativo fixo e a uso e consumo do estabelecimento comercial.*

*(...)*

*Hugo de Brito Machado (Aspectos Fundamentais do ICMS. São Paulo: Dialética, 1997, p. 143) faz a seguinte distinção entre créditos físicos e financeiros: “Pelo regime de crédito financeiro é assegurado o crédito do imposto pago em todas as operações de circulação de bens, e em todas as prestações de serviços, que constituam custo do estabelecimento. Não importa se o bem ou serviço compõe o bem a ser vendido. Importa é que o bem vendido teve como custo aquele bem, ou aquele serviço, já tributado anteriormente”.*

*Entretanto, o novo regime não foi adotado imediatamente na sua integralidade. No caso dos bens de uso e consumo terá de ser observado o disposto em seu art. 33, I, somente sendo implementado o direito ao creditamento do ICMS sobre estas entradas a partir de janeiro de 2020 (LC 138/10).*

*A matéria já foi analisada por esta Comissão em várias ocasiões, entre outras, nas respostas à Consulta nº 61/2009 e 64/2009:*

**CONSULTA Nº 061/2009.**

**EMENTA: ICMS. ENQUANTO NÃO ENTRAR PLENAMENTE EM VIGOR O REGIME DE CRÉDITOS FINANCEIROS, CONSTITUI CONDIÇÃO NECESSÁRIA PARA O DIREITO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO QUE O MATERIAL RESPECTIVO SE INTEGRE FISICAMENTE AO PRODUTO OU SE CONSUMA INTEGRALMENTE NO PROCESSO FABRIL. O MERO DESGASTE DO MATERIAL EMPREGADO – NO CASO, A UTILIZAÇÃO DE SEGMENTOS DIAMANTADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DA ARDÓSIA – NÃO DÁ DIREITO A CRÉDITO DO ICMS.**

**CONSULTA Nº 064/2009.**

**EMENTA: ICMS. A TEOR DO QUE DISPÕE A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, ART. 33, E NA ESTEIRA JURISPRUDENCIAL, SOMENTE DARÃO DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVO AOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS QUE NÃO SE CONSUMEM INTEGRAL E IMEDIATAMENTE NO PROCESSO INDUSTRIAL AQUELES CUJAS ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OCORREREM APÓS 1º DE JANEIRO DE 2011.**

*A jurisprudência também já se consolidou no sentido de somente admitir o crédito dos materiais que se integrem fisicamente ao produto ou sejam integralmente consumidos no processo industrial. O mero desgaste de materiais, como é o objeto da presente consulta, não dá direito a crédito do imposto. Assim decidiu a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 799.724/RJ (Relator Ministro Luiz Fux, Julgamento em 13 de março de 2007):*

*(...)*

4. O § 1º, do artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96, restringiu expressamente as hipóteses de creditamento do ICMS à entrada de mercadorias que façam parte da atividade do estabelecimento. Dessas limitações legais decorre, por imperativo lógico, que a utilização de supostos créditos não é ilimitada, tampouco é do exclusivo alvedrio do contribuinte.

5. In casu, consoante assentado no aresto recorrido, os bens cuja aquisição, segundo a recorrente, ensejariam o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, não obstante o natural desgaste advindo do seu uso, não consubstanciam matéria-prima ou insumo a ser utilizado no processo de industrialização. Ao revés, integram o ativo fixo da empresa e fazem parte das várias etapas do processo de industrialização, sendo que sua substituição periódica decorre da própria atividade industrial, matéria insindivisível pela Súmula 7/STJ.

Ou seja, haverá o direito de creditamento do ICMS pago anteriormente somente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos integralmente no curso do processo de industrialização. A consulente expressamente declara em seu requerimento que a consulta se refere a materiais que “se desgastam conforme a utilização”, e que “o mesmo não compõe o produto final, mas são necessários para o processo de industrialização”. Em relação aos mesmos, portanto, não cabe o creditamento do ICMS.

Em síntese, a teor do disposto no Artigo 33 da lei Complementar 87/96 e da jurisprudência do STJ, somente será permitido o aproveitamento de créditos de ICMS correspondente a entradas de produtos intermediários, que não se consomem integral e imediatamente no processo industrial, ocorridas a partir de 1.º de janeiro de 2020.

Ante o exposto, proponho que se responda à consulente que:

a) o regime de créditos financeiros, introduzido pelo art. 20 da Lei Complementar 87/96, não entrou plenamente em vigor, especialmente em relação à entrada de bens de uso e consumo no estabelecimento, que somente darão direito ao crédito do ICMS a partir de 1º de janeiro de 2020;

b) somente dão direito ao crédito do ICMS os materiais que se integram ao produto ou que são integralmente consumidos no processo industrial. O mero desgaste não dá direito a crédito, em face do direito vigente;

d) os itens listados pela consulente não se consomem integralmente no processo produtivo, razão pela qual não dão direito ao crédito do ICMS.”

Declara que após estas elucidações, não há mais dúvidas a dirimir: os bens de uso e consumo utilizados fora do processo produtivo não ensejam crédito fiscal até o prazo estipulado pelo art. 33 da Lei Complementar 87/96.

Neste contexto, diz cai por terra de roldão todos os argumentos relativos ao item 2.2.4, de fls. 91 a 96 da peça impugnatória, uma vez que só haverá o direito de crédito do ICMS pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos integralmente no curso do processo de industrialização. Afirma que o autuado expressamente declara os itens contestados não compõem o produto final, mas são necessários para o processo de industrialização. Em relação aos mesmos, portanto, não cabe o crédito do ICMS.

Em síntese, a teor do disposto no Artigo 33 da Lei Complementar nº 87/96 e da jurisprudência do STJ, somente será permitido o aproveitamento de créditos de ICMS correspondente a entradas de produtos intermediários, que não se consomem integral e imediatamente no processo industrial, ocorridas a partir de 1.º de janeiro de 2020. Transcreve decisões sobre o assunto:

“ICMS – CRÉDITO FISCAL – BENS DE USO E CONSUMO – Bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento não ensejam aproveitamento de crédito de ICMS até o prazo previsto no art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.”

“ICMS – DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS – BENS DE USO E CONSUMO – É constitucional a exigência do ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestaduais pelos Estados nas entradas de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, a teor do que o § 1º do art. 6º da Lei Complementar nº 87/96 autoriza.”

“Lei Complementar nº 87/96.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da



*diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.”*

Na infração 3 - trata-se de glosa de crédito fiscal do ICMS sobre a aquisição de ativo imobilizado, na razão de 47/48 avos, por ter o autuado utilizado integralmente, no mês de maio de 2010, o crédito fora do contexto do parcelamento de 1/48 avos por mês.

Observa que a alegação de que possuía saldo credor em montante superior ao crédito fiscal glosado, sustentando que a autuação não poderia corresponder a 47/48 avos do ICMS, mas apenas às parcelas remanescentes a partir da autuação, levando-se em consideração a data da apropriação do crédito (31/05/2010).

Percebeu que o autuado, ao apresentar sua defesa, acaba por fazer sua confissão, questiona apenas o procedimento adotado pelo autuante. De fato, o autuado, claramente, confessa que aproveitou crédito fiscal integralmente, fora do contexto do parcelamento de 1/48 avos.

No mérito, o autuado sustenta que havia saldo credor e que não haveria motivação para o autuante proceder ao estorno. Entretanto, no caso em lide, há de ser analisado que o autuado é sistemista do Complexo Ford/Camaçari e os créditos decorrentes das saídas com diferimento são totalmente transferidos para aquela montadora de veículos automotores. Tais transferências são disciplinadas pelo Parecer DITRI/GECOT Nº 3.290/2002, no processo nº 174.393/2002-3, em particular na cláusula 5ª, conforme vemos a seguir:

*“Cláusula 5ª - Sendo o Fornecedor detentor de créditos fiscais acumulados por força das vendas realizadas exclusivamente para sistemista FORD ou diretamente para a FORD, com diferimento, em consonância com o disposto no Decreto nº 7989/2001, o valor a ser transferido será de 100%, e todo o crédito gerado no mês deverá ser totalmente transferido no mesmo mês, não justificando acumulação;”*

Desta forma, afirma que o crédito fiscal escriturado indevidamente foi utilizado para o abatimento do débito decorrente de outras operações tributadas, fora do regime do diferimento do sistema automotivo, não cabendo ao Fisco refazer todos os lançamentos da escrita fiscal realizados de maneira irregular.

Registra que a rigor, o estorno de crédito efetuado de ofício no Auto de Infração só tem o caráter de penalidade, pois, uma vez efetuado o pagamento do crédito indevido, o autuado poderá utilizar os valores relativos às parcelas passíveis de crédito fiscal, a partir de 30/06/2010, na razão de 1/48 avos por mês, até 48/48 avos, observando-se o prazo decadencial, restando apenas a multa e os acréscimos moratórios.

No que tange às argumentações acerca da redução ou cancelamento das multas aplicadas, não compete ao autuante deliberar a respeito.

Conclui que às infrações 1 e 2, o autuante rejeita as preliminares arguidas na defesa em relação à autuação por mera presunção, porquanto os produtos envolvidos não suscitam nenhuma dúvida quanto à sua utilização. De fato, não há nenhuma necessidade de perícia técnica para comprovar a falta de identificação de paletes, lubrificantes, cabos, blocos de contato, testes ferramentais, resistores, brocas, palhetas, bicos, conectores e válvulas com o processo de fabricação de peças de veículos automotores. Ademais, mesmo se a autuação fosse baseada em mera presunção esta não deixaria de ser fundamentada, porquanto, não foi ilidida pelo defendente com as provas que deveriam estar em seu poder.

Em relação aos paletes, há de prevalecer a condição de material de uso, uma vez que não fazem parte do processo produtivo (sua utilização é o acondicionamento do produto já finalizado) e, tampouco como embalagens não-retornáveis, porquanto o autuado não comprovou que seu custo fora debitado ao destinatário.

No que diz respeito aos lubrificantes (graxas), as diversas decisões e respostas de consultas já firmaram entendimento consolidado de que são materiais de consumo. No que tange aos cabos, blocos de contato, testes ferramentais, resistores, brocas, palhetas, bicos, conectores e válvulas, o próprio defendente admite que tais itens não fazem parte de processo produtivo. Neste caso, terá de ser observado o disposto no inciso I do art. 33, da LC 87/96, que somente será implementado o

direito ao crédito fiscal do ICMS sobre estas entradas a partir de janeiro de 2020 (LC 138/10).

E, relativamente à infração 3, verifica que o saldo credor existente na conta-corrente do ICMS do contribuinte não inibe o Fisco de proceder ao estorno do crédito fiscal indevido. De fato, os lançamentos na escrita fiscal são regularizados pela legislação tributária, cabendo ao administrado a sua execução dentro das normas regulamentares.

No caso, informa que o agente fiscal não está autorizado a fazer as vezes do contribuinte e refazer a sua escrita mas, sim, aplicar a penalidade cabível, caso os lançamentos estejam em desacordo com as normas estabelecidas. Assim sendo, cabe ao autuado recolher o crédito fiscal estornado, além da multa e dos acréscimos moratórios, decorrentes do lançamento irregular e, após quitar seu débito com o Erário Estadual, proceder ao lançamento do crédito fiscal extemporâneo na sua escrita fiscal, na forma regulamentar, com a observação do prazo decadencial.

Por tais razões, requer a Procedência do Auto de Infração.

Consta à fl. 147 dos autos, intimação para que a empresa apresente a defesa em arquivo magnético em texto evitável (Word), prazo de 10 dias conforme RPAF/BA.

O contribuinte não apresentou até o presente momento.

## VOTO

O Auto de Infração, alvo da presente lide, contempla 03 infrações por descumprimento de obrigação principal, já devidamente relatadas.

A infração 01 foi imputada em razão de o autuado utilizar crédito fiscal originário de material destinado ao uso e consumo do estabelecimento, bem como a infração 02 deflui do entendimento da primeira infração e exige do sujeito passivo a diferença de alíquotas relativa aos aludidos materiais destinados ao uso e consumo.

Assim como na defesa e na informação fiscal, as duas infrações, 01 e 02, serão simultaneamente apreciadas no presente voto, conforme segue.

Preliminarmente, cabe alinhar que em razão da descrição dos produtos, tanto pelo autuante como pelo autuado, considero desnecessária o exame de perito ou mesmo diligência para determinar a destinação ou aplicação dos mesmos na atividade do estabelecimento autuando, razão pela qual indefiro tal pedido.

As aludidas infrações são relativas aos créditos fiscais utilizados em razão das aquisições de paletes, graxa, cabos, blocos de contato, testes ferramentais dos resistores, brocas, palhetas descartáveis, bicos e das válvulas.

Quanto à utilização dos "Paletes de Madeira", verifico que são destinados a acondicionar, facilitar a movimentação, armazenagem e o transporte de mercadorias ou bens que seguem com os produtos até os destinatários e retornam ao estabelecimento de origem ou a outro pertencente ao mesmo titular, após cumprirem sua finalidade, sem que seu respectivo valor seja computado no valor total da operação, nem tampouco cobrado do destinatário da mercadoria.

O que se pode constatar é que, no presente caso, os paletes não fazem parte do produto final, não ficou demonstrado que seu custo não foi debitado ao destinatário e nem foram consumidos processo produtivo do estabelecimento.

Os paletes são isentos, saem e retornam ao estabelecimento, e, caso não retornem, cabe a emissão de Nota Fiscal de Saída com o destaque do ICMS, tendo em vista que o retorno é a condição para isenção prevista no Convênio ICMS 88/91 e art. 19 do RICMS/97, que prevê a isenção nas remessas e os retornos de materiais de acondicionamento ou embalagem.

A fiscalização verificou que o autuado adquiriu diversos paletes, utilizou o crédito fiscal e, quando das saídas, não repassou o custo ao destinatário, o que denota que os paletes foram utilizados para simples acondicionamento dos seus produtos ou bens, na condição de material de

uso.

O autuante alinha, de forma ilustrativa, que:

*...a Receita Federal divulgou uma solução de consulta que impede o contribuinte de aproveitar créditos de PIS e COFINS quando das aquisições de paletes – sobre os quais são armazenadas matérias-primas, produtos intermediários e acabados. pontua que a interpretação está na Solução de Consulta nº 51 (Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404/2004, art. 8º e Lei nº 10.637/2002, art. 3º, II; IN SRF nº 247/2002, art. 66), publicada no Diário Oficial da União (DOU). Apesar de ter efeito legal somente para a empresa que formulou a dúvida, a despeito de se tratar de tributo federal, a solução de consulta serve como orientação para os demais contribuintes. Na Solução de Consulta nº 80, de 28 de março de 2012, da Receita Federal do Brasil, vimos que os paletes, dentre outros, não são tratados como insumos:*

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.*

*Crédito. Insumo.*

*Os serviços prestados anterior ou posteriormente ao efetivo momento do processo produtivo, tais como (i) movimentação dos insumos e alimentação das máquinas nos locais de fabricação, com a utilização de empilhadeiras; (ii) troca de embalagem de sacos para big-bags ou vice versa, adequando a embalagem do produto disponibilizado pelo fornecedor destes insumos às necessidades das máquinas de produção; (iii) alimentação de silo de talco (insumo) e de dosadores (máquinas que alimentam as extrusoras); (iv) paletização (colocação dos produtos em paletes de madeira), com uso de empilhadeiras; e (v) movimentação dos produtos acabados no estoque [de produtos acabados], com uso de empilhadeiras; não são considerados insumos da produção, de acordo com a definição do art. 66, § 5º, da IN SRF nº 247, de 2002. (grifado).*

*Por isso, sobre os dispêndios com tais serviços não há constituição de créditos a serem descontados dos valores apurados para a contribuição para o PIS/Pasep, na sistemática da não cumulatividade, de acordo com o que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.”*

Verifico, também, que não há qualquer emissão de quaisquer notas fiscais de saída dos paletes que justifique a tributação dos mesmo, vez que o Ato Declaratório Executivo nº 22/2001, expedido pela Secretaria da Receita Federal itens 5 e 8, determina a emissão de uma única nota fiscal no fim de cada dia, englobando todas as operações realizadas, com a emissão de Nota Fiscal Diária.

No produto "Graxa Lubrificante", o defendente sustenta que tais bens são utilizados como produtos intermediários nas caixas de ar-condicionado dos veículos automotores, que são, já reconhecidamente, conforme ACÓRDÃOS CJFs Nºs 0281-11/13 E 0301-12/13, considerados de uso e consumo.

Após o exame dos argumentos defensivos, verifico caber razão ao autuado, quando afirma que a graxa em questão compõe o produto final, pois neles são aplicados e os mesmos são vendidos juntamente com a graxa que viabiliza ou facilita a utilização do produto final. Assim, cabe a exclusão dos valores exigidos relativos a esse item (graxa), de tal forma que os demonstrativos da infração 1 e 2, foram ajustados, conforme segue adiante, com a dedução dos respectivos valores exigidos.

Em relação aos cabos para condução de energia ou sustentação, aos blocos de contato que são relés elétricos, aos testes ferramentais para aferição, aos resistores , que são resistências, às brocas utilizadas na perfuração, às palhetas descartáveis (p/ cafezinho), dos bicos que são redutores de gases ou fluidos, dos conectores para conexões elétricas e das válvulas para controle de pressão, não atendem, como acima alinhado as condições arguidas pelo impugnante de insumos.

Para tanto, conforme já aduzido, necessário seria, conforme (RICMS/97, art. 93, § 1º), como primeira condição, estarem vinculados ao processo produtivo do autuado, o que muitos estão, contudo precisariam atender também a condição de integrarem como produto indispensável a ao produto final, o que nenhum se ajusta ou, por fim, serem consumidos, inutilizado, gasto ou deteriorados a cada processo produtivo, de forma que seja necessário sua renovação, não de tempos em tempos, mas a cada processo produtivo o que, por certo, nenhum dos aludidos matérias são contemplados, especialmente na periodicidade necessária para serem considerados como tal. Até porque, todos os itens vinculados à produção se desgastam em um tempo maior ou

menor, necessário, portanto, para atender ao conceito alinhados no citado dispositivo regulamentar, de serem desgastados, consumidos ou deteriorados, a observância da aludida periodicidade de renovação.

Tal entendimento é consonante com o disposto na CONSULTA Nº 064/2009, SEFAZ-SC, alinhada na informação fiscal:

...

*5. In casu, consoante assentado no aresto recorrido, os bens cuja aquisição, segundo a recorrente, ensejariam o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, não obstante o natural desgaste advindo do seu uso, não consubstanciam matéria-prima ou insumo a ser utilizado no processo de industrialização. Ao revés, integram o ativo fixo da empresa e fazem parte das várias etapas do processo de industrialização, sendo que sua substituição periódica decorre da própria atividade industrial, matéria insindicável pela Súmula 7/STJ.*

Considero, conforme alinha o autuante, que a teor do disposto no Artigo 33 da Lei Complementar nº 87/96 e da jurisprudência do STJ, bem como à reiteradas decisões desse CONSEF, que somente será permitido o aproveitamento de créditos de ICMS correspondente a entradas de produtos intermediários, que não se consomem integral e imediatamente no processo industrial, ocorridas a partir de 1.º de janeiro de 2020. Transcreve decisões sobre o assunto.

Cabe destaque que a matéria concernente ao diferencial de alíquotas está prevista no próprio corpo constitucional e não é matéria exclusiva de Lei Complementar como pretende fazer crer a recorrente.

O art. 155, inciso VIII, da Carta Magna, deixa clara a obrigação do recolhimento do diferencial de alíquota, quando estabelece que *na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença de alíquota interna e interestadual.*

A legislação tributária do Estado da Bahia também expressamente contempla a exigibilidade do diferencial de alíquotas em aquisições de mercadorias advindas de outra unidade da Federação para uso ou consumo, como se depreende do art. 1º, §2º, IV e art. 5º do RICMS/97.

Diante do exposto, considero procedentes em parte as infrações 1 e 2, conforme novos demonstrativos de débitos a seguir:

**INFRAÇÃO 1**

EXERCÍCIO DE 2009			EXERCÍCIO DE 2010		
OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR DEVIDO	OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR DEVIDO
31/01/2009	09/02/2009	0,00	31/01/2010	09/02/2010	5.033,36
31/05/2009	09/06/2009	5.857,61	28/02/2010	09/03/2010	2.687,93
30/06/2009	09/07/2009	1.362,04	31/03/2010	09/04/2010	6.083,07
31/07/2009	09/08/2009	1.447,97	30/04/2010	09/05/2010	2.523,80
31/08/2009	09/09/2009	4.463,77	31/05/2010	09/06/2010	4.909,02
30/09/2009	09/10/2009	2.320,35	30/06/2010	09/07/2010	2.841,79
31/10/2009	09/11/2009	4.219,09	31/07/2010	09/08/2010	6.083,50
30/11/2009	09/12/2009	1.802,33	31/08/2010	09/09/2010	2.131,12
31/12/2009	09/01/2010	3.568,69	30/09/2010	09/10/2010	2.252,92
			31/10/2010	09/11/2010	2.611,34
			30/11/2010	09/12/2010	3.742,95
TOTAL		25.041,85	TOTAL		40.900,80
EXERCÍCIO DE 2011					
OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR DEVIDO			
31/01/2011	09/02/2011	2.032,69			
28/02/2011	09/03/2011	1.764,48			
31/03/2011	09/04/2011	17.304,47			
30/04/2011	09/05/2011	2.255,59			
31/05/2011	09/06/2011	1.843,48			
30/06/2011	09/07/2011	3.401,82			
31/07/2011	09/08/2011	2.561,14			
31/08/2011	09/09/2011	4.129,54			
30/09/2011	09/10/2011	2.131,12			
31/10/2011	09/11/2011	2.026,60			
30/11/2011	09/12/2011	2.933,94			
31/12/2011	09/01/2012	1.802,34			
TOTAL		44.187,21			

INFRAÇÃO 2

EXERCÍCIO DE 2009			EXERCÍCIO DE 2010		
OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR DEVIDO	OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR DEVIDO
31/01/2009	09/02/2009	0,00	31/01/2010	09/02/2010	100,62
31/07/2009	09/08/2009	58,64	28/02/2010	09/03/2010	0,00
31/08/2009	09/09/2009	2.452,69	31/03/2010	09/04/2010	25,78
31/10/2009	09/11/2009	0,00	31/05/2010	09/06/2010	39,30
30/11/2009	09/12/2009	0,00	30/06/2010	09/07/2010	309,00
31/12/2009	09/01/2010	1.299,36	31/07/2010	09/08/2010	789,66
			31/08/2010	09/09/2010	0,00
			30/09/2010	09/10/2010	0,00
			30/11/2010	09/12/2010	0,00
TOTAL		3.810,69	TOTAL		1.264,36
EXERCÍCIO DE 2011					
OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR DEVIDO			
28/02/2011	09/03/2011	0,00			
31/03/2011	09/04/2011	20.686,57			
30/06/2011	09/07/2011	0,00			
31/08/2011	09/09/2011	0,00			
30/09/2011	09/10/2011	0,00			
30/11/2011	09/12/2011	0,00			
TOTAL		20.686,57			

A infração 3 contempla a exigência relativa à glosa de crédito fiscal do ICMS sobre a aquisição de ativo imobilizado, na razão de 47/48 avos, por ter o autuado utilizado integralmente, no mês de maio de 2010, o crédito fora do contexto do parcelamento de 1/48 avos por mês.

Ficou demonstrado que havia saldo credor, contudo, no caso em lide, o autuado é sistemista do Complexo Ford/Camaçari e os créditos decorrentes das saídas com diferimento são totalmente transferidos para aquela montadora de veículos automotores. Tais transferências são disciplinadas pelo Parecer DITRI/GECOT Nº 3.290/2002, no Processo nº 174.393/2002-3, em particular na cláusula 5ª, conforme vemos a seguir:

*“Cláusula 5ª - Sendo o Fornecedor detentor de créditos fiscais acumulados por força das vendas realizadas exclusivamente para sistemista FORD ou diretamente para a FORD, com diferimento, em consonância com o disposto no Decreto nº 7989/2001, o valor a ser transferido será de 100%, e todo o crédito gerado no mês deverá ser totalmente transferido no mesmo mês, não justificando acumulação;”*

Cabe razão ao autuante quando reproduz o dispositivo acima e afirma que o crédito fiscal escriturado indevidamente foi utilizado para o abatimento do débito decorrente de outras operações tributadas, fora do regime do diferimento do sistema automotivo, não cabendo ao Fisco refazer todos os lançamentos da escrita fiscal realizados de maneira irregular.

Assim, considero procedente a infração 3.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7ª edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissor que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

Quanto ao pleito relativo à redução das multas por descumprimento de obrigação principal, não cabe competência a essa unidade fracionária do CONSEF e sim a Câmara Superior na forma do art. 159 e 169 do RFAF/BA.

É importante registrar, ainda, que as decisões judiciais e administrativas de outros órgãos, especialmente no que alude a Súmula 166 do STJ, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “*erga omnes*”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar

posição distinta da legislação que fundamenta o lançamento e o presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA, especialmente no que se refere à violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, que estão todas no campo da inconstitucionalidade.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207140.0030/13-6**, lavrado contra **VISTEON SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$147.329,28**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2014.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR