

PROCESSO	- A. I. Nº 269205.0001/13-3
RECORRENTE	- CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0104-05/14
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 05/11/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0263-11/15

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. Diligência fiscal apurou *in loco* que parte das mercadorias adquiridas são empregadas como produtos intermediários e parte é destinada a uso ou consumo do estabelecimento. Excluído os valores dos produtos intermediários na infração 1 e da diferença de alíquota na infração 2, o que implicou na redução do débito. Reformada a Decisão pela procedência em parte das infrações 1 e 2. 3. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS NA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Documentos fiscais juntados aos autos pelo diligente comprovam o internamento de parte das mercadorias, na Zona Franca de Manaus, de acordo com o previsto na legislação. Reformada a Decisão. Infração procedente em parte. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime quanto à infração 4 e não unânime quanto as infrações 1 e 2.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto com base no art. 169, I, “b”, do RAPF/BA, contra a Decisão da 5ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 26/12/13, para exigência do ICMS no valor de R\$78.335,20, sendo objeto do recurso às infrações 1, 2 e 4 que acusam:

1. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Consta que o Credito fiscal é referente a materiais cujo consumo não ocorre em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, uma vez que sua utilização ocorre em atividades não inseridas diretamente em cada ciclo do processo produtivo e não integram o produto final como elemento indispensável à sua composição, Cf. Anexo 02 - R\$24.547,22. Multa de 60%;*
2. *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento - R\$35.067,50. Multa de 60%;*
4. *Deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA - R\$41.021,30. Multa de 60%;*

Na Decisão proferida pela 5ª JJF, inicialmente foi ressaltado que as infrações 3, 5 e 6 foram reconhecidas e no que se refere à infração 2, não há mácula ao princípio da não-cumulatividade, tendo em vista que os créditos fiscais não colhidos pela fiscalização se tratam de material de uso e consumo, cuja técnica de abatimento ou compensação é disciplinada, com as devidas vedações, pela legislação do ICMS. No mérito, apreciou que:

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

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

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

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

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

*Diante do exposto, fica mantida a exigência fiscal.*

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

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

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

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

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

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

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

## *II – no tocante aos procedimentos fiscais a serem adotados*

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

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

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

*De acordo com o inciso III do art. 29 do RICMS/BA, a isenção referente às remessas de mercadorias para a*

*Zona Franca de Manaus é condicionada à comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário.*

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Afirma, ainda o § 2º da Cláusula 4ª, que não constituirá prova do ingresso da mercadoria a aposição de

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

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

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

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

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

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

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

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

Recurso voluntário e reexame necessário parcialmente providos.

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

Nesta Decisão, assim se posicionou a desembargadora Cristina Cotrofe:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A comprovação do envio das mercadorias para a Zona Franca de Manaus poderia ter sido feita pelo

*contribuinte, mediante a prova da internação de tais mercadorias, no entanto, não foi feita. Ante o exposto, como não há provas de que as mercadorias foram realmente destinadas à Zona Franca de Manaus, concluo que a infração 4 é procedente.*

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

Um dos membros da 5ª JJF discordou parcialmente do voto proferido pelo Relator e prolatou voto divergente quanto ao item “lápis crayon”, relativo às infrações 1 e 2, manifestando entendimento de legitimidade de direito do aproveitamento do crédito fiscal do ICMS e falta de base legal para exigir o ICMS da diferença de alíquotas correspondente.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 333 a 362), o recorrente manifesta que a decisão proferida pela 5ª JJF está equivocada e merece ser reformada com relação as infrações 1, 2 e 4.

No tocante à infração 1, afirma que ao contrário do que foi fundamentado de que os produtos não integram o produto final como elementos indispensáveis à sua composição (art. 93, V, “b” do RICMS/97), considerando como bem de uso e consumo, entende que os materiais que deram origem aos créditos apropriados foram consumidos no processo de industrialização e trata-se de “produtos intermediários, cujo aproveitamento dos respectivos créditos é permitido.

Ressalta que todas as entradas de insumos destinados à industrialização de seus produtos, devem traduzir-lhe direito ao creditamento do ICMS a serem compensados com o imposto devido quando das respectivas saídas e a JJF limitou-se a classificá-los como de uso e consumo do estabelecimento, sem considerar a sua efetiva utilização nos respectivos processos produtivos.

Exemplifica o conteúdo do voto divergente que analisou pormenorizadamente o produto “lápis crayon”, reconhecendo a sua utilização no processo produtivo.

Descreve a função da utilização dos solventes que entende serem essenciais para manutenção das máquinas que realizam a produção, como diluente de tinta para marcação do piso; limpeza do equipamento com a identificação do horário de produção (quadro demonstrativo à fls. 340/341).

Expõe ilustrações da utilização dos referidos produtos no processo de produção (fls. 342/343), afirmando que são empregados no processo de industrialização e consumidos integralmente, apesar de não integrarem diretamente o produto final, são imprescindíveis para sua fabricação.

Ressalta o entendimento do próprio CONSEF no Acórdão CJF N° 0278-11/07, acerca da classificação de um produto como insumo, seja ele matéria-prima ou produto intermediário, deixando claro que ambos conferem ao contribuinte o direito de crédito.

Entendimento também corroborado pelo STF reconheceu o direito ao crédito do imposto referente a materiais que, embora utilizados no processo de industrialização, não integravam fisicamente o produto final (aquisição de cadiinhos, lixas e feltros desgastados no processo produtivo), conforme RE 79.601/RS, DJ 08/01/1975.

Também pela 2ª Turma do STJ, no REsp. 18.361/95-SP, possibilitando o direito ao crédito do IPI referente a materiais refratários empregados na indústria, sendo inteiramente consumidos, embora de maneira lenta, não integrando o novo produto, nem o equipamento que compõe o ativo fixo da empresa, classificado como produtos intermediários, conferindo direito ao crédito.

E ainda, o posicionamento da 8ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, no AC 658.287-5/0-00, julgado em 30/07/2008, que confirma o entendimento de que até mesmo os produtos que se desgastam no processo produtivo geram o direito ao crédito do ICMS.

Pelo exposto, afirma que é indiscutível o direito ao crédito de ICMS em relação aos materiais objeto da autuação, por se tratarem de insumos consumidos e essenciais no processo de industrialização, o que pode ser confirmado com a realização de diligência fiscal para maiores esclarecimentos, se assim entender esse órgão julgador em busca pela verdade material.

No que se refere à infração 2, afirma que está intrinsecamente ligado a infração 1, tendo em vista que se trata de produtos consumidos ou indispensáveis ao processo produtivo e não há que se falar em diferencial de alíquota nos termos do art. 5º, I, do RICMS/97 que trata de produtos

destinados ao uso e consumo, ou ao ativo permanente.

Cita ementas dos Acórdãos CS 0015-21/02 e JJF 0296-01/13, cujas decisões se referem a exclusões do levantamento relativo a mercadorias que não têm a natureza de uso/consumo.

Conclui afirmando que tanto a legislação como a jurisprudência trazem de forma clara que, quando se tratar de produtos consumidos ao longo do processo produtivo, ou seja, insumos, é legítimo o direito ao crédito e não é devido o diferencial de alíquota.

No que se refere à infração 4, que acusa falta de comprovação de internamento das mercadorias na Zona Franca de Manaus (ZFM), contesta a fundamentação da decisão de que não fez provas de que as mercadorias foram realmente destinadas à ZFM.

Afirma que apesar de não possuir a Declaração de Internação, carreou aos autos documentos capazes de comprovar a internação das mercadorias tais como (i) Notas Fiscais; (ii) conhecimentos de transporte; e (iii) protocolos de ingresso das mercadorias na ZFM, emitidos pela própria Superintendência de Manaus (Doc. 05 da Impugnação).

Ressalta que ICMS incide sobre as operações com circulação de mercadorias, cujo fato gerador é a saída da mercadoria do estabelecimento, porém, são isentas as operações que destinem mercadorias a estabelecimento localizado na ZFM (art. 29, do RICMS/97), mediante comprovação da entrada da mercadoria no estabelecimento localizado na ZFM (art. 598, I do RICMS/97), remetendo ao Convênio ICMS 36/97, o qual especifica todo o trâmite do internamento: (i) Declaração da SUFRAMA; (ii) caso não haja tal declaração, requerer à SEFAZ/AM ou à SUFRAMA a instauração de “Requerimento de Vistoria Técnica”; (iii) após 120 dias da remessa da mercadoria sem que tenha havido a comunicação do seu ingresso na ZFM, será o remetente notificado a, no prazo de 60 dias, comprovar sua regularidade fiscal, seja por meio da comprovação do ingresso, do Parecer emitido na “Vistoria Técnica” ou, ainda, pelo recolhimento do ICMS eventualmente devido.

No caso presente, afirma que houve comercialização das mercadorias com clientes localizados na ZFM, emitindo as devidas notas fiscais de saída, beneficiado com a isenção, registradas no livro de Saídas “tendo adotado todas as providências necessárias a fim de obter a declaração de ingresso pela SUFRAMA, sendo diligente e procedendo a todas as etapas exigidas na lei”.

Em que pese à ausência da Declaração de Internamento, entende que os documentos apresentados comprovam a efetiva remessa das mercadorias à ZFM, como foi reconhecido no voto proferido pelo Relator Álvaro Barreto Vieira, nos autos do A.I. nº 207090.0002/04-4, cujo conteúdo transcreveu parte à fl. 354.

Diz que a ausência de emissão do referido documento não se deu por sua culpa, tanto que o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo já consignou entendimento no mesmo sentido, dado as dificuldades existentes na obtenção da declaração da SUFRAMA para a comprovação da internação na Zona Franca (TIT/SP, Câmara Superior, DRT-16-77540/06, j. 25/08/2009).

Com base no exposto, pautando-se pela busca da verdade material, requer o reconhecimento das provas apresentadas, em observância aos princípios da moralidade e razoabilidade, que devem guiar os atos do administrador público em relação aos administrados.

Por fim, requer que caso os argumentos não sejam acolhidos, que a multa imposta de 60% seja relevada ou, ao menos, minorada, ante a abusividade nos termos do art. 112 do CTN, considerando que transcendem os limites da razoabilidade e proporcionalidade (art. 150, IV, da CF/88), como tem decidido o STF em controle concentrado de constitucionalidade (ADIN 551-1 – RJ), em obediência ao princípio da vedação do confisco (REsp 728.999/PR; REsp 728999/PR).

Ressalta que a possibilidade de redução ou cancelamento da multa é prevista no art. 915, §6º, do RICMS/97 (obrigações acessórias).

Requer provimento do Recurso Voluntário decidindo pela improcedência das infrações 1, 2 e 4, e subsidiariamente, pelo cancelamento ou redução das multas aplicadas.

Em 26/03/15 esta 1ª CJF determinou a realização de diligência fiscal (fls. 377/378), no sentido de

que com relação às infrações 1 e 2, tomando como base o fluxograma e memorial descritivo do processo de produtivo, identificasse os produtos que cumulativamente (i) participam diretamente do processo produtivo da empresa; (ii) entre em contato direto com a matéria prima ou o produto fabricado e (iii) desgastem-se no contato com a matéria-prima ou o produto produzido.

Também que, com relação à infração 4, que fosse intimado a empresa para apresentar os documentos que afirmou terem sido juntados a defesa ou recurso, para comprovar o internamento das mercadorias na Zona Franca de Manaus (ZFM) e não carreados ao processo.

O diligente no Parecer ASTEC/CONSEF 034/2015 (fls. 380/388) informa que em visita técnica a empresa no dia 21/05/15, acompanhado por prepostos designados pela empresa e representantes legais (Advogado e Contadora), identificou que os produtos são utilizados:

PRODUTOS		
Código	Descrição	Função utilizada na...
7000312	LAPIS CRAYON AM APV	<i>Inspeção final e overinspecton para fazer correções de leves imperfeições nos pneus.</i>
7000577	SOLVENTE 5100 INKJET	<i>Produção de pisos e produção de paredes, como diluente das tintas para marcação do piso e para limpeza do equipamento com a identificação do horário de produção.</i>
7000613	SOLVENTE 950ML 16 2535Q VIDEOJET	<i>Área de inspeção final, como diluente das tintas para marcação do pneu e para limpeza do equipamento que identifica data e horário de produção, evitando paralização da máquina e produção.</i>
7000670	SOLVENTE 950ML 16 2565Q VIDEOJET	<i>Idem...</i>
7000759	SOLVENTE 5191 IMAJE	<i>Idem....</i>
7001392	LAPIS CRAYON PT CONTI13	<i>... áreas de inspeção final e overinspecton para fazer correção de leves imperfeições visuais no pneu, garantindo a qualidade do produto.</i>
7001856	LAPIS CRAYON BR APV	<i>... marcar a área a corrigir na área de inspeção final, para segregar o pneu para análise, podendo a área demarcada ser coberta por uma camada de borracha, ou ser retocado com lápis crayon PT CONTI13 no caso leves imperfeições.</i>
CS20170415	IPISOLV L 50	<i>... área de construção pneu verde. Produto utilizado quando o material está não conforme, e serve para fazer a segregação das partes que compõem o pneu verde, para dar a devida disposição das partes segregadas que podem ser reutilizadas no processo de fabricação de pneu, como workoff.</i>

Quanto ao pedido de que separasse os produtos que cumulativamente participasse do processo produtivo, entrasse em contato direto ou se desgastasse com a matéria prima ou produto acabado, afirma que abstém de fazê-lo por entender que é questão de mérito, porém apresentou à fl. 388, demonstrativo por mês do valor exigido relativo a cada produto (infração 1 e 2).

No tocante à infração 4, informa que juntou às fls. 391/402 os documentos que a empresa apresentou em atendimento a intimação, relativo a internamento na ZFM.

Cientificado do resultado da diligência fiscal, o recorrente se manifestou (fls. 411/417). Inicialmente comenta as infrações, julgamento e diligência, afirmando que:

- Infração 1 e 2: Conforme apurado, os materiais foram todos empregados no processo de industrialização e consumidos integralmente, mesmo que não integre o produto final;
- Infração 4: os documentos juntados ao processo (notas fiscais, CTRCs, Protocolo de ingresso na ZFM [PIN]), comprovam o internamento das mercadorias na ZFM, a exemplo do julgamento do AI 207090.0002/04-4.

Requer a improcedência das infrações 1, 2 e 4.

O autuante presta nova informação fiscal (fls. 423/429) afirmando que:

Infração 1 e 2: Ressalta que inicialmente o contribuinte afirmou que o SOLVENTE 950ML 16 2535Q VIDEOJET era utilizado para “*limpar equipamento que marca os produtos com a identificação do horário de produção e se o pneu está bom ou ruim*”, tendo posteriormente informado que é utilizado para “*misturar a tinta que é impressa nos pneus na inspeção final*” sem quantificar essa utilização para identificar sua proporcionalidade. E que o mesmo ocorre com os demais solventes (5100 INKJET; 950ML 2535Q VIDEOJET e 5191 IMAJE).

No tocante aos itens IPSOLV L 50 e os três tipos de Lapis Crayon, afirma que a diligência ratifica as informações prestadas anteriormente, o que conforme dito pelo diligente, remete para o CONSEF analisar se atendem os requisitos de cumulatividade.

Quanto à infração 4, diz que fez uma análise detalhada dos documentos apresentados, relativo a Nota Fiscal nº 24879, observando inconsistências, a exemplo da data de emissão do CTRC em 01/07/11 e recebimento no mesmo dia no Acre; coleta em Feira de Santana (origem) e entrega em SP (São Paulo); carimbos em postos fiscais dos Estados da Bahia e Rondônia, mas sem carimbo do Acre.

Relativo à Nota Fiscal nº 24879, o doc. à fl. 395 informa crédito de R\$124.955,55 que corresponde a 50% do valor da nota fiscal, que indica apenas pagamento de uma primeira parcela; O PIN (fl. 401) comprova apenas a transmissão dos dados, mas não comprova o internamento na ZFM;

A Nota Fiscal nº 30711: não apresentou o CT, nem DANFE, foi emitida em 24/11/11 e recebida em Manaus no mesmo dia; a declaração de extravio do canhoto é da Nota Fiscal nº 30771, para outro cliente que se refere as NFe 30663 e 30664 entregue 34 dias depois (28/12/11); datas de emissões diferentes e valor diverso; o valor do título (fl. 396) de R\$121.828,36 não coincide com o da NFe de R\$115.822,42; o PIN não comprova o ingresso na ZFM.

Por fim, diz que para facilitar a consulta do julgador anexa extratos de consulta das mencionadas notas fiscais (NFe), constantes do banco de dados da SEFAZ, emitidas pelo contribuinte.

## VOTO

O Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte refere-se às infrações 1 e 2 (utilização indevida de crédito fiscal e falta de pagamento da diferença de alíquota) e infração 4 (falta de comprovação de internamento de mercadoria na ZFM).

Com relação às infrações 1 e 2, o recorrente requereu e foi acolhido o pedido de realização de diligência fiscal para comprovar a utilização dos produtos objeto da autuação: lápis crayon (BR BPV, AM APV e CONTI/13) e solventes (5100 INKJET; 950ML 2535Q VIDEOJET e 5191 IMAJE).

Pela descrição da função dos produtos no processo produtivo, todos os tipos de LÁPIS CRAYON são consumidos no processo produtivo se desgastando em contato direto com a matéria prima (borracha) que integra o produto final (pneu), quer seja na correção de leves imperfeições dos pneus (Conti 113) ou demarcação da área do pneu a ser corrigido (BR, APV e AM APV).

Assim sendo, como destacado no voto discordante proferido na Decisão ora recorrida, na fabricação de pneus são adotados critérios rigorosos no controle de qualidade, tendo em vista que a não identificação de falhas no controle de qualidade e inspeção do produto no processo fabril, poderão acarretar danos aos usuários e ser responsabilizado o fabricante.

O relatório fotográfico apresentado pelo diligente, junto com o descritivo (fls. 382/388), demonstram que o “lápis crayon” embora não integre o produto final, são consumidos no processo produtivo, pelo desgaste com o produto final (pneu - fl. 382) ou com a matéria prima (borracha – fl. 386) na fase final da produção de pneus. Logo, se enquadram como produtos intermediários, que assegura ao contribuinte o direito ao crédito fiscal, nos termos do art. 93, I, “b”, do RICMS/97.

Com relação aos SOLVENTES (5100 INKJET; 950ML 2535Q VIDEOJET e 5191 IMAJE), de um modo geral são utilizados como diluentes das tintas para “marcação dos pisos e produtos de paredes” e para “limpeza do equipamento que marca os pisos e paredes dos pneus, com a identificação do horário de produção”.

Pelo exposto, concluo que estes solventes são utilizados para promover a limpeza dos equipamentos, no que se refere às partes que identifica o horário da produção dos pneus.

Consequentemente, apesar de ser empregado no processo produtivo, caracteriza-se como material de uso ou consumo, visto que não integra o produto final, nem se desgasta em contato direto com a matéria prima.

Quanto ao solvente IPISOLV L 50, o diligente informou que é utilizado na área de construção do pneu verde, fazendo a segregação das partes que compõem o pneu verde, que podem ser reutilizadas no processo de fabricação do pneu, como *workoff*.

O autuante informou que o produto é utilizado para “*descolar a borracha para reutilização no processo*” (fl. 257).

Observando as fotografias impressas na fl. 385 e do descriptivo, concluo que este produto é consumido pelo contato direto com a matéria prima (borracha) visto que promove a segregação de partes do pneu que serão reutilizadas no processo produtivo. Logo, pode se concluir que em se tratando de um solvente, parte integra o produto final e é consumido em contato direto com a matéria prima ou produto final, caracterizando-se, portanto, como produto intermediário.

Por tudo que foi exposto, tomo como base a segregação dos valores indicados pelo diligente à fl. 388 e faço a exclusão dos valores relativos ao LÁPIS CRAYON e IPISOLV L 50, o que resulta em valor devido de R\$7.847,86, na infração 1 e de R\$11.211,60 na infração 2, conforme demonstrativo abaixo.

Solventes:	950ML162535VIDEOJET		5100 INKJET		5191 IMAJE		950ML162565Q		TOTAL	
Data Ocorr.	Cred. Ind.	Difal	Cred. Ind.	Difal	Cred. Ind.	Difal	Cred. Ind.	Difal	CRED.IND.	DIFAL
31/01/2010	97,60	139,43					167,31	239,01	264,91	378,44
28/02/2010	83,44	119,20	86,23	123,18			194,14	277,34	363,81	519,72
31/03/2010	80,43	114,90	91,97	131,39	69,52	99,32	171,93	245,62	413,85	591,23
30/04/2010	77,89	111,27							77,89	111,27
31/05/2010	63,54	90,77	86,23	123,18	72,99	104,27	184,03	262,90	406,79	581,12
30/06/2010	81,92	117,03	108,64	155,20	41,71	59,58	198,71	283,87	430,98	615,68
31/07/2010	78,21	111,73			31,28	44,68	160,75	229,64	270,24	386,05
31/08/2010	84,27	120,39	96,57	137,95			200,51	286,45	381,35	544,79
30/09/2010	66,39	94,85	126,74	181,06	31,28	44,69	136,53	194,79	360,94	515,39
31/10/2010	76,61	109,44					328,84	469,78	405,45	579,22
30/11/2010	79,16	113,09	111,65	159,51	41,71	59,58	458,61	655,16	691,13	987,34
31/12/2010	79,16	113,09			41,71	59,58			120,87	172,67
31/01/2011									0,00	0,00
28/02/2011	145,56	207,94							145,56	207,94
31/03/2011					161,72	231,03			161,72	231,03
30/04/2011					142,12	203,03	360,93	515,61	503,05	718,64
31/05/2011				247,20	169,07	241,53			169,07	488,73
30/06/2011	237,48	339,26	173,04				328,84	469,78	739,36	809,04
31/07/2011									0,00	0,00
31/08/2011	137,48	196,99			155,69	222,42	344,89	492,69	638,06	912,10
30/09/2011									0,00	0,00
31/10/2011					173,86	248,37			173,86	248,37
30/11/2011	173,64	248,06			181,64	259,49	401,03	572,90	756,31	1.080,45
31/12/2011					372,66	532,38			372,66	532,38
TOTAL GERAL									7.847,86	11.211,60

Quanto a infração 4, no recurso interposto o sujeito passivo afirmou que juntou documentos para comprovar o internamento das mercadorias na Zona Franca de Manaus (ZFM), sem ter juntado qualquer documento. Em atendimento a diligência fiscal foram juntados os documentos às fls. 392 a 402, os quais foram contestados pelo autuante, que entende não ser prova suficiente.

Se trata de duas Notas Fiscais de números 24879 e 30711.

Com relação a Nota Fiscal nº 24.879 foi juntado canhoto de recibo de entrega, CTRC, cópia da Nota Fiscal com aposição de carimbos de postos fiscais extratos bancários relativos a pagamentos (fls. 392/398) e PIN (fl. 401).

O autuante contestou afirmado que a emissão do CTRC e data da entrega foi no mesmo dia. Constatou que a nota fiscal foi emitida em 29/06/11, o CTRC na ida 01/07/11 e o recibo de entrega (fl. 393) em 06/07/11 o que indica coerência. Já o canhoto da nota fiscal (fl. 392) indica recebimento em 01/07/11. Na nota fiscal foram apostos carimbos de postos fiscais na Bahia (dias 1 e 2/07/11); Mato Grosso (dia 04/07) e Rondônia (dias 05/07/11). Tudo leva a crer que a data indicada no recebimento do canhoto da nota fiscal de 01/07/11 foi assinada pelo motorista da transportadora, visto que o recibo apostado pelo destinatário (Rondonópolis) à fl. 394 indica data de 06/07/11. O autuante também questionou a indicação da origem (FS) e destino (SP) como indício de inconsistências, porém no mesmo CTRC foi indicado o numero correto da nota fiscal, do emitente e do destinatário. E ainda que foi comprovado pagamento de 50% do valor.

Concluo que no conjunto de elementos de prova, nota fiscal com indicação de circulação da mercadoria, CTRC, cadastramento na Suframa (PIN) e pagamento de uma das duplicatas indicada na nota fiscal com vencimento em 27/07/11 que corresponde a 50% (mesmo não tendo sido juntado o pagamento da segunda duplicata vencível em 24/08/11), comprova a internação da mercadoria na ZFM e afasto o valor exigido de R\$27.122,61 com data de ocorrência em 30/06/11.

Quanto a Nota Fiscal nº 30711, constato que conforme ressaltado pelo autuante, não foi apresentado o CTRC, sob alegação de extravio por parte do transportador; não foi apresentado o DANFE com indicação da circulação das mercadorias por postos fiscais; e ainda que a referência dos CTRCs não apresentados (fls. 399 e 400) referem-se a declaração de extravio do canhoto da Nota Fiscal nº 30771, que se refere as NFes 30663 e 30664 entregue 34 dias depois (28/12/11) e a outro cliente (Transportes Bertolini Ltda.) e não ao destinatário da mercadoria que é a Distr. de Auto Peças Rondobrás Ltda. E ainda o valor do título (fl. 396) de R\$121.828,36 não coincide com o da NFe de R\$115.822,42.

Assim sendo, a simples indicação do PIN não comprova o ingresso na ZFM, motivo pelo qual fica mantido o valor exigido de R\$13.898,69 com data de ocorrência de 30/11/11. Fica reformada a Decisão de Procedente para Procedente em Parte a infração 4.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Auto de Infração, com redução do débito nas infrações 1, 2 e 4, devendo ser homologados os valores recolhidos.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto as infrações 1 e 2)**

Em que pese o sempre embasado voto do n. Conselheiro Relator, peço *venia* para discordar do seu entendimento em relação as infrações 1 e 2.

O motivo das infrações é a glosa de créditos sobre as aquisições de produtos considerados pela fiscalização como destinados ao de uso e consumo do estabelecimento (infração 01), bem assim o ICMS correspondente ao diferencial de alíquota interestadual nas aquisições destes produtos advindo de outras unidades da Federação (infração 2).

Portanto, a questão posta em discussão nestas infrações PAF diz respeito, fundamentalmente, à classificação destes produtos. No entender do n. Relator e dos Julgadores de piso, todos os produtos relacionados aos mencionados lançamentos (SOLVENTES - 5100 INKJET; 950ML 2535Q VIDEOJET e 5191 IMAJE - ), são produtos de uso e consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, a teor do quanto previsto no artigo 93, inciso V, alínea "b" do RICMS/BA vigente à época dos fatos, bem como impõem o recolhimento do diferencial de alíquotas.

Pela sua importância, transcrevemos as citadas normas, *in verbis*:

*Art. 93. (...)*

*V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:*

*(...)*

*b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas 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;*

Em sentido oposto, sustenta o Recorrente que ditos produtos se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril e, porquanto, preenchem os requisitos que os excluem do conceito previsto no mencionado dispositivo legal.

Como cediço, o direito à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a

destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, encontra fundamento legal nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei nº 7.014/96.

Entendeu por bem legislador complementar, todavia, estabelecer um prazo a partir do qual o direito ao crédito relativo às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento poderia começar a ser usufruído pelos contribuintes.

Nos referidos diplomas legais, não há definição acerca do que deve se entender como material destinado a uso ou consumo do estabelecimento para fins de apropriação dos créditos de ICMS, tendo ficado esta tarefa, portanto, a cargo do Poder Executivo.

Neste sentido, assim dispunha o artigo 93, inciso I e seu parágrafo 1º, do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

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

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

*(...)*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

*(...)*

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

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

*a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*

*b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*

*c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;* (grifo nosso)

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível concluir que o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I do §1º, estabeleceu que para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem se faz necessário que uma das condições ali elencadas seja atendida, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização; deve ser consumida no mencionado processo ou deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Nada mais lógico e sistemático!

Como se sabe, nem todas as mercadorias adquiridas para consecução de tais atividades se incorporam ao produto final. Este papel cabe tão somente às matérias primas, que, segundo Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, se constituem em toda substância corpórea, procedente da natureza, utilizada para produzir, pela transformação, outro artigo ou outro produto, isto é, uma espécie nova.

Neste passo, considerando que tanto a matéria prima quanto o produto intermediário, em regra, se constituem em substâncias corpóreas que advém da natureza, é intuitivo inferir que a distinção entre ambos é determinada pelo fato de que, no processo de industrialização, o produto intermediário não integra o produto final, apesar de que, como a matéria-prima, participa e afigura-se essencial à consecução da atividade fabril.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem as alíneas “a” e “b” destina-se a abranger os produtos intermediários, o material de embalagem, **bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos**, tal como estabelecido pelo comando emanado da alínea “a”.

Por outro lado, com o objetivo de traduzir o limite temporal estabelecido pela Lei Complementar nº 87/96 no que concerne ao direito ao crédito do ICMS, relativamente às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, assim dispõe o inciso V do artigo 93, aqui analisado:

*V – o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:*

*b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas 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. (grifos meus)*

Como se constata, através do texto legal acima reproduzido, a norma regulamentar define o que se deve entender como mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento, utilizando, para tanto, o advérbio **não** para expressar o conceito pretendido pela negação.

Tal metodologia é provida de extrema razoabilidade na medida em que não seria possível ao legislador, neste caso, prever todas as situações a que a norma de exceção ali estabelecida deve ser aplicada, em vista da diversidade de atividades fabris, comerciais e de prestação de serviços a que ela se destina. Não podemos perder de vista que certos produtos que numa atividade fabril se caracterizam como matérias primas, noutro podem ser tidos como material de consumo e vice e versa.

Nestes termos, para que chegue a adequada exegese da norma ora estudada necessário se torna proceder à interpretação sistemática do artigo 93, com vistas a integrar as regras contidas no artigo no §1º, que são afirmativas e que traduzem os requisitos necessários ao gozo do direito ao crédito do imposto até o ano de 2020, com as suas disposições que são lhe fazem oposição, porquanto, negativas.

Adotado tal procedimento, será possível inferir com clareza hialina que na atividade industrial a aquisição de mercadoria, matéria prima, produto intermediário, realizada em observância a quaisquer das condições previstas no §1º, garante ao adquirente o direito a crédito do imposto destacado no respectivo documento fiscal, exceto se este produto não for efetivamente consumido no processo fabril na condição de elemento indispensável ou necessário à sua consecução. Nesta hipótese, e apenas nesta, será considerado como não destinado à industrialização se subsumindo, por conseguinte, ao conceito de material de uso e consumo traçado pelas alíneas “a” e “b” do inciso V do artigo 93.

Entretanto, para o deslinde do feito cabe-me aplicar o quanto disposto na legislação de regência à situação fática dos autos com objetivo de concluir acerca da procedência ou não do lançamento de ofício. É o que passo a fazer:

Da análise do conjunto probatório dos autos, verifica-se que não há controvérsia no que concerne à função desempenhada por cada um dos produtos no processo industrial do Recorrente.

Vale trazer novamente à colação as definições de como tais elementos são utilizados no processo produtivo da empresa:

PRODUTOS		
Código	Descrição	Função utilizada na...
7000312	LAPIS CRAYON AM APV	<i>Inspeção final e overinspecton para fazer correções de leves imperfeições nos pneus.</i>
7000577	SOLVENTE 5100 INKJET	<i>Produção de pisos e produção de paredes, como diluente das tintas para marcação do piso e para limpeza do equipamento com a identificação do horário de produção.</i>
7000613	SOLVENTE 950ML 16 2535Q VIDEOJET	<i>Área de inspeção final, como diluente das tintas para marcação do pneu e para limpeza do equipamento que identifica data e horário de produção, evitando paralização da máquina e produção.</i>
7000670	SOLVENTE 950ML 16 2565Q VIDEOJET	<i>Idem...</i>
7000759	SOLVENTE 5191 IMAJE	<i>Idem....</i>
7001392	LAPIS CRAYON PT CONTI13	<i>... áreas de inspeção final e overinspecton para fazer correção de leves imperfeições visuais no pneu, garantindo a qualidade do produto.</i>

7001856	LAPIS CRAYON BR APV	... marcar a área a corrigir na área de inspeção final, para segregar o pneu para análise, podendo a área demarcada ser coberta por uma camada de borracha, ou ser retocado com lápis crayon PT CONTI13 no caso leves imperfeições.
CS20170415	IPISOLV L 50	... área de construção pneu verde. Produto utilizado quando o material está não conforme, e serve para fazer a segregação das partes que compõem o pneu verde, para dar a devida disposição das partes segregadas que podem ser reutilizadas no processo de fabricação de pneu, como workoff.

Visto isto, passo a analisar se os mencionados produtos atendem às exigências prescritas no § 1º do artigo 93 do RICMS/BA.

Pois bem! Matérias primas, definitivamente, não são, uma vez que não integram o produto final.

Por outro lado, notório é que a aplicação de todos os produtos aqui tratados está vinculada ao processo fabril do Recorrente, porque a ele encontra-se, de forma inegável e intrinsecamente relacionada, bem assim que são nele consumidos na condição de elementos indispesáveis ou necessários à sua consecução.

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no moderno entendimento do que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsumem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea "b" do inciso V do artigo 93, do vigente RICMS/BA-97, devendo, assim, SER GARANTIDO AO RECORRENTE O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO NOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS DE AQUISIÇÃO, BEM COMO DISPENSADO O RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL.

Portanto, as infrações 1 e 2 são insubsistentes.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269205.0001/13-3, lavrado contra **CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.420.211,89**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.381.068,40 e 100% sobre R\$39.143,49, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "f", VII, "a" e III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no inciso XV, "d", do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

**VOTO VENCEDOR** (Quanto as infrações 1 e 2) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO DIVERGENTE** (Quanto às infrações 1 e 2) – Conselheiro(as): Rodrigo Lauande Pimentel e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de setembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DISCORDANTE  
(Qto. as infrações 1 e 2)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS