

|            |   |
|------------|---|
| PROCESSO   | - A. I. Nº 206973.0021/14-7                         |
| RECORRENTE | - UNIGEL PLÁSTICO S/A. (REBASA)                     |
| RECORRIDA  | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL                          |
| RECURSO    | - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0228-03/15 |
| ORIGEM     | - IFEP INDÚSTRIA                                    |
| PUBLICAÇÃO | - INTERNET 17/05/2016                               |

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0073-11/16

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Não comprovado que as mercadorias adquiridas foram consumidas ou integra o produto final, o que descharacteriza a denominação de produtos intermediários. Infração mantida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. É devido o pagamento da diferença entre as alíquotas interestadual e interna, relativo as aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso ou consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. Mantida a Decisão. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Infração subsistente. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração parcialmente caracterizada. De ofício, reduzido o porcentual da multa aplicada para 1%, para adequar se a alteração feita no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 13.461/2015, nos termos do art. 106, II, “c” do CTN. Modificada a Decisão recorrida para alterar o porcentual da multa de 10% para 1%. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão por maioria quanto às infrações 2 e 3, e, unânime quanto às infrações 5 e 6.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a decisão proferida pela 3ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência, lavrado em 17/12/2014, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 114.880,38 em razão da constatação do cometimento de 06 infrações à legislação de regência.

Na oportunidade em que apresentou sua defesa o sujeito passivo reconheceu a procedência das exigências capituladas nos itens 1 e 4 do Auto de Infração, sendo, portanto, objeto de controvérsia nos presentes autos às infrações consubstanciadas nos itens 2, 3, 5 e 6 a seguir descritas.

**02** – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a materiais adquiridos para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2012, a março, maio, agosto e dezembro de 2013, no valor de R\$ 68.766,59, acrescido da multa de 60%;

**03** – Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, referente a mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro, abril a julho de 2012, março, maio, agosto e dezembro de 2013, no valor de R\$ 5.191,77, acrescido da multa de 60%;

**05** – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal nos meses de dezembro de 2012 e 2013, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não registrada, totalizando R\$ 3.758,54;

**06** – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria tributável sem o devido registro na escrita fiscal nos meses

de dezembro de 2012 e 2013, sendo aplicada multa de 10% sobre o valor de cada nota fiscal não registrada, totalizando R\$ 27.022,16.

Após a apresentação da defesa e prestação de informações fiscais a fase de instrução foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação pela 3<sup>a</sup> JJF que assim decidiu na assentada de julgamento datada de 10/11/2015, relativamente à matéria objeto de controvérsia.

**VOTO**

*Na análise de todos os elementos que integram o presente Auto de Infração constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012 e com o RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art.39 do RPAF/99, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos, demonstrativos e documentos fiscais, constantes nos autos, necessários à demonstração dos fatos argüidos, todos entregues cópias a preposto do contribuinte autuado, fl. 31, que exerceu com plenitude a ampla defesa e contraditório.*

*Trata-se de 06 (seis) infrações a legislação do ICMS devidamente relatadas. Nas razões defensivas o impugnante concordou com o cometimento das infrações 01 e 04 que considero mantidas, pois sobre as mesmas, não existe lide.*

*Em relação à solicitação de diligência, cabe de plano consignar, que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores. Reputo a mesma desnecessária, pois a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem requeridas de ofício, sendo o conjunto probatório constante dos autos suficiente para a decisão sobre a lide.*

*No que diz respeito aos produtos que o autuado considera como insumos, a descrição dos produtos trazida aos autos, tanto pelo autuado como pela autuante, permite a análise e identificação suficientes para o convencimento dos julgadores. Assim, com fulcro no art.147, inciso I, do RPAF/99, indefiro o pedido de diligência.*

*No mérito, as infrações 02 e 03 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que a caracterização dessas infrações foi efetuada de tal forma, que as acusações fiscais estão relacionadas aos materiais adquiridos para uso e consumo do estabelecimento autuado.*

*As infrações 02 e 03 referem-se respectivamente, a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a materiais adquiridos para uso e consumo do estabelecimento; e a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, referente a mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.*

*O impugnante alegou que as mercadorias constantes do levantamento fiscal foram empregadas no seu processo produtivo, tratando-se tais produtos de elementos indispensáveis à sua atividade produtiva. Insistiu no entendimento de que possui direito ao crédito nas aquisições destas mercadorias, assim como, sobre elas, afirma que não ocorre incidência do ICMS diferença de alíquotas. Listou produtos com a respectiva função no processo produtivo da empresa.*

*Na informação fiscal, a autuante rebateu detalhadamente cada produto citado pela defesa, esclarecendo que os mesmos, não integram o produto final, nem participam do processo produtivo do autuado, na condição de elemento indispensável, o que legitimaria os créditos glosados, consequentemente, tais créditos são indevidos e o ICMS diferença de alíquotas deve ser recolhido ao erário.*

*Observo que os materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, são aqueles não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidos, nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elementos indispensáveis ou necessários à sua produção, composição ou prestação.*

*Em relação ao crédito fiscal, a legislação não prevê sua utilização relativamente a estes materiais de uso ou consumo do estabelecimento, conforme art. 309, inciso I, do RICMS/2012.*

*No que tange à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96 prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).*

*Verifico que, conforme afirmou a autuante, água desmineralizada, água clarificada, ar de instrumento, spectrus NX 1100, corrshield NT 4230, partido de extrusão – cristal 2600, PTBP (FEI-004 V. 11), songonox 1076 são itens utilizados em função do processo produtivo e não no processo produtivo, apesar de vinculados a este, não integram o produto final como elemento indispensável, ou mesmo são consumidos no processo produtivo e sim em razão do mesmo. Conforme observou a autuante, são produtos utilizados na refrigeração, para controlar a temperatura em equipamentos das unidades fabris. O 'SPECTRUS NX1100' é dosado no sistema de água clarificada para manter a qualidade da água utilizada para dissipar o calor gerado pelos equipamentos no processo produtivo; o CORRSHIELD NT4230 é inibidor de corrosão do sistema fechado de refrigeração da unidade industrial, que vem a ser o mesmo que inibidor de corrosão da torre de resfriamento; o ar de*

instrumento, utilizado como fluido acionador da instrumentação pneumática, não integra o produto final.

Considero, portanto, que os itens alinhados no levantamento fiscal que serviu de base para autuação, diferentemente do alegado pelo autuado, não se constituem em insumos ou produtos intermediários com direito a utilização de crédito fiscal, não se ajustando às condições previstas no art. 309, I do RICMS/2012.

No que alude a alegação de mácula ao princípio da não-cumulatividade, observo que, no presente caso, a exigência tributária não pretende obstar a utilização dos créditos fiscais violando a legislação tributária do ICMS. Os créditos fiscais alvo do presente lançamento, não foram acolhidos pela fiscalização estadual por não estarem em consonância com tal legislação, almejando, exatamente, preservar o alcance teleológico do princípio da não cumulatividade, através da correta técnica de abatimento ou compensação, nos termos da legislação vigente, disciplinada, por sua vez, por Lei Complementar, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

Assim, considero procedente a glosa dos créditos fiscais do ICMS relativos à infração 2, bem como a diferença de alíquota quando da aquisição em outra unidade da Federação relativa à infração 3, pois deflui dos mesmos itens consignados na infração 2.

As infrações 05 e 06 referem-se respectivamente, a entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável e de mercadoria tributável, sem o devido registro na escrita fiscal. Demonstrativo das notas fiscais não tributáveis fls. 23/25 e notas fiscais tributáveis fls. 26/30.

Nas razões defensivas o autuado alegou que, em relação à infração 05, as notas fiscais nº 0409694, 0411099 e 0412058 a exigência seria indevida, já que as notas fiscais correspondem à prestação de serviços de locação. Já em relação às notas fiscais nº 213, 4460, 9829, 496, 2443, 778, 809 e 810 a exigência seria equivocada, pois não houve ausência de escrituração das notas fiscais, conforme disse verificar no livro Registro de Entradas que apresenta.

Por fim, em relação às demais notas fiscais, requer a juntada posterior da documentação comprobatória para demonstrar que, nestes casos, as notas fiscais emitidas foram canceladas ou devolvidas pelos fornecedores.

Em relação à infração 06, repetiu o argumento de que as notas fiscais que relaciona estariam registradas no livro Registro de Entradas. Já em relação às demais notas fiscais, requereu a juntada posterior da documentação comprobatória para demonstrar que, nestes casos, as notas fiscais emitidas foram canceladas ou devolvidas pelos fornecedores.

Saliento que deixo de acatar o argumento defensivo de que as notas fiscais que relacionou estariam registradas no respectivo livro fiscal. Analisando os elementos que compõem o PAF, vejo que estes itens da autuação tiveram por base a Escrituração Fiscal Digital do autuado, relativamente aos exercícios 2012, 2013 e 2014, conforme CD anexo (fl. 32). Estas informações são arquivadas no Sistema de banco de dados da SEFAZ enviadas pelos próprios contribuintes e as notas fiscais arroladas no levantamento fiscal não estavam escrituradas na EFD do autuado.

Nessa esteira, comungo com o entendimento da autuante de que os documentos apresentados na defesa como comprovação do lançamento (fls. 119 a 143), livro Registro de Entradas, não é mais o documento legalmente exigido para esse fim, considerando-se que a defendente encontra-se desobrigada de escriturar os livros fiscais em meio físico, desde que atingiu o critério que a tornou obrigada à Escrituração Fiscal Digital, nos termos da legislação vigente.

A impugnante requereu a juntada posterior de documentos que, segundo alegou, comprovariam que as notas fiscais emitidas e não registradas em sua escrita fiscal foram canceladas ou devolvidas pelos fornecedores. Entretanto, até o momento deste julgamento, não apresentou qualquer prova nesse sentido, que tivesse o condão de afastar estas infrações.

Sobre a alegação de que três notas fiscais, as de nº 0409694, 0411099 e 0412058 seriam referentes a prestação de serviços, vejo que de fato, as citadas notas referem-se a locação fls. 119/121, serviços estes, não sujeitos a incidência de ICMS, e sim do ISS, imposto municipal. Os valores da multa aplicada, respectivamente, de 0,35, 0,31 e 1,36 devem ser excluídos da infração 05. Neste caso, a infração 05 está parcialmente caracterizada, remanescendo o valor de R\$ 3.756,52 e a infração 06 é integralmente procedente.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

Como é possível constatar da análise do voto condutor do acórdão acima reproduzido, os membros integrantes da 3ª JJF, após apreciarem as razões de fato e de direito arguidas pelo sujeito passivo, mantiveram integralmente as exigências consubstanciadas nos itens 2, 3, 6 e parcialmente a exigência capitulada no item 5.

A desoneração havida no item 5 corresponde à exclusão da penalidade cominada em razão da não escrituração das Notas Fiscais de nºs 0409694, 0411099 e 0412058, cuja regularidade de procedimento o sujeito passivo comprovou nos autos.

Inconformado com os termos do acórdão naquilo em que lhe foi desfavorável, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário (fls. 227/234), refutando a manutenção das exigências consubstanciadas nos itens 2 e 3, que se referem à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS e respectivo diferencial de alíquotas, incidentes nas aquisições de Água Desmineralizada, Água clarificada, ar de instrumento, SPECTRUS NX1100, CORRSHIELD NT4230, Partido de Extrusão – Cristal 2600, PTBP (FEI-004 V.11), SONGONOX 1076, cuja função é a seguir reproduzida, aduzindo que todos estes preenchem os requisitos previstos na legislação de regência, para fins de apropriação do crédito fiscal:

ÁGUA DESMINERALIZADA – Água industrial tratada e utilizada para diluição da soda cáustica utilizada no processo de produção do polímero policarbonato.

ÁGUA CLARIFICADA – Água industrial tratada e utilizada para controlar a temperatura em equipamentos das unidades industriais.

AR DE INSTRUMENTO – Usado como fluido acionador da instrumentação pneumática da unidade industrial.

SPECTRUS NX1100 – Dosado no sistema de água clarificada para manter a qualidade.

CORRSHIELD NT4230 – Inibidor de corrosão a base de nitritos utilizados no sistema fechado de refrigeração da unidade industrial.

PARTIDO DE EXTRUSÃO – CRISTAL 2600 – Durante a extrusão do policarbonato para a produção em pellet, no início, é gerado pallets não conformes (com material queimado, ar dentro dos pallets, tamanhos não uniformes...). Essa produção de início é reservada e reprocessada durante a produção.

PTBP (FEI-004 V.11) – Para-Terc-Butilfenol, usado no processo industrial como controlador/catalisador da reação de produção do policarbonato produzido.

SONGONOX 1076 – Anti-oxidante primário usado na produção de blendas (extrusão de duas resinas diferentes formando uma mistura) e resinas acrílicas.

Após conceituar o que se deve entender como insumo, afirma que da análise da aplicação dos produtos objeto da exigência é possível constatar que se trata de verdadeiros insumos aplicados diretamente em seu processo fabril, sem os quais este não poderia ser concebido.

Aduz, neste sentido, que tais produtos estão intimamente vinculados à sua atividade econômica como materiais indispensáveis, sendo o direito a crédito, portanto, inequívoco nos termos do artigo 155, §2º, I da Constituição Federal.

Sustenta que com o advento da Lei Complementar nº 87/96, a *sistemática do ICMS permite o creditamento nos casos de aquisição de insumos diretamente relacionados à atividade-fim do contribuinte, conforme disposto no artigo 20, §1º do referido diploma*.

Quanto ao item 5, sustenta que a exigência não tem procedência uma vez que as Notas Fiscais de nºs 213, 4460, 9829, 496, 2443, 778, 809 e 810 foram devidamente escrituradas nos respectivos livros de Registros de Entrada, conforme atestam os documentos juntados na impugnação – Doc. 06.

De igual forma, defende a improcedência da penalidade capitulada no item 6, afirmando que as Notas Fiscais de nºs 779, 47812, 34650, 13765, 1080, 116024, 1098, 778, 69719, 48363, 18835, 2604, 17605 e 7897 foram igualmente escrituradas no livro de Registro de Entradas (Doc. 07 da impugnação).

Instada a se manifestar a PGE/PIROFIS opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. No entender da Procuradora Parecerista as razões de apelo apresentadas não merecem ser acolhidas, uma vez que não são capazes de provocar a revisão do acordão recorrido.

Registra que em relação aos produtos objeto da exigência – infrações 2 e 3 – a decisão de base analisa detidamente a *função desempenhada por cada um dos produtos, tendo concluído pela não integração ao produto final, razão pela qual incabível qualquer alteração nas exigências*.

No que toca aos itens 5 e 6, afirma que caberia ao Recorrente fazer prova da adequada escrituração dos documentos, procedimento que não se desincumbiu de adotar. Nestes termos, com fulcro nos artigos 123 e 142 do RPAF, entende não merecer serem acolhidas as razões

recursais.

### VOTO VENCIDO (Infrações 2 e 3)

O Recurso é tempestivo pelo que merece ser conhecido. Passo assim à análise das razões de apelo apresentadas.

Início pela apreciação conjunta das infrações capituladas nos itens 2 e 3 que dizem respeito, respectivamente à glosa de crédito fiscal e exigência de diferencial de alíquotas, relativamente à aquisição de produtos que a fiscalização reputou como destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

Como mencionei no relatório supra, foi objeto de glosa o crédito fiscal do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição dos seguintes produtos: Água Desmineralizada, Água clarificada, ar de instrumento, SPECTRUS NX1100, CORRSHIELD NT4230, Partido de Extrusão – Cristal 2600, PTBP (FEI-004 V.11), SONGONOX 1076.

Com efeito, o direito à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado 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 do RICMS/BA, vigente até 30/04/2012.

*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;*

Da análise do dispositivo legal reproduzido 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” aplique-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem as alíneas “a” e “b” destinam-se a abranger os produtos intermediários, ao material de embalagem, bem assim às demais mercadorias que embora não participem diretamente do processo fabril estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos.

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, o legislador estadual baiano definiu o que se deve entender como mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento, utilizando-se, para tanto, do adverbio **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 a que ela se destina. Por exemplo, os 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 lhe fazem oposição, porquanto, negativas.

Ressalte-se, pela sua fundamental importância, que o fato de a linha interpretativa aqui construída tomar por base o artigo 93 do RICMS, cujas disposições não mais vigiam quando da ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento em análise, em nada infirma as conclusões a que chegarei. Isto porque, o novo texto regulamentar, notadamente os artigo 309 e 265, inciso XXII, alínea “b”, recepcionaram integralmente o conceito de insumo até então vigente, na medida em que não contém em seu texto quaisquer disposições em sentido contrário.

Pois bem! 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.

Não vislumbro na relação de produtos listados e suas respectivas aplicações quaisquer produtos, cuja utilização possa ser dispensada pelo Recorrente sem que algum prejuízo ocasiona ao seu processo fabril.

Destarte, outra não pode ser a minha conclusão senão a de que referidos produtos, e ai sem exceção, não se subsumem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea “b” do inciso V do artigo 93, recepcionado pelo artigo 309, devendo ser garantido ao Recorrente o direito ao crédito do imposto destacado nos respectivos documentos

de aquisição, bem como carece de respaldo legal a exigência do diferencial de alíquotas.

Diante de tais considerações dou Provimento ao Recurso Voluntário para reformar a Decisão de base e julgar Improcedente o lançamento de ofício, relativamente às infrações capituladas nos itens 2 e 3 do Auto de Infração.

Passo para a análise das razões de apelo aduzidas quanto ao item 5, através do qual a fiscalização cominou penalidade correspondente a 1% do valor comercial de operações não tributadas, cujas notas fiscais não constam da escrituração fiscal digital apresentada pelo Recorrente.

O Recorrente se insurge contra o lançamento, aduzindo que as Notas Fiscais de n°s 213, 4460, 9829, 496, 2443, 778, 809 e 810, apesar de não constarem do arquivo EFD, foram escrituradas nos respectivos livros Registro de Entradas, conforme atestam os documentos juntados à sua impugnação, às fls. 122/129.

Ao apreciar os argumentos apresentados pelo então impugnante, o órgão julgador *a quo* manteve a exigência, relativa às mencionadas notas fiscais, ao entendimento de *que os documentos apresentados na defesa como comprovação do lançamento, livro Registro de Entradas, não é mais o documento legalmente exigido para esse fim, considerando-se que a defendente encontra-se desobrigada de escriturar os livros fiscais em meio físico, desde que atingiu o critério que a tornou obrigada à Escrituração Fiscal Digital, nos termos da legislação vigente.* Grifos meus.

De início verificou que a irresignação do Recorrente é apenas parcial, já que os demonstrativos que instruem o Auto de Infração (fls. 21/25) evidenciam que a exigência recai sobre um número maior de documentos fiscais.

De fato, nos termos do que dispõe o artigo 247 do RICMS vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, a Escrituração Fiscal Digital – EFD substitui a escrituração e impressão do livro Registro de Entradas, de modo que, no caso dos autos, a EFD é a escrituração fiscal a que se refere o inciso XI do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, *in verbis*.

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;*

Nestes termos, não vislumbro como afastar a exigência fiscal, pelo que mantenho a Decisão de primeira instância.

De igual forma e com base nos mesmos fundamentos, deixo de acolher as razões recursais apresentadas quanto à infração capitulada no item 06 do Auto de Infração.

Por outro lado, em que pese restar configurada conduta infracional ensejadora da imposição da penalidade, há de se observar que a Lei nº 13.461/2015, dentre outras disposições, reduziu ao percentual da multa aplicável a este tipo de infração para 1% (um por cento).

Com efeito, nos termos do que dispõe o inciso II, alínea “c” artigo 106 do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato ou fato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, situação fática e jurídica que se amolda à vivenciada nos presentes autos.

Diante de tal comando legal, necessário se torna a promoção do ajuste no percentual da penalidade cominada, nos moldes estabelecidos pela Lei nº 13.461/2015, de forma a torná-la compatível com o ordenamento jurídico vigente. No mesmo sentido foram proferidos os Acórdãos CJF Nº 0392-11/14 e CJF Nº 0378-12/12.

Assim é que, de ofício, aplico retroativamente as disposições contidas na Lei nº 13.461/2015 para reduzir a penalidade cominada através do item 6 do Auto de Infração para R\$ 2.702,22.

#### **VOTO VENCEDOR (Infrações 2 e 3)**

No que se refere à apreciação do mérito, relativo às infrações 2 e 3, que acusam respectivamente utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de material destinado a

uso/consumo e da falta do pagamento do imposto referente à diferença de alíquota, apesar da boa fundamentação apresentada pela n.Relatora, divirjo do seu posicionamento.

Conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, os produtos adquiridos, spectrus NX 1100 e corrshield NT 4230 são utilizados no tratamento da água clarificada aplicada para dissipar o calor gerado pelos equipamentos no processo produtivo (refrigeração da torre), tanto como dosador como para inibir a corrosão dos equipamentos; o ar de instrumento é utilizado como fluido acionador da instrumentação pneumática, não integra o produto final; a água desmineralizada e clarificada, também é utilizada no sistema de refrigeração do processo produtivo.

Pelo exposto, considero correta a fundamentação da Decisão proferida pela primeira instância, de que os produtos são utilizados em função do processo produtivo e não no processo produtivo, não se caracterizando como insumos ou produtos intermediários, visto que não integram o produto final, nem são consumidos de forma imediata, caracterizando-se como materiais de uso ou consumo do estabelecimento, conforme previsto no art. 309, I, do RICMS/2012.

O crédito fiscal relativo a aquisições de bens de uso e consumo só é admitido a partir do mês de janeiro de 2020, conforme alteração promovida pela Lei Complementar 138 no art. 20 da LC 87/96.

Ressalte-se que este posicionamento é prevalente nas decisões emanadas por este Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo do Acórdão CJF 0379-12/11.

Consequentemente, é vedada a utilização do crédito fiscal e devido o ICMS da diferença de alíquotas, cuja incidência é prevista no art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96.

Assim sendo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com relação às infrações 2 e 3. Concordo com o voto proferido pela n.Relatora no que se refere às infrações 5 e 6, com a redução do porcentual de 10% para 1% na infração 6, o que resultou na redução do valor da multa aplicada de R\$27.022,16 para R\$ 2.702,22.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206973.0021/14-7, lavrado contra a **UNIGEL PLÁSTICO S/A. (REBASA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$84.099,68**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, incisos II, "f" e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$6.458,74**, previstas nos incisos XI e IX, do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao mérito das infrações 2 e 3) - Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Maurício Souza Passos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Quanto ao mérito das infrações 2 e 3) – Conselheiros(as): Rosany Nunes de Mello Nascimento, Rodrigo Lauande Pimentel e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLLO NASCIMENTO – RELATORA/VOTO VENCIDO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR

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