

PROCESSO - A. I. Nº 207103.0005/15-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.
RECORRIDOS - CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS VOLUNTÁRIO e OFÍCIO– Acórdão 5ª JJF nº 0106-05/16
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 25/11/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0249-11/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FRETE DE MERCADORIAS EM SAÍDAS POR TRANSFERÊNCIAS A PREÇO FOB. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, quando o valor do frete não integra a base de cálculo da transferência, o remetente não faz jus ao crédito fiscal referente ao frete tomado. Infração subsistente. Mantida a Decisão. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Mantida à exclusão da exigência fiscal dos itens “lápiz crayon” e IPISOLV L 50, com base em diligência fiscal em processo anterior que apurou *in loco* serem empregadas como produtos intermediários. Mantida à exigência relativo aos SOLVENTES (5100 INKJET; 950ML 2535Q VIDEOJET e 5191 IMAJE) que são empregados na limpeza de equipamentos, caracterizando se como destinado a uso ou consumo do estabelecimento. Mantida a Decisão. 3. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. Mantido o afastamento da exigência com relação aos produtos “lápiz crayon” e IPISOLV L 50. Mantida à exigência relativa aos SOLVENTES (5100 INKJET; 950ML 2535Q VIDEOJET e 5191 IMAJE). Mantida a Decisão. b) SERVIÇO DE TRANSPORTE VINCULADO À AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Infração mantida, com a exclusão da cobrança relativa às aquisições de insumos aplicados no processo produtivo (lápiz crayon). Os valores recolhidos pelo sujeito passivo deverão ser homologados pela repartição fiscal de origem do processo. Não acatados os pedidos de exclusão ou redução das multas, sob o argumento da confiscatoriedade ou excessividade da cobrança. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria quanto às infrações 2 e 3.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/07/15 para exigir ICMS no valor histórico de 525.442,52, acrescido de multa, em decorrência do cometimento de 4 infrações, a seguir transcritas:

Infração 01 – Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias saídas por transferência a preço FOB, cuja prestação de serviço foi efetuada por transportadora.

A CONTINENTAL, Camaçari, CNPJ nº 02.036.483/0006-14, ao transferir mercadorias para a CONTINENTAL estabelecida em Jundiaí, CNPJ nº 02.036.483/0004-52, se creditou dos ICMS dos fretes. A base de cálculo nas transferências de mercadorias é o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, conforme dispõe a legislação do ICMS: art. 56, inc. V, letra “b”, do RICMS, aprovado pelo Dec. 6.284/97. Artigo 17, § 8º, inc. II, da Lei nº 7.014/96. O frete não compõe a base de cálculo das operações de transferências realizadas pela Continental, conforme documentos fiscais entregues pela empresa à ação. Anexo I. Período autuado: 01/2012 a 12/2013. Valor exigido: R\$ 382.684,90, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. A CONTINENTAL adquiriu, em operações interestaduais, para uso e consumo do estabelecimento de Camaçari, os seguintes materiais: 1 – lápis crayon; 2 – solvente; 3 – ipisolv, e lançou os respectivos ICMS lançados nas notas fiscais em sua escrita fiscal. Anexo II. Período autuado: 01/2012 a 12/2013. Valor exigido: R\$ 30.307,27, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas a uso e consumo. A CONTINENTAL ao adquirir os materiais para uso e consumo do estabelecimento: 1 – lápis crayon; 2 – solvente; 3 – ipisolv, em operações interestaduais, não apurou nem pagou a DIFAL dos respectivos ICMS. Anexo III. Período autuado: 01/2012 a 12/2013. Valor exigido: R\$ 48.732,12, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 – Deixou de recolher ICMS referente à diferença de alíquota na utilização de serviço de transporte cuja prestação teve início em outra Unidade da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto. A CONTINENTAL nas aquisições interestaduais de materiais para uso e consumo, deixou de recolher o ICMS referente à diferença de alíquotas quando da utilização de serviços de transportes aéreos, cujas prestações não estavam vinculadas a operações ou prestações subsequentes alcançadas pela incidência do ICMS. Anexo IV. Período autuado: 01/2012 a 12/2013. Valor exigido: R\$ 63.718,23, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96.

Após a apresentação da Defesa administrativa (fls. 125 e 147) e da correspondente Informação Fiscal (fl. 2695 a 2705), a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 5ª JJF que dirimiu a lide nos seguintes termos:

VOTO

Inicialmente cumpre observar que o contribuinte efetuou o recolhimento parcial da infração 4, no importe principal de R\$ 63.670,45, conforme atesta o documento de arrecadação estadual juntado às fls. 172/173 dos autos, contestando apenas a quantia de R\$ 47,78, relativa à cobrança do ICMS DIFAL (diferença de alíquotas internas e interestaduais) relativo às aquisições do produto lápis crayon. Os valores recolhidos pelo sujeito passivo deverão ser homologados pela repartição fiscal de origem do processo.

Na infração 01 a exigência fiscal, no montante principal de R\$ 382.684,90, acrescida da multa de 60%, recaiu sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS do serviço de transporte, na condição de remetente de mercadorias produzidas pelo autuado por transferência, em operações originadas na Bahia, no município de Camaçari - Bahia, para o estabelecimento da empresa situada em São Paulo, no município de Jundiaí. Consignaram os autuantes, na peça acusatória, que o frete das mercadorias nas saídas por transferência se deu a preço FOB, com prestação de serviço contratada junto à empresa transportadora. Pontuaram ainda que ao transferir as mercadorias, o frete não compôs o custo da mercadoria produzida e transferida, visto que a base de cálculo da operação abarcou tão somente a soma das parcelas relativas a matérias-primas, mão de obra, material secundário e acondicionamento, conforme disposição expressa da legislação do ICMS: art. 56, inc. V, letra “b”, do RICMS/97 e art. 17, § 8º, inc. II, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Frisaram ainda os autuantes que a empresa forneceu, no curso da ação fiscal, os relatórios de produção revelando que o frete não compôs o custo de produção das mercadorias produzidas e posteriormente transferidas da Bahia para São Paulo, revelando assim a que operação de remessa dos produtos foi efetuada na modalidade FOB, sem a inclusão do frete no valor da operação.

O autuado, por sua vez, na peça de defesa, sustentou que as operações de transporte descritas nas notas fiscais que embasaram a autuação foram realizadas a preço CIF, ou seja, o custo do frete foi assumido e pago pelo

estabelecimento remetente, conforme documentos juntados às fls. 195 a 1.707, e que tais valores compõem os preços das mercadorias. Citou os arts. 646 e 95, inc. I, “c”, do RICMS, ressaltando ter direito ao crédito do imposto, no período objeto da autuação, entre 01/2012 e 12/2013, em harmonia com o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Passo a decidir o mérito das questões suscitadas na impugnação.

Ao tratar do direito ao crédito fiscal referente às prestações de serviço de transporte prestado por empresa transportadora, o disposto no artigo 94 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, prevê que nas operações realizadas a preço FOB, o valor do ICMS incidente sobre o frete constituirá crédito fiscal do estabelecimento destinatário. Por sua vez, o artigo 95 do mesmo Regulamento determina que, nas operações a preço CIF, o crédito fiscal pertencerá ao estabelecimento remetente das mercadorias.

Os autuantes asseveram que as operações relacionadas na infração em comento ocorreram a preço FOB, enquanto o autuado afirma que foram a preço CIF.

Especificamente nos casos de fretes a preço CIF, o valor do serviço de transporte compõe a base de cálculo do ICMS e, em consequência, é tributado integralmente no valor da operação pelo remetente da mercadoria, já que aquele valor consta na nota fiscal. Por sua vez, o ICMS sobre esse frete consignado na nota fiscal constituirá crédito fiscal do estabelecimento destinatário. Como o transportador também se debitará desse frete destacado no conhecimento de transporte, haverá dois débitos de ICMS para uma mesma prestação de serviço de transporte interestadual.

Dessa forma, quando o valor do frete integra o montante da base de cálculo da operação, para afastar a exigência em duplicidade de ICMS sobre o frete, a legislação permite que o remetente da mercadoria aproveite o crédito fiscal referente ao serviço de transporte destacado no conhecimento de transporte.

Todavia, no caso concreto, as operações de saídas relacionadas na autuação são decorrentes de transferências destinadas a estabelecimento da mesma empresa localizado em outra unidade da Federação: no caso concreto – o Estado de São Paulo, no município de Jundiaí. Nessa situação, prevê o artigo 13, §4º, II, da Lei Complementar 87/96, e o art. 17, §8º, II, da Lei nº 7.014/96, que a base de cálculo do imposto será o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Coerentemente com essa determinação legal, os relatórios de produção apresentados pelo autuado e acostados às fls. 46 a 57 indicam que não foram inclusos na base de cálculo das mercadorias produzidas e posteriormente transferidas, as despesas com frete. Dessa forma, já que o valor do frete não foi incluído na base de cálculo da operação, não há previsão para o aproveitamento do crédito fiscal referente ao transporte contratado pelo remetente das mercadorias. Nessa situação, quando o valor do frete não integrar o montante da base de cálculo da transferência, o remetente da mercadoria não terá direito ao crédito fiscal referente ao frete, contratado tanto na modalidade FOB como na modalidade CIF.

Nesse sentido tem se posicionado a reiterada jurisprudência deste CONSEF, a exemplo dos acórdãos mencionados pelos autuantes relacionados a Autos de Infração lavrados contra a empresa impugnante. Cito apenas dois Acórdão 0013-04/14 e Acórdão 0374-12/14, relacionados a Autos de Infração lavrados contra a empresa impugnante, com as seguintes ementas:

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FRETE DE MERCADORIAS EM SAÍDAS POR TRANSFERÊNCIAS A PREÇO FOB. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, quando o valor do frete não integra a base de cálculo da transferência, o remetente não faz jus ao crédito fiscal referente ao frete tomado. Infração subsistente. (...) Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. **Decisão unânime.**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FRETE DE MERCADORIAS EM SAÍDAS POR TRANSFERÊNCIAS A PREÇO FOB. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, quando o valor do frete não integrar a base de cálculo da transferência, o remetente não faz jus ao crédito fiscal referente ao frete tomado. Infração subsistente. (...). Recursos NÃO PROVIDOS. **Decisão unânime.**

Pelas razões acima expostas nosso voto é pela manutenção da exigência fiscal pertinente ao item 01 do Auto de Infração, no importe de R\$ 382.684,90.

No tocante aos itens 02 e 03 do A.I., verifico que as exigências fiscais recaíram sobre a glosa de créditos fiscais e a cobrança do correspondente ICMS, a título de DIFAL, em relação a materiais que foram classificados pelos autuantes como de uso e consumo. Os fatos geradores ocorreram ao longo dos exercícios de 2012 e 2013 e os produtos cujos créditos foram estornados foram os seguintes: lápis crayon – cód. 7001392; cód. 7001856; cód. 7000313; cód. 7000312; solvente – cód. 7000613 cód. 7000670; cód. 7000759; cód. 7000577; ipisolv – cód. CS20170415.

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

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

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

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

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

A utilização dos “lápiz crayon” é visualizada no processo produtivo, na inspeção final do produto, sendo utilizados para demarcar áreas imperfeitas do pneu fabricado; ou no caso de leves defeitos, a correção é feita pelo próprio “lápiz crayon”.

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

Pelo exposto acima e considerando também o relatório fotográfico juntado à fl. 136 dos autos, percebe-se claramente que os “lápiz crayon” têm participação direta e são consumidos no processo de produção de pneus, na fase final do processo, na etapa denominada “Inspeção”.

Constituem, portanto, elementos imprescindíveis para a produção de pneus e estão diretamente relacionados com o controle de qualidade e com a própria segurança que o produto deve possuir para ser comercializado no mercado consumidor ou servir de insumo na indústria automobilística.

Em decorrência, podem ser enquadrados no rol dos produtos intermediários, que assegura ao contribuinte o direito ao crédito fiscal, nos termos do art. 93, inc. I, letra “b”, do RICMS/97 e art. 309, inc. I, letra “b”, do RICMS/12 (Decreto nº 13.780/2012).

Em concordância com esse entendimento alinha-se a jurisprudência majoritária deste CONSEF. A título de exemplo cito o Acórdão nº 0278-11/07 – Relator: Consº. Fernando Antônio Brito de Araújo, com destaque para o seguinte trecho:

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

Mais recentemente, a 1ª Câmara do CONSEF, no Acórdão 0263-11/15, após execução de diligência executada “in loco” na unidade fabril da Continental, em Camaçari-BA, apurou que 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 ou na demarcação da área do pneu a ser corrigido. Concluíram os julgadores de 2ª instância, na Decisão paradigma citada, pela manutenção dos créditos fiscais apropriados pela empresa atuado, enquadrando os lápis crayon na condição de produtos intermediários.

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, foi demonstrado nos autos que o mesmo 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”. Observando as fotografias impressas e o descritivo existente nos autos, 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. É de se concluir, portanto, que este solvente integra o produto final e é consumido em contato direto com a matéria-prima (borracha) ou produto final (pneu), caracterizando-se, portanto, como produto intermediário.

O entendimento acima exposto se encontra também em concordância com a recente Decisão exarada pela 1ª Câmara, no Acórdão nº 0263-11/15.

Por tudo que foi exposto, faço a exclusão dos valores relativos ao LÁPIS CRAYON e IPISOLV L 50, o que resulta em valor devido de R\$ 7.947,28, na infração 02 e de R\$ 11.353,18, na infração 03, conforme novos demonstrativos de débitos, abaixo reproduzidos:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 02

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Valor lançado no A.I. (R\$)	Valor após Julgamento (R\$)	Multa
01.02.02	2	31/01/2012	09/02/2012	698,52	160,88	60%
01.02.02	2	29/02/2012	09/03/2012	342,05	342,05	60%
01.02.02	2	31/03/2012	09/04/2012	705,80	182,21	60%
01.02.02	2	30/04/2012	09/05/2012	486,67	427,07	60%
01.02.02	2	31/05/2012	09/06/2012	609,80	0,00	60%
01.02.02	2	30/06/2012	09/07/2012	1.322,69	179,49	60%
01.02.02	2	31/07/2012	09/08/2012	559,55	354,47	60%
01.02.02	2	31/08/2012	09/09/2012	2.582,38	532,03	60%
01.02.02	2	30/09/2012	09/10/2012	1.113,40	0,00	60%
01.02.02	2	31/10/2012	09/11/2012	2.388,47	341,66	60%
01.02.02	2	30/11/2012	09/12/2012	89,40	0,00	60%
01.02.02	2	31/12/2012	09/01/2013	1.814,48	184,93	60%
01.02.02	2	31/01/2013	09/02/2013	661,26	0,00	60%
01.02.02	2	28/02/2013	09/03/2013	1.442,16	1.029,36	60%
01.02.02	2	31/03/2013	09/04/2013	1.275,73	0,00	60%
01.02.02	2	30/04/2013	09/05/2013	1.749,91	617,44	60%
01.02.02	2	31/05/2013	09/06/2013	456,19	312,21	60%
01.02.02	2	30/06/2013	09/07/2013	1.496,39	371,55	60%
01.02.02	2	31/07/2013	09/08/2013	1.010,01	615,82	60%
01.02.02	2	31/08/2013	09/09/2013	1.833,22	388,42	60%
01.02.02	2	30/09/2013	09/10/2013	567,80	206,60	60%
01.02.02	2	31/10/2013	09/11/2013	2.409,54	475,24	60%
01.02.02	2	30/11/2013	09/12/2013	1.778,56	223,56	60%
01.02.02	2	31/12/2013	09/01/2014	2.913,29	1.002,29	60%
			TOTAIS	30.307,27	7.947,28	

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 03

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Valor lançado no A.I. (R\$)	Valor após Julgamento (R\$)	Multa
06.02.01	3	31/01/2012	09/02/2012	997,87	229,82	60%
06.02.01	3	29/02/2012	09/03/2012	488,64	488,64	60%
06.02.01	3	31/03/2012	09/04/2012	1.008,29	260,30	60%
06.02.01	3	30/04/2012	09/05/2012	695,24	610,10	60%
06.02.01	3	31/05/2012	09/06/2012	871,14	0,00	60%
06.02.01	3	30/06/2012	09/07/2012	1.889,55	256,41	60%
06.02.01	3	31/07/2012	09/08/2012	799,35	506,38	60%
06.02.01	3	31/08/2012	09/09/2012	3.689,09	760,03	60%
06.02.01	3	30/09/2012	09/10/2012	1.590,57	0,00	60%
06.02.01	3	31/10/2012	09/11/2012	3.412,09	488,08	60%
06.02.01	3	30/11/2012	09/12/2012	127,71	0,00	60%
06.02.01	3	31/12/2012	09/01/2013	2.592,10	264,18	60%
06.02.01	3	31/01/2013	09/02/2013	1.382,62	0,00	60%
06.02.01	3	28/02/2013	09/03/2013	2.812,11	1.470,51	60%
06.02.01	3	31/03/2013	09/04/2013	3.136,58	0,00	60%
06.02.01	3	30/04/2013	09/05/2013	3.815,50	882,05	60%

06.02.01	3	31/05/2013	09/06/2013	913,94	446,00	60%
06.02.01	3	30/06/2013	09/07/2013	2.212,81	530,79	60%
06.02.01	3	31/07/2013	09/08/2013	1.502,97	879,74	60%
06.02.01	3	31/08/2013	09/09/2013	2.618,88	554,88	60%
06.02.01	3	30/09/2013	09/10/2013	811,15	295,15	60%
06.02.01	3	31/10/2013	09/11/2013	3.534,67	678,91	60%
06.02.01	3	30/11/2013	09/12/2013	3.667,41	319,37	60%
06.02.01	3	31/12/2013	09/01/2014	4.161,84	1.431,84	60%
			TOTAIS	48.732,12	11.353,18	

No que se refere à infração 04, em concordância com a fundamentação tracejada nas infrações 02 e 03, a exigência de DIFAL sobre o serviço de transporte aéreo vinculado às aquisições de lápis crayon, devem ser também excluídas da autuação, visto que esse produto participa do processo produtivo do autuado, em contato direto com a matéria-prima (borracha) ou o produto acabado (pneus), estando inserido na condição de produto intermediário, que enseja o direito ao crédito fiscal também do serviço de transporte associado à operação de aquisição.

Os autuantes registraram, na fase de informação fiscal, que a defendente reconheceu e pagou o crédito reclamado de R\$ 63.670,45 e contestou as diferenças de alíquota cobradas na ação fiscal, referentes aos CTA (conhecimentos de transporte aéreos) de nº 2338, 5836 e 7775 que acobertaram as operações de aquisições de materiais para uso e consumo, e de lápis crayon, através das Notas fiscais: 3103, 3870 e 4376. Nas citadas notas fiscais de aquisições constam, os seguintes itens - caneta de marcação; e o insumo - lápis crayon. NF 3103, de 10/08/2012, lançada em 29/08/2012, (DIFAL de R\$ 79,49): Caneta R\$ 15.681,60, Lápis Crayon R\$ 2.639,23. NF 3870 de 02/04/2013, lançada 24/04/2013, (DIFAL de R\$ 33,31); Lápis Crayon R\$ 1.443,40. NF 4376 de 27/08/2013, lançada 28/09/2013 (DIFAL de R\$ 33,31). Esses documentos foram listados nos demonstrativos que se encontram inseridos às fls. 1865, 1871 e 1879 deste PAF.

Processada a exclusão dessas operações da exigência fiscal, o Demonstrativo de Débito da infração 04 passa a ter a seguinte configuração:

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Valor lançado no A.I. (R\$)	Valor após Julgamento (R\$)	Multa
06.03.01	4	31/01/2012	09/02/2012	2.794,74	2.794,74	60%
06.03.01	4	29/02/2012	09/03/2012	1.196,00	1.196,00	60%
06.03.01	4	31/05/2012	09/06/2012	1.213,95	1.213,95	60%
06.03.01	4	30/06/2012	09/07/2012	2.899,84	2.899,84	60%
06.03.01	4	31/07/2012	09/08/2012	536,07	536,07	60%
06.03.01	4	31/08/2012	09/09/2012	1.424,15	1.344,66	60%
06.03.01	4	30/09/2012	09/10/2012	1.054,62	1.054,62	60%
06.03.01	4	31/10/2012	09/11/2012	1.763,22	1.763,22	60%
06.03.01	4	30/11/2012	09/12/2012	1.420,99	1.420,99	60%
06.03.01	4	31/12/2012	09/01/2013	1.485,59	1.485,59	60%
06.03.01	4	31/01/2013	09/02/2013	1.766,28	1.766,28	60%
06.03.01	4	28/02/2013	09/03/2013	1.908,10	1.908,10	60%
06.03.01	4	31/03/2013	09/04/2013	6.149,44	6.149,44	60%
06.03.01	4	30/04/2013	09/05/2013	2.051,53	2.018,22	60%
06.03.01	4	31/05/2013	09/06/2013	4.541,14	4.541,14	60%
06.03.01	4	30/06/2013	09/07/2013	2.184,71	2.184,71	60%
06.03.01	4	31/07/2013	09/08/2013	5.127,57	5.127,57	60%
06.03.01	4	31/08/2013	09/09/2013	3.103,28	3.103,28	60%
06.03.01	4	30/09/2013	09/10/2013	6.474,92	6.441,61	60%
06.03.01	4	31/10/2013	09/11/2013	4.089,06	4.089,06	60%
06.03.01	4	30/11/2013	09/12/2013	5.257,07	5.257,07	60%
06.03.01	4	31/12/2013	09/01/2014	5.275,96	5.275,96	60%
			TOTAIS	63.718,23	63.572,12	

Os valores já recolhidos pelo sujeito passivo, no importe de R\$ 63.670,45, deverão ser homologados pela repartição fazendária de origem do processo.

No tocante à penalidade de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto exigido não acolho os argumentos defensivos relacionados com o cancelamento da referida multa com espeque no princípio do não confisco, positivado no art. 150, IV, da CF/88.

Isto porque não estão inclusos no campo de competência dos órgãos administrativos de julgamento a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. É que o prescreve o art. 167, incisos I e III, do RPAF, aprovado pelo Dec. 7.629/99.

Pelas mesmas razões não acato o pedido subsidiário de redução da penalidade fiscal, ao apelo dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e com base nos precedentes mais recentes do STF, que delineia o limite máximo das multas entre 20% e 30% sobre o valor do tributo, até porque as decisões mencionadas na peça de defesa não são vinculantes para a Administração Pública do Estado da Bahia, visto que esta não figurou em nenhuma das ações como parte ou em razão de algum ato normativo seu, relativamente às

penalidades tributárias, ter sido objeto de ação controle concentrado de constitucionalidade que já tenha transitado em julgado.

Frente o acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, que passa a ter a seguinte composição:

Infração 01 – PROCEDENTE: R\$ 382.684,90;

Infração 02 – PROCEDENTE EM PARTE: R\$ 7.947,28;

Infração 03 - PROCEDENTE EM PARTE: R\$ 11.353,18;

Infração 04 - PROCEDENTE EM PARTE: R\$ 63.572,12 (HOMOLOGAÇÃO DOS VALORES JÁ RECOLHIDOS).

Na mesma ocasião a Junta recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1º, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Intimado acerca do resultado do julgamento o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 2755/2774) em relação à Decisão da junta, reiterando todos os seus argumentos defensivos.

Após um breve histórico dos fatos e da Decisão recorrida, passa a discorrer sobre as teses recursais.

Preliminarmente, alega a JJF inovou na motivação da acusação fiscal mesmo tendo reconhecido a contratação do frete na modalidade CIF, e manteve a cobrança pela suposta inclusão do frete no preço de saída.

Assevera também que a JJF “*quedou-se silente quanto ao fato de que o frete contratado estar sujeito à substituição tributária, na qual o tomador dos serviços, nos termos do art. 380, II do RICMS/BA-97, desconta do valor a ser pago ao prestador o valor do ICMS retido e, conforme art. 382, I “c”, do mesmo diploma legal, tem direito ao crédito sobre o valor total da prestação de serviços, lançando, simultaneamente ao valor do débito de ICMS e do crédito sobre o valor total da operação*”.

Diz que há provas nos autos que não foram consideradas pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal que optou por alterar a motivação da acusação fiscal, que inicialmente era pela contratação FOB e, nos termos do v. acórdão, foi mantida pela não inclusão do frete no preço de saída das mercadorias, alterando completamente a acusação fiscal inicial.

Fala que o serviço de frete é compreendido como insumo à atividade de comercialização da mercadoria, o que não foi analisado pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF/BA e, como se não bastasse, sequer foi consignado que as operações foram tributadas, conforme previsto na norma de regência.

Com esse norte, considera violado o direito de ampla defesa, pois analisados os documentos de prova relativos à contratação do frete na modalidade CIF, passou a 5ª Junta a questionar se o preço desse frete estaria ou não na base de cálculo de saída, inovando para manter a cobrança.

Pede a nulidade de pleno direito do acórdão vergastado.

Passa ao exame do mérito.

No que tange a infração 1, disse que a Fiscalização glosou o crédito de ICMS apropriado pelo recorrente em decorrência da aquisição de serviço de transporte/frete ao fundamento de que a operação se deu a preço FOB.

Explica que nas operações interestaduais com filiais e clientes, contrata prestação de serviços de frete na modalidade CIF, sendo responsável pelos riscos e custos do frete, pagando por essa despesa que não lhe será reembolsada. Lembra que nos termos do Decreto Estadual nº 13.780/12 - Atual RICMS/BA – art. 438 -, no frete CIF os custos são suportados pelo contratante, que, no presente caso, figura como substituto tributário, conforme art. 380 do RICMS-BA. Pontua que como exposto pela própria 5ª JJF, o ICMS integra sua própria base de cálculo e a sistemática de

crédito simultâneo ao débito, nessa operação, visa garantir a fruição do princípio da não cumulatividade, haja vista que o ICMS sendo de qualquer forma pago pelo tomador dos serviços, sendo crível o direito ao crédito sobre essa contratação.

Diz que, tanto é que o art. 382, I “c” do RICMS-BA, garante o crédito sobre o valor total da prestação de serviços de frete ao substituto tributário, e no item 5 da referida norma há expressa previsão do lançamento simultâneo do valor do débito de ICMS e crédito sobre o valor total da operação.

Historia que contratou a empresa “TECMAR TRANSPORTES LTDA.” - inscrita na SEFAZ-BA sob nº 58621576, para realizar a entrega de suas mercadorias até a filial de Jundiaí, e no Documento auxiliar do conhecimento de transporte eletrônico (DACTE) nº 1607, emitido em 24/07/2013, há destaque da operação sujeita à substituição tributária, o que sequer foi observado pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal.

Fala que houve pagamento dos DACTEs e a operação por ele acobertada foi tributada. Desse modo, depreende-se que o ICMS incidente sobre o frete CIF integra seu preço, podendo/devendo ser compensado com o débito de ICMS apurado nas operações posteriores, conforme permissivo legal, haja vista que o tomador dos serviços pagará pelo mesmo na sua totalidade, inclusive recolhendo aos cofres Baianos o ICMS de forma antecipada nos termos da legislação de regência.

Assegura que o serviço de frete CIF é tratado como insumo à atividade de comercialização da mercadoria, entendimento já proferido por este CONSEF no entanto, foi afastado sob argumento de que o frete não teria integrado o valor das saídas das mercadorias, o que viola a não cumulatividade que rege o ICMS (art. 155, §2º, I, da CF/88), o princípio da legalidade (art. 5º, II e art. 150, I, da CF/88 e art. 97 do CTN) e, ainda consubstancia confisco (art. 150, VI, da CF/88).

Assim, diz que possui direito à fruição do crédito de ICMS nas operações de frete CIF, *“a uma em razão da inclusão do mesmo no preço do serviço, a duas pela previsão legal de crédito simultâneo e, a três, em observância ao princípio da não cumulatividade, o que implica no cancelamento do lançamento”*.

Em outro tópico, afiança que o frete está incluso no preço das transferências interestaduais, não se sustentando o argumento de que o frete não teria integrado o preço de saída das mercadorias.

Mais uma vez lembra que o julgamento de piso argumentou que, nos termos do art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo da mercadoria produzida é composta pelo custo da matéria-prima, material-secundário, mão de obra e acondicionamento e que o recorrente, no relatório de fls. 46 a 57, não teria demonstrado que o frete entrou na composição do preço de saída e, nessa situação, não teria direito ao crédito.

No entanto, considera que não se pode perder de vista as seguintes premissas relativas ao ICMS nas transferências interestaduais para mesmo titular:

- a) A base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular é o custo da produção;
- b) As despesas incorridas na unidade de produção, para que a mercadoria chegue ao destino final onde será revendida, também são custos;
- c) Logo, todas as despesas incorridas na unidade fabril tanto para produção quanto para entrega da mercadoria objeto da atividade empresarial principal, integram a base de cálculo do ICMS.

Diz que é exatamente esse o entendimento do E. STJ ao julgar o EDcl nos EDcl no REsp nº 1.109.298 que, em que pese tratar de caso diverso, estabeleceu as referidas premissas e concluiu que os todos as despesas ocorridas na produção integram o “custo de produção” e integram a base de cálculo do ICMS, conforme trecho do voto do Min. Castro Meira, que reproduz.

Esclarece que não se insurge contra a aplicação desse dispositivo, desde que não seja sem a

efetiva verificação de custos e preços que deve se dar de forma pormenorizada, levando-se em consideração todos os custos incorridos pela pessoa jurídica, o que não foi feito pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal.

Ademais, ressalta que o art. 54 do RICMS/BA-97, vigente até 31/03/2012, estabelecia que na base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais, incluía-se o valor do frete quando suportado pelo remetente, ou seja, o frete CIF compunha a base de cálculo na saída das mercadorias.

Com base nesta tese de apuração dos custos de produção, aponta que deve ser observado o Manual de Contabilidade Societária elaborado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPCAFI) da FEA/USP, que conceitua os elementos definidos pela norma que representam custo por absorção, ou seja, que integram o produto acabado, mas o custo observe todos os custos diretos e indiretos.

Propala que a desconconsideração da real definição de custo de produção acabou também por contrariar o princípio constitucional da legalidade, o art. 110 do CTN, bem como a própria Norma de Procedimento de Contabilidade (NPC) nº 02/2000, que aduz ser o custo a soma de todos os gastos necessários à produção, garantindo a efetividade da operação mercantil.

Alega que, tratando-se o custo das mercadorias de um conceito estritamente contábil, sua interpretação deve seguir os limites daquela ciência, sob pena de violação ao disposto no art. 110 do CTN, conforme já afirmou o STJ no AgReg no RESP 956.635/MS.

Em seguida, passa a rebater as Infrações 02 e 03, expondo o seu direito ao crédito de ICMS na aquisição de solvente e inexistência de Difal, por se tratar de aquisição de insumo.

Fala que esse material, apontado no Demonstrativo do Débito e nas NFs (Doc. 06 e 07 da defesa), é aplicado na fabricação de seus produtos finais e utilizado/consumido diretamente no processo industrial, características essas que, a rigor da legislação baiana e do entendimento jurisprudencial, conferem direito ao crédito de ICMS.

Diz que em nenhum momento a 5ª Junta analisou a natureza e a utilização desse material, incorrendo no mesmo equívoco do laudo da diligência apresentado no Doc. 09 da defesa, limitando-se a classificá-lo como de uso e consumo do estabelecimento, concluindo *“estes solventes são utilizados para promover a limpeza dos equipamentos, no que se refere as partes que identifica o horário da produção dos pneus (...) caracteriza-se como material de uso ou consumo (...)”*.

Ressalta que o Solvente é utilizado, na marcação das paredes e pisos dos pneus, pois caso o equipamento não seja limpo, os restos de material podem implicar na interrupção da produção ou, ainda, produto com defeito.

Sintetiza a descrição das mercadorias objeto das infrações, apresentada na defesa, para dizer que tal produto é empregado no processo de industrialização e consumido integralmente no produto final, sendo imprescindível à sua fabricação.

Mesmo assim, caso haja qualquer dúvida sobre a natureza do produto, entende que resta justificada a realização de diligência complementar para maiores esclarecimentos (se assim entender esse I. órgão julgador), em prestígio à busca pela verdade material.

Com base neste argumento, também considera indevida a cobrança do diferencial de alíquota sobre a aquisição do SOLVENTE objeto do item 3 do Auto de Infração, de modo que nos termos do art. 5º, inciso I, do RICMS/BA, somente é devido o diferencial de alíquota quando se tratar de produtos destinados ao uso e consumo, ou ao ativo permanente, classificações que não estão incluídos os produtos em questão.

Adiante, alega que inaplicável a multa de 60% – necessidade de redução. Pontua que no julgamento de base foi consignado que não estaria inclusa na competência dos órgãos

administrativos de julgamento a declaração de inconstitucionalidade e negativa da aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme o art. 167, II e III do RPAF.

Entretanto explica que “*não se busca a declaração de inconstitucionalidade da penalidade de 60% aplicada sobre o valor do tributo em cobrança, ao contrário, se busca adequação ao entendimento já pacificado pelo STF*”.

Diz que a inconstitucionalidade já foi propalada pelo guardião da Constituição e que o STF mantém tal entendimento até os dias atuais, amparando os contribuintes ao estender a proibição constitucional do confisco às multas fiscais, sendo essa questão objeto de repercussão geral no RE n.º 640.452, acerca da constitucionalidade de multas isoladas fixadas entre 5% e 40% sobre o valor da operação.

Cita que foi consignado no AI ausência de dolo, fraude ou simulação, conforme bem destacado pelo relatório fiscal que lastreia o AI, visto que as supostas infrações foram enquadradas na Lei n.º 7.014/96, art. 42, II, VII que trazem expressamente essa condição. Assim entende que é necessária a adequação das penalidades impostas ao entendimento já proferido pelo STF, cancelando-se a referida imposição ou, no mínimo reduzidas, diante da ausência de dolo, fraude ou simulação por parte da DEFENDENTE, nos termos do art. 915, §6º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto n.º 6.284/97, c/c com art. 112, II e IV do CTN.

Ao final de seu arrazoado, pede que seu Recurso Voluntário seja recebido, conhecido e integralmente provido, para:

- a) reformar parcialmente o v. acórdão recorrido a fim de que seja cancelado integralmente o Auto de Infração combatido, no tocante ao remanescente dos itens impugnados 1, 2 e 3, sendo certo que quanto ao item 4 resta configurado o cancelamento integral pela redução aplicada, reconhecendo o direito creditório do recorrente, conforme comprovada sua existência e legitimidade por todas as provas e argumentos acostados aos autos;
- b) subsidiariamente, na remota possibilidade de não serem acolhidos os argumentos anteriores, sejam canceladas as multas aplicadas, ante o seu caráter eminentemente confiscatório ou, ao menos, reduzidas, conforme art. 112, II e IV do CTN, dada a ausência de dolo, fraude ou simulação.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário – Infrações 2 e 3)

Temos sob apreciação Recursos de Ofício e Voluntário contra a Decisão da 5ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lançado pelo suposto cometimento de 04 exações.

Início o julgamento pelo Recurso de Ofício.

A desoneração ocorrida no julgamento de primeira instância se deu nas infrações 02, 03 e 04, por entender a JJF que os “*lápiz crayon*” participam diretamente do processo produtivo e são consumidos na produção de pneus, conforme trecho do voto abaixo transcrito:

Pelo exposto acima e considerando também o relatório fotográfico juntado à fl. 136 dos autos, percebe-se claramente que os “lápiz crayon” têm participação direta e são consumidos no processo de produção de pneus, na fase final do processo, na etapa denominada “Inspeção”.

Constituem, portanto, elementos imprescindíveis para a produção de pneus e estão diretamente relacionados com o controle de qualidade e com a própria segurança que o produto deve possuir para ser comercializado no mercado consumidor ou servir de insumo na indústria automobilística.

Em decorrência, podem ser enquadrados no rol dos produtos intermediários, que assegura ao contribuinte o direito ao crédito fiscal, nos termos do art. 93, inc. I, letra “b”, do RICMS/97 e art. 309, inc. I, letra “b”, do RICMS/12 (Decreto n.º 13.780/2012).

Em concordância com esse entendimento alinha-se a jurisprudência majoritária deste CONSEF. A título de

exemplo cito o Acórdão nº 0278-11/07 – Relator: Consº. Fernando Antônio Brito de Araújo, com destaque para o seguinte trecho:

Também foi retirado das infrações o produto “IPISOLV L 50”, sob o mesmo entendimento, consoante a fundamentação abaixo reproduzida:

Quanto ao solvente IPISOLV L 50, foi demonstrado nos autos que o mesmo 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”. Observando as fotografias impressas e o descritivo existente nos autos, 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. É de se concluir, portanto, que este solvente integra o produto final e é consumido em contato direto com a matéria-prima (borracha) ou produto final (pneu), caracterizando-se, portanto, como produto intermediário.

Assim, o juízo de que tais materiais participam da cadeia produtiva e, conseqüentemente, dão direito ao crédito, repercutiram nas infrações 02 (glosa de crédito por aquisição de material e uso e consumo), 03 (diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas a uso e consumo) e 04 (falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquota na utilização de serviço de transporte cuja prestação teve início em outra Unidade da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto).

Mesmo já tendo esposado meu posicionamento mais amplo sobre o direito de creditamento de mercadorias, igualmente concordo com o juízo tomado pela JJF em reduzir as infrações por perceber que tais mercadorias (*lápiz crayon* e *IPISOLV L 50*) são integrantes do processo produtivo da empresa.

Neste sentido, Não dou Provimento ao Recurso de Ofício, para manter inalterada a Decisão de piso neste aspecto de redução.

Superado o Recurso de Ofício, caminho para o Apelo Voluntário.

Preliminarmente, o Sujeito Passivo alega que a) a JJF ficou-se silente quanto ao fato de que o frete contratado esta sujeito à substituição tributária e b) há provas nos autos que não foram consideradas.

Em que pese às lamúrias do Contribuinte, depreendo que não lhe assiste razão.

No seu voto, os julgadores de piso foram extremamente profundos nas considerações sobre a sistemática da tributação na prestação de serviços de transporte a preço FOB e CIF, especialmente quanto ao direito ao crédito. Neste ponto, vale trazer à colação trecho do voto de base que muito bem explicitou a situação em debate:

“Especificamente nos casos de fretes a preço CIF, o valor do serviço de transporte compõe a base de cálculo do ICMS e, em consequência, é tributado integralmente no valor da operação pelo remetente da mercadoria, já que aquele valor consta na nota fiscal. Por sua vez, o ICMS sobre esse frete consignado na nota fiscal constituirá crédito fiscal do estabelecimento destinatário. Como o transportador também se debitará desse frete destacado no conhecimento de transporte, haverá dois débitos de ICMS para uma mesma prestação de serviço de transporte interestadual.

Dessa forma, quando o valor do frete integra o montante da base de cálculo da operação, para afastar a exigência em duplicidade de ICMS sobre o frete, a legislação permite que o remetente da mercadoria aproveite o crédito fiscal referente ao serviço de transporte destacado no conhecimento de transporte.”

Mas, como se verá no julgamento do mérito deste Recurso Voluntário, o cerne da questão é a utilização indevida de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos, consoante o artigo 13, §4º da LC 87/96, que assim foi mencionado pela JJF:

Todavia, no caso concreto, as operações de saídas relacionadas na autuação são decorrentes de transferências destinadas a estabelecimento da mesma empresa localizado em outra unidade da Federação: no caso concreto – o Estado de São Paulo, no município de Jundiaí. Nessa situação, prevê o artigo 13, §4º, II, da Lei Complementar 87/96, e o art. 17, §8º, II, da Lei nº 7.014/96, que a base de cálculo do imposto será o custo da

mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Logo, não há o vício propalado pela empresa no voto de base.

Já quanto às provas que supostamente não foram consideradas, o próprio entendimento de que o cerne da questão não é o direito ao crédito nas operações de transporte, mas sim a base de cálculo nas transferências de mercadorias entre estabelecimento do mesmo titular, a apreciação das supostas provas se mostra inócua para o deslinde do feito.

Portanto, não acolho as alegas nulidades.

Antes do exame do mérito, afasto a solicitação de diligência efetuada no bojo do Recurso, com base no artigo 147, I do RPAF, por considerar “suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos”.

Concluídas as questões tangenciais, passo ao exame do mérito.

No que se refere à Infração 1, lançada pelo suposta utilização indevida de crédito relativo a frete de mercadorias no cálculo do ICMS nas transferências, o argumento central da tese recursal é o de que as operações foram realizadas a preço CIF e que os custos com o frete foram arcados pelo Recorrente, até mesmo porque a operação se deu entre o mesmo estabelecimento. Sendo assim, o frete compôs o preço das mercadorias, tendo como consequência a gênese do direito ao crédito pelo contribuinte.

Afirma ainda que, de acordo com o art. 95, do RICMS vigente à época das operações, não há a exigência legal de inclusão do valor do frete na base de cálculo, bem como, alegou que independentemente da composição da base de cálculo, o frete é essencial à atividade de comercialização de mercadoria, gerando o crédito de ICMS conforme o art. 93, III, do RICMS-BA/97.

Inicialmente, gostaria de ressaltar que o presente caso não se refere à exigência do ICMS nas transferências, situação contra a qual este relator e os demais Conselheiros Classistas já se manifestaram reiteradamente favorável à aplicação da Súmula 166 do STJ, mas sim quanto ao aproveitamento de crédito de operações de transporte, decorrente dessas operações de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular.

No presente caso entendo não assistir razão ao Recorrente.

Desta feita, me alinho ao entendimento adotado pela JJF, no sentido de que, no caso concreto, pouco importa a natureza da operação quanto ao frete (se CIF ou FOB), uma vez que, em se tratando de transferência interestadual para o mesmo titular, o mesmo não compõe a base de cálculo do imposto estadual por expressa disposição legal.

De fato, a legislação do ICMS estabelece que nas operações de transferências de mercadorias para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, correspondente ao custo da matéria prima, material secundário e mão de obra (art. 56, V, “b” do RICMS/97).

Desta feita, o valor do ICMS incidente na prestação do serviço de transporte, não integra a base de cálculo do valor da mercadoria transferida, assim entendido como a somatória do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Esta posição é assente neste CONSEF, podendo citar os seguintes precedentes: ACÓRDÃO CJF Nº 0035-21/09, ACÓRDÃO CJF Nº 0363-12/07, ACÓRDÃO CJF Nº 0249-11/14 e ACÓRDÃO CJF Nº 0408-13/13.

Assim, concordo com o julgamento de base e entendo que a Infração 1 é procedente.

Passo ao debate das infrações 2 e 3.

O motivo das citadas infrações é a glosa de créditos sobre as aquisições de produtos considerados

pela fiscalização como destinados ao uso e consumo do estabelecimento (infração 2), bem assim o ICMS correspondente ao diferencial de alíquota interestadual nas aquisições destes produtos advindo de outras unidades da Federação (infração 3).

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;** (grifo nosso)*

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 às alíneas “a” e “b” destina-se a abarcar 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	Inspeção final e overinspecton para fazer correções de leves imperfeições nos pneus.
7000577	SOLVENTE 5100 INKJET	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.
7000613	SOLVENTE 950ML 16 2535Q VIDEOJET	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.
7000670	SOLVENTE 950ML 16 2565Q VIDEOJET	Idem...
7000759	SOLVENTE 5191 IMAJE	Idem....
7001392	LAPIS CRAYON PT CONTI13	... áreas de inspeção final e overinspecton para fazer correção de leves imperfeições visuais no pneu, garantindo a qualidade do produto.
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.

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 indispensáveis 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 2 e 3 são insubsistentes.

Quanto à infração 4, não houve irresignação específica, e assim mantenho o julgamento de base.

Por fim, adentro as questões sobre a inconstitucionalidade das multas, pelo caráter confiscatório e quanto à possibilidade de redução das mesmas.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada é a prevista na Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, I, do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Ademais, a multa aplicada é a legalmente prevista para a infração e não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a possibilidade de redução de multa por descumprimento de obrigação principal.

Sendo assim, por tudo quanto acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para julgar insubsistentes as infrações 2 e 3.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao mérito das infrações 2 e 3)

Em que pese à boa fundamentação apresentada pelo n. Relator discordo do seu posicionamento no que se refere às infrações 2 e 3.

Observo que a infração 2 acusa utilização indevida de crédito fiscal sobre as aquisições de mercadorias destinadas ao de uso e consumo do estabelecimento, e a infração 3 exige o ICMS da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais das mesmas mercadorias.

Na Decisão proferida pela 5ª JJF foi apreciado que o “lápiz crayon” identificado pelos códigos 7000312, 7001392 e 7001856, *“tem participação direta no processo produtivo, é nele consumido, além de entrar em contato direto com o produto final”*, na fabricação de pneus.

Conforme fundamentado, na Decisão proferida no Acórdão CJF Nº 263-11/15, após a realização de diligência fiscal ao estabelecimento autuado, fiscal estranho ao feito constatou que estes produtos são consumidos no processo produtivo, quer seja para *“Marcar área a corrigir nas áreas de inspeção final e overinspecton... fazer correção de leves imperfeições visuais no pneu”*.

Portanto, restou comprovado que são consumidos no processo produtivo, ocorrendo o seu desgaste pelo contato direto com a matéria prima ou produto final, em conformidade com o disposto no art. 93, § 1º, I, alíneas “a” e “b” do RICMS/97, transcrito no voto acima, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Da mesma forma, o diligente confirmou que o solvente IPISOLV L 50, foi utilizado na área de construção do pneu verde, para *“descolar a borracha para reutilização no processo”*. Logo, o produto é consumido em contato direto com a matéria-prima (borracha) ou produto final (pneu), caracterizando-se como produto intermediário de acordo com o disposto no art. 93, § 1º, I, alínea “c” do RICMS/97, como apreciado na Decisão exarada no Acórdão nº 0263-11/15.

Com relação aos SOLVENTES (5100 INKJET; 950ML 2535Q VIDEOJET e 5191 IMAJE), observo que conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, são utilizados para diluir tintas utilizadas na

“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”.

Logo, ao contrário do que foi fundamentado pelo n. Relator, apesar de serem utilizados pela empresa que exerce atividade de industrialização, sua participação no processo é na limpeza dos equipamentos, o que não caracteriza estes solventes como produtos intermediários, nos termos do art. 93, inc. I, letra “b”, do RICMS/97 e art. 309, inc. I, letra “b”, do RICMS/12.

Pelo exposto, em se tratando de matéria idêntica as exigências contidas no processo 269205.0001/13-3, lavrado contra a mesma empresa, cuja Decisão ora recorrida ao Acórdão JJF Nº 0106-05/16 está em conformidade com a proferida por esta Câmara no Acórdão CJF Nº 0263-11/15, não merece qualquer reparo aquela Decisão.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207103.0005/15-9**, lavrado contra **CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$465.557,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso Voluntário- Infrações 2 e 3) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Quanto ao Recurso Voluntário- Infrações 2 e 3) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Laís de Carvalho Silva e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto ao Recurso Voluntário- Infrações 2 e 3)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR
(Quanto ao Recurso Voluntário- Infrações 2 e 3)

PAULA GONÇALVES MORRIS MATOS – REPR. DA PGE/PROFIS