

**PROCESSO** - A. I. Nº 206907.0015/13-7  
**RECORRENTE** - TECNOLENS LABORATÓRIO ÓTICO FEIRA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0159-04/15  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 05/10/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP 0250-12/18

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Ajustes realizados mediante diligências reduziram o valor originalmente cobrado. Infração parcialmente procedente. Mantida a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de ICMS referente a materiais de consumo. Mediante diligência, foram retificados os valores originalmente lançados. Infração subsistente em parte. Mantida a Decisão recorrida. 3. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias. Reduzida a multa sobre as mercadorias tributáveis, de 10% para 1%, com fundamento na alteração promovida pela Lei 13.461/2015, aplicando-se a retroatividade benigna nos termos da alínea “c” do art. 106 do CTN. Infração caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 26/11/13, exige crédito tributário no valor de R\$35.407,68, em razão das seguintes infrações:

- 1. Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. ICMS: R\$17.708,14. Multa: 60%.*
- 2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a materiais destinados ao uso e consumo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a novembro de 2011. ICMS: R\$5.351,00. Multa: 60%.*
- 3. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011. Foi indicada multa por descumprimento de obrigação acessória no montante de R\$12.348,54, equivalente a 10% do valor das mercadorias não registradas.*

Assim, a JJF proferiu o voto com o seguinte entendimento:

*“Conforme já relatado, a infração 1 trata de falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.*

*Na defesa apresentada, o impugnante inicialmente destaca que foi habilitado ao benefício do Programa DESENVOLVE por meio da Resolução nº 141/11, publicada no Diário Oficial de 05/08/11. Todavia, esse argumento defensivo não merece acolhimento, uma vez que a infração em tela trata de diferença de alíquota em aquisições de materiais de uso e consumo, ao passo que a citada Resolução habilitou o autuado ao “benefício*

*do diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS relativo às aquisições de bens destinados ao ativo fixo" (grifo não do original). Dessa forma, fica ultrapassada essa alegação defensiva.*

*O autuado também afirma que os produtos em tela são matérias-primas utilizadas no seu processo produtivo, fato que foi negado pelo autuante na informação fiscal. Desse modo, visando a busca da verdade material, o processo foi convertido em diligência à ASTEC do CONSEF para que, mediante verificação in loco, fosse informada qual a efetiva participação dos materiais no processo produtivo do defendente.*

*De acordo com o Parecer ASTEC nº 081/2014, os produtos em questão foram classificados como "Manutenção – Peças de máquinas em garantia", "Insumos", "Brindes", "Imobilizados", "Material Publicitário", "Bens de Uso" e "Manutenção – Peças de máquinas". Mediante nova diligência (Parecer ASTEC nº 026/2015), os débitos referentes a cada uma dessas rubricas foram totalizados mês a mês.*

*Acolho o resultado dessas diligências, pois foram levadas a cabo por auditores fiscais estranhos ao feito, lotados na ASTEC do CONSEF, e não foram contestadas nem pelo autuado e nem pelo autuante. Ressalto que o fato de, na última diligência, o diligenciador não ter excluído os débitos referentes às rubricas citadas à fl. 558 não impede o deslinde da questão, uma vez que tais débitos podem ser excluídos pelo próprio julgador sem qualquer prejuízo, conforme expressamente reconheceu o autuado ao se pronunciar sobre o resultado dessa diligência - é possível ao Julgador do CONSEF fazer os abatimentos pertinentes (fl. 583).*

*O artigo 93, inciso V, alínea "b", do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, define mercadorias de uso e consumo como sendo aquelas "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."*

*Tomando por base as informações trazidas ao processo pelo Parecer ASTEC nº 081/2014 e na definição citada acima, devem ser excluídos da autuação os débitos referentes a aquisições dos produtos enquadrados nas seguintes rubricas pelo diligenciador da ASTEC do CONSEF:*

*- "Manutenção – Peças de máquinas em garantia", uma vez que tais mercadorias eram destinadas à substituição de peças defeituosas de máquinas que se encontravam em garantia, portanto, fora do conceito de uso e consumo.*

*- "Insumos", pois são mercadorias destinadas ao emprego no processo produtivo do contribuinte, integrando os produtos fabricados pelo autuado.*

*- "Brindes", haja vista que são mercadorias destinadas à distribuição gratuita a consumidores ou usuários finais. Ressalto que, nessa infração, apenas no mês de dezembro, constou a rubrica "Brindes", sem, contudo, ser exigida diferença de alíquotas, conforme se pode observar nos demonstrativos de fls. 22 e 542.*

*- "Imobilizados", uma vez que tais mercadorias não se enquadram no conceito de uso e consumo a que se refere o art. 93, V, "b", do RICMS-BA/97. Apesar de a legislação do ICMS prever o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais destinadas ao ativo imobilizado, no presente lançamento não se pode incluir tal exigência, pois não foi objeto deste Auto de Infração.*

*Quanto aos débitos atinentes a "Material Publicitário", "Bens de Uso" e "Manutenção – Peças de máquinas", foi correto o procedimento adotado pelo autuante, pois na aquisição interestadual de tais mercadorias é devida a diferença de alíquota, pois:*

*- os materiais publicitários e os bens de uso se enquadram no conceito de materiais de uso e consumo, já que não se destinam à comercialização ou produção do estabelecimento;*

*- as peças destinadas à manutenção das máquinas se classificam como peças de reposição e, portanto, na condição de materiais de uso e consumo é devida a diferença de alíquota.*

*Em face ao acima exposto, dos débitos mensais originalmente exigidos na infração 1 ficam excluídos os valores discriminados a seguir, todos eles apurados pelo diligenciador da ASTEC na última diligência realizada.*

*- Mês de janeiro de 2011: do valor originalmente exigido (R\$3.201,91) excluo os débitos referentes a "Manutenção – Peças de máquinas em garantia" (R\$1.788,65) e "Insumos" (R\$14,85). Dessa forma, nesse mês é devido o valor de R\$1.398,41.*

*- Mês de fevereiro de 2011: do valor originalmente exigido (R\$ 1.469,48) excluo os débitos referentes a "Manutenção – Peças de máquinas em garantia" (R\$ 604,42) e "Insumos" (R\$74,25). Dessa forma, nesse mês é devido o valor de R\$790,81.*

*- Mês de março de 2011: do valor originalmente exigido (R\$ 89,71) excluo o débito referentes a "Manutenção – Peças de máquinas em garantia" (R\$ 51,21). Dessa forma, nesse mês é devido o valor de R\$ 38,50.*

*- Mês de abril de 2011: do valor originalmente exigido (R\$3.333,81) excluo os débitos referentes a "Manutenção – Peças de máquinas em garantia" (R\$ 1.364,00) e "Imobilizados" (R\$267,63). Dessa forma,*

nesse mês é devido o valor de R\$ 1.702,18.

- Mês de maio de 2011: do valor originalmente exigido (R\$2.684,09) excluo o débito referente a “Manutenção – Peças de máquinas em garantia” (R\$1.390,86). Dessa forma, nesse mês é devido o valor de R\$1.293,23.

- Mês de junho de 2011: do valor originalmente exigido (R\$ 708,18) excluo o débito referente a “Manutenção – Peças de máquinas em garantia” (R\$746,99). Dessa forma, nesse mês nenhum valor resta por recolher.

- Mês de julho de 2011: do valor originalmente exigido (R\$3.394,59) excluo os débitos referentes a “Manutenção – Peças de máquinas em garantia” (R\$3.280,66). Dessa forma, nesse mês é devido o valor de R\$113,93.

- Mês de agosto de 2011: do valor originalmente exigido (R\$122,22) excluo os débitos referentes a “Manutenção – Peças de máquinas em garantia” (R\$ 398,11) e “Insumos” (R\$144,75). Dessa forma, nesse mês nenhum valor resta por recolher.

- Mês de setembro de 2011: do valor originalmente exigido (R\$731,98) excluo os débitos referentes a “Manutenção – Peças de máquinas em garantia” (R\$ .721,96) e “Imobilizados” (R\$35,12). Dessa forma, nesse mês nenhum valor resta por recolher.

- Mês de outubro de 2011: do valor originalmente exigido (R\$1.183,85) nenhum valor deve ser excluído. Dessa forma, nesse mês fica mantido o valor originalmente exigido.

- Mês de novembro de 2011: do valor originalmente exigido (R\$643,74) excluo os débitos referentes a “Manutenção – Peças de máquinas em garantia” (R\$ 140,67) e “Insumos” (R\$86,04). Dessa forma, nesse mês é devido o valor de R\$417,03.

- Mês de dezembro de 2011: do valor originalmente exigido (R\$144,58) nenhum valor deve ser excluído. Dessa forma, nesse mês fica mantido o valor originalmente exigido.

Após as retificações citadas acima, a infração 1 subsiste parcialmente no valor de R\$7.082,52.

Cuida a infração 2 de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a novembro de 2011.

O autuado sustenta que a autuação não procede, uma vez que as mercadorias são brindes e que diversas notas fiscais são atinentes remessas em garantia.

Conforme explicado na infração anterior, brindes, insumos, peças em garantia e bens destinados ao ativo imobilizado não se classificam como materiais de uso e consumo do estabelecimento. Em consequência, mantenho os créditos fiscais correspondentes a aquisições das mercadorias enquadradas nessas rubricas. Saliento que em relação aos bens do ativo imobilizado, a legislação prevê a apropriação de crédito fiscal à proporção de 1/48 mensalmente, porém essa seria outra infração, diversa da que se encontra em análise.

Também como foi demonstrado na infração anterior, materiais publicitários, bens de uso e peças para manutenção de máquinas se classificam como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento. Em consequência, é vedada a apropriação de tais créditos fiscais decorrentes da aquisição desses materiais, pois, nos termos do art. 33, I, da LC 87/96, com a redação dada pela LC 138/10, a apropriação de créditos fiscais referentes a materiais de uso e consumo só poderá ser efetuada a partir de 01/01/20. Assim, mantenho as correspondentes glosas de créditos fiscais que foram reputados pelo autuante como indevidos.

Em face ao acima exposto, dos débitos mensais originalmente exigidos na infração 2 ficam excluídos os valores discriminados a seguir, todos eles apurados pelo diligenciador da ASTEC na última diligência realizada.

- Mês de janeiro de 2011: do valor originalmente exigido (R\$10,40) excluo os débitos referentes a “Insumos” (R\$ 10,40). Dessa forma, nesse mês nenhum valor resta por recolher.

- Mês de fevereiro de 2011: do valor originalmente exigido (R\$51,98) excluo os débitos referentes a “Insumos” (R\$51,98). Dessa forma, nesse mês nenhum valor resta por recolher.

- Mês de março de 2011: do valor originalmente exigido (R\$54,99) nenhum valor deve ser excluído. Dessa forma, nesse mês fica mantido o valor originalmente exigido.

- Mês de abril de 2011: do valor originalmente exigido (R\$ 1.244,91) excluo os débitos referentes a “Manutenção – Peças de máquinas em garantia” (R\$1.053,53). Dessa forma, nesse mês é devido o valor de R\$191,38.

- Mês de maio de 2011: do valor originalmente exigido (R\$932,36) excluo os débitos referentes a “Manutenção – Peças de máquinas em garantia” (R\$836,00). Dessa forma, nesse mês é devido o valor de R\$96,36.

- Mês de junho de 2011: do valor originalmente exigido (R\$ 794,16) excluo os débitos referentes a “Manutenção – Peças de máquinas em garantia” (R\$763,30). Dessa forma, nesse mês é devido o valor de R\$30,86.

- Mês de julho de 2011: do valor originalmente exigido (R\$1.697,97) excluo os débitos referentes a “Manutenção – Peças de máquinas em garantia” (R\$1.352,34) e “Brindes” (R\$ 49,88). Dessa forma, nesse mês é devido o valor de R\$295,75.

- Mês de agosto de 2011: do valor originalmente exigido (R\$421,11) excluo os débitos referentes a “Manutenção – Peças de máquinas em garantia” (R\$290,24). Dessa forma, nesse é devido o valor de R\$130,87.

- Mês de setembro de 2011: do valor originalmente exigido (R\$ 64,17) excluo os débitos referentes a “Imobilizados” (R\$21,37). Dessa forma, nesse mês é devido o valor de R\$42,80.

- Mês de outubro de 2011: do valor originalmente exigido (R\$37,24) nenhum valor deve ser excluído. Dessa forma, nesse mês fica mantido o valor originalmente exigido.

- Mês de novembro de 2011: do valor originalmente exigido (R\$41,71) excluo os débitos referentes a “Manutenção – Peças de máquinas em garantia” (R\$36,60). Dessa forma, nesse mês é devido o valor de R\$5,11.

Após as retificações citadas acima, a infração 2 subsiste em parte no valor de R\$885,36

Na infração 3, o autuado foi acusado de ter dado entrada no seu estabelecimento a mercadorias tributáveis sem o devido registro na sua escrita fiscal.

Para comprovar a acusação, o autuante elaborou o demonstrativo de fls. 29 a 35, indicando o número das notas fiscais eletrônicas não registradas, a chave de acesso de cada uma das notas fiscais, data de emissão, CNPJ e nome dos emitentes e valores. Também foram acostadas ao processo fotocópias de notas e de livros fiscais.

Visando elidir a infração que lhe foi imputada, o autuado afirma que há notas fiscais que foram objeto de cancelamento, de devolução ou que não foram entregues ao destinatário. Afirma que não restou comprovado o recebimento das mercadorias por sua parte. Diz que anexou ao processo cópia de declarações de fornecedores e de demonstrativos necessários ao esclarecimento da infração.

Os únicos elementos de prova trazidos pela defesa estão no CD-ROM anexado à fl. 499 dos autos.

Nessa mídia eletrônica, além da defesa, constam duas pastas denominadas “GARANTIA 01” e “GARANTIA 02”. Nessas pastas estão cópias de diversas notas fiscais de saídas emitidas pelo autuado. Essas notas fiscais de saídas não se mostram capazes de desconstituir a infração em comento, a qual trata da falta de escrituração de notas fiscais de entradas.

Também consta nesse CD-ROM um comunicado da empresa Carl Zeiss Vision fazendo referência ao “malote nº 336 do contrato nº 9912228307”, de ocorrências policiais e de uma cópia de Nota Fiscal nº 46799. Apesar de essa nota fiscal estar relacionada na infração em comento, não há como se correlacionar essa nota fiscal com as ocorrências policiais. Dessa forma, esses elementos probantes não elidem a parte da autuação quanto a essa citada nota fiscal.

O argumento defensivo atinente à falta de comprovação da entrega das mercadorias não merece acolhimentos, pois se trata de notas fiscais eletrônicas, emitidas por fornecedores habituais e referentes a produtos do ramo de atividade do autuado.

A alegação defensiva referente a cancelamento de operações e a devolução de mercadorias não se sustenta, pois o autuado não trouxe nenhuma prova que respaldasse esse argumento. Ademais, eventuais devoluções de mercadorias não desobrigam o autuado de escriturar as correspondentes notas fiscais de aquisição.

Em face ao exposto, restou caracterizada a falta de escrituração de notas fiscais de entradas, sendo cabível a multa equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não registradas. Infração 3 subsiste em sua totalidade.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor total de R\$20.316,42, sendo as infrações 1 e 2 parcialmente procedentes e a infração 3 procedente.

Cientificado o contribuinte da decisão de 1º grau, interpôs Recurso Voluntário às fls. 609/627. Refuta que no julgamento de Primeira Instância, os Julgadores acolheram o resultado da Diligência ASTEC nº 081/2014 determinando a exclusão do demonstrativo de débito do autuante da glosa dos produtos denominados “Manutenção – Peças de máquinas em garantia”, “Insumos”, “Brindes”, “Material Publicitário” e “Manutenção – Peças de máquinas”, todavia manteve a autuação quanto aos produtos listados como “Material Publicitário”, “Bens de Uso” e “Manutenção – Peças de máquinas” por entenderem que tais produtos não são empregados no processo produtivo, seja como matéria-prima, seja como produto intermediário. Com relação a Infração 3, os julgadores mantiveram em sua integralidade o crédito tributário levantado sob o argumento de que o contribuinte não teria se desincumbido de comprovar o efetivo registro das

notas fiscais de entrada em sua escrita fiscal, como também não teria demonstrado as operações de cancelamento e de devolução das mercadorias adquiridas.

Salienta que nas razões recursais – infrações 1 imputou à empresa a falta de recolhimento de ICMS *decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento* e a 2 informa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS *referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento*, no qual a fiscalização determinou como indevidos a utilização dos créditos fiscais por parte da recorrente na aquisição desses produtos e, como consequência, exigiu o diferencial de alíquota “devido” ao Estado da Bahia nas aquisições em operações interestaduais desses mesmos produtos.

Verifica portanto que o cerne da questão diz respeito à definição da natureza dos produtos elencados no lançamento de ofício e sua aplicação no processo produtivo da impugnante: MATERIAL DE USO OU CONSUMO ou INSUMO DO PROCESSO PRODUTIVO?

Disse que antes de qualquer abordagem direta sobre a matéria objeto do Auto de Infração combatido faz-se mister o estudo preliminar sobre o tributo exigido, sua mecânica de apuração, o princípio constitucional da não-cumulatividade e seu alcance, a legislação infraconstitucional nacional e estadual e, por fim, adentrar em uma análise pormenorizada do processo industrial da impugnante para verificar a utilização de cada produto, quando se concluirá que eles são insumos e não materiais de uso ou de consumo como afirmado no auto de infração.

Pondera que na adequação à legislação baiana quanto ao procedimento adotado pela recorrente jamais poderia ser censurado, vez que está em perfeita consonância com a legislação baiana por seus próprios fundamentos.

Disse de fato, que pela estreita análise da legislação baiana, os produtos considerados como de uso e consumo do próprio estabelecimento não dão direito à utilização do crédito fiscal, por sua vez, os produtos considerados como insumos do processo produtivo permitem o creditamento. Explica que todos os produtos glosados na autuação são insumos denominados produtos intermediários, na forma da legislação estadual, e, por isso, conduz à improcedência dos itens 1 e 3 do lançamento de ofício. Por tal motivo, o correto entendimento do significado de insumo na legislação tributária estadual em contraposição ao conceito de materiais de uso e de consumo revela-se imperioso para demonstração da procedência das razões da impugnante.

Salienta que o questionamento sobre a natureza dos créditos fiscais não é novidade para o Fisco nem para os contribuintes. Relembre-se que, historicamente, isso é derivado dos conceitos de créditos físicos e financeiros muito em voga quando do estudo do antigo ICM. Naquela época, os créditos físicos correspondiam aos bens que se incorporassem fisicamente ao produto final ou que fossem consumidos no contato direto (físico) com os materiais que resultassem o produto final, entrando nos custos da produção. Por outro lado, os créditos financeiros correspondiam aos dispêndios com os materiais alheios ao processo produtivo, enquadrando-se como meras despesas, não dando direito, assim, ao aproveitamento. Nesta concepção se baseiam os tributos federais que exigem o “contato físico” entre o insumo e o material a ser produzido. Tanto é assim, que todos os materiais glosados no Auto de Infração dão direito ao crédito do IPI.

Cita Parecer da PROFI nº 01/81 da lavra do Prof. JOHNSON BARBOSA NOGUEIRA, então procurador-chefe da antiga Procuradoria Fiscal do Estado da Bahia (hoje PROFIS / PGE), que buscou determinar a natureza jurídica dos insumos e sua subdivisão em matéria-prima e produto intermediário, em contraposição aos materiais ditos de uso e consumo.

Destaca que tal parecer forneceu uma orientação inovadora sobre a diferenciação dos bens utilizados como insumos e os bens ditos de uso ou de consumo, estabelecendo como elemento diferenciador, a participação de cada um no processo produtivo. Se há essa participação será insumo, caso contrário, será bem de uso ou de consumo do estabelecimento. Desta forma, a utilização ou aplicação da mercadoria no processo industrial poderá se dar diretamente, quando

esta compõe o produto final, ou indiretamente, quando, apesar de não haver a incorporação, há a participação no processo pela sua condição de essencialidade, sem a qual ele não se realizaria. Este é o ponto distintivo entre a matéria-prima e o produto intermediário. Aquele se incorpora, este não. Porém, ambos dão direito ao crédito.

Verifica-se que o parecer normativo considerava “produto intermediário” somente aquele que fosse renovado “ao cabo de cada participação no processo produtivo”, o que para alguns dava a idéia de que a consunção do produto deveria ser instantânea, conclusão esta inspirada, por certo, na concepção então reinante do chamado crédito físico. Olvidaram-se estes, porém, de analisar o significado da expressão “processo produtivo”. Diz que o termo “processo” significa o encadeamento de tarefas e atividades, cujo conjunto resulta, ao final, na fabricação de produtos, reiniciadas a cada ciclo. Desta forma, todos os bens empregados a este contexto serão fatores de produção, cuja renovação variará de acordo a natureza do processo, com a quantidade e a qualidade dos produtos fabricados, com o tempo empregado na produção, etc. Não há, destarte, como se fixar um prazo a ser considerado para o “processo produtivo”. Reproduz menções quanto ao processo produtivo de ALFRED MARSHALL (Príncipes d’Economie Politique, apud Enciclopédia Saraiva de Direito. Editora Saraiva. Vol. 62, pág. 3), de ALIOMAR BALEEIRO (Direito Tributário Brasileiro. 10ª Edição. Editora Forense, pág. 237).

Disse que tal discussão foi superada pela legislação do ICMS posterior (de 1989 e 1996) e por aquela vigente à época dos fatos geradores (Decreto nº 6.284/97 – RICMS). Transcreve o art. 93 do respectivo decreto citado. Também transcreve o Decreto nº 13.780/12 do RICMS. Nesse sentido, pontua que para que os produtos sejam considerados como produtos intermediários para efeito de apropriação do crédito, faz-se mister a concomitância de determinados requisitos: *“a) A sua aplicação no processo industrial; b) A indispensabilidade desta aplicação; c) A sua consunção neste processo; e d) A agregação de valor ao produto final”*.

Registra que a análise da indispensabilidade do bem não deverá restringir-se apenas à sua essencialidade para a existência do processo produtivo, mas deve, necessariamente, passar pelo estudo da necessidade econômica do bem neste processo. É o que ocorre, por exemplo, na catálise, em que o produto catalisador poderia ser dispensável, pois a reação química se daria de qualquer forma. Todavia, essa reação levaria demasiado tempo para acontecer, gerando a inviabilidade econômica do processo.

Esclarece que muitos confundem os conceitos de uso, consunção e perecimento. Os bens de uso não perdem a sua substância e por isso não são consumidos (não se desgastam, portanto), todavia, eles perecem, já os materiais de consumo e os produtos intermediários, com a utilização, perdem as características que lhes são próprias, sendo, portanto, consumidos, devendo ser renovados. Não se olvida que tudo perece, tem um fim, mas somente alguns produtos se consomem. São conceitos antagônicos, porque em havendo consunção não haverá perecimento e vice-versa. Como um simples exemplo a impugnante relembra que o instituto da decadência somente faz perecer (ou desaparecer) um determinado direito quando não há sua fruição (consumo).

Nesse sentido, assevera que tanto os bens de consumo quanto os produtos intermediários são consumidos pelo estabelecimento, porém, o que importa para a norma estadual é a verificação de onde se dá a essa consunção. Legalmente, será produto intermediário se o desgaste do bem se der em função do processo produtivo, caso contrário será denominado apenas de bem de consumo. Esta é, inclusive, a razão da denominação produto intermediário. É assim, pois, intermediário entre os conceitos de matéria-prima e material de consumo.

Chama atenção para o fato da não exigência de instantaneidade, como ocorre com o “flash” de uma máquina fotográfica. O que não significa necessariamente a extinção da mercadoria, podendo importar, unicamente, na perda das características que lhe são próprias, inutilizando-se para o fim a que se destina. E isso poderá ocorrer a um só tempo, ou não. O processo industrial deve ser entendido como um todo, pois se constitui em um conjunto de etapas interdependentes e

sucessivas que reiniciam a cada ciclo. Observe-se que não existe na legislação estadual vigente qualquer exigência relacionada ao tempo para a consunção dos produtos empregados no processo produtivo na qualidade de insumos. Em nenhum momento a norma baiana fez referência ao tempo necessário para que a mercadoria seja consumida. O requisito legal é o desgaste do produto dentro do processo, independentemente do tempo necessário para que isso aconteça. Essa importância que o Fisco normalmente dá ao tempo de consunção dos produtos intermediários é descabida, pois tal requisito não é encontrado na lei.

Ressalta que o valor dessas mercadorias utilizadas no processo produtivo componha o custo final do produto acabado. A quantidade e a qualidade dos insumos utilizados é fator determinante da quantidade e qualidade do produto final, o que não ocorre com relação aos bens de uso e consumo, que podem ser utilizados em maior ou menor escala sem que isto afete o produto final. Destarte, se o material se enquadrar na qualificação de insumo, agregará valor econômico ao custo final do produto industrializado sendo classificado como um bem de produção, caso contrário, será apenas uma despesa. Aí reside a diferença entre insumos (bens de produção) e materiais de uso e consumo (despesas). A agregação de valor importa no custo final, diferentemente das despesas.

Frisa que a legislação tributária estadual estabelece uma nítida classificação dos bens adquiridos pelo contribuinte como sendo bens destinados ao ativo imobilizado, insumos (matéria-prima e produto intermediário), bens de uso e bens de consumo. E só. A noção exarada pelo Fisco Estadual de que as mercadorias glosadas seriam “peças de reposição” não encontra guarida na legislação vigente, pois essas “peças” devem estar enquadradas em uma daquelas denominações atribuídas pelo RICMS, dentro dos critérios ali estabelecidos, jamais podendo ser considerados como materiais de uso ou de consumo, portanto. Cita jurisprudência do CONSEF (CS: A-0015/02) que inclinaram nesse sentido.

Conclui dizendo que a classificação de determinado produto como insumo ou material de uso ou de consumo passa necessariamente pelo estudo de sua aplicação *in concreto* dentro de uma determinada cadeia produtiva.

Alega que o processo industrial, pode observar no acórdão proferido em primeira instância de julgamento, somente permaneceram submetidos à glosa as mercadorias denominadas genericamente pela empresa como “Material Publicitário”, “Bens de Uso” e “Manutenção – Peças de máquinas”. Ao largo do fato de que essas denominações induziriam aos julgadores de que tais mercadorias não dariam o crédito fiscal, uma vez que não incorporariam ao produto final (matéria-prima) ou se desgastariam dentro do processo fabril da recorrente, a análise da aplicação de cada produto no processo produtivo resta imprescindível para demonstrar que eles efetivamente são produtos intermediários com direito ao crédito.

Argui que a planta da empresa recorrente, destina-se basicamente à fabricação de óculos através do corte da lente e montagem da lente cortada na armação. Descreve resumidamente os detalhes de cada etapa do seu processo produtivo, demonstrando a aplicação de cada insumo glosado pelo autuante.

Na confecção de óculos com lentes plásticas, disse que a depender da escolha do cliente pode-se utilizar na fabricação de óculos uma espécie de resina plástica também chamada de lente orgânica em uma série de etapas:

- a. Cálculo – O funcionário do setor faz o cálculo do diâmetro, espessura e curvatura adequada para a diopia solicitada.
- b. Marcação de eixos e centro geométrico da lente – Processo feito com um marcador para retroprojeter.
- c. Preparação para o corte – É colada uma fita sobre a superfície da lente para protegê-la e ao mesmo tempo dar aderência ao alloy (liga metálica aquecida a uma temperatura de 47° C, em estado líquido; quando na temperatura ambiente ocorre a solidificação). O alloy serve para

colar o bloco à queijinha (suporte de metal que fixa o bloco ao gerador). Também há uma espécie de cera que tem a mesma função do *alloy*. Nesta etapa são utilizados os insumos Fita *Tape Blue*, o *Alloy* ou a cera.

- d. Corte – Depois de fixada na queijinha através do *alloy*, a lente vai para o corte em um processo informatizado em que um computador, ligado a geradores de alta precisão, realiza o corte através de uma espécie de diamante denominado Videira de corte, material este glosado pelo autuante.
- e. Separação – As formas são separadas de acordo com as especificações da lente, para que ela seja lixada, através de lixas próprias.
- f. Lixamento - Para se chegar à curvatura e espessura ideais para o polimento, a lente precisa ser lixada. Se a lente já vem com a espessura ideal, ela é lixada apenas para dar um acabamento preciso para o processo de polimento. Neste momento pode ser utilizado vários tipos de lixa a depender da necessidade, tais como: Lixa 600, Lixa Pink Pad no Slip, Lixa P600 no Slip, Lixas 770 ou 1060, Lixa preta, Lâmina HI-WRAP e Lâmina Multi-corte.
- g. Polimento - É no polimento que a lente adquire a sua aparência transparente e brilhante. Para esse processo, cola-se um feltro sobre a superfície da forma que é levada à máquina polidora e banhada por um líquido polidor resfriado a 7°C. Utiliza-se polidores e veludos.
- h. Aferição de dioptria e eixo - A lente é aferida através de um lensômetro para checar se a dioptria, eixos e centro ótico, conferem com a prescrição médica. Nesta fase é utilizada uma Caneta especial com tinta retroprojetora (Sakura, Staedtler, etc.).
- i. Coloração - As lentes são coloridas através de corantes especiais que são acondicionados em recipientes apropriados; em seguida são imersas no líquido e levadas a um aquecimento de 70°C à 90°C por um tempo que varia de 1 a 10 minutos, a depender da tonalidade desejada. Retirada do recipiente, a lente é lavada, enxugada e enviada para o setor de Montagem dos óculos. Neste processo são utilizados corantes, dispersantes, álcool 95° e álcool isopropílico.
- j. Tratamento Anti-Risco - Aplicação de um verniz na face da lente para proteger de arranhões. Utilizado verniz e álcool isopropílico.

Quanto à confecção de óculos com lentes de cristal, explica que os óculos de grau também podem ser confeccionados com lentes feitas de vidro também denominadas de lentes de cristal. As lentes em vidro também passam pelo mesmo processo acima descrito com as lentes orgânicas, diferenciando-se, todavia, pela etapa de lixamento, onde se utiliza um processo denominado de esmerilhamento.

- a. Esmerilhamento – Com esse tipo de lente não se utiliza lixas, mas são utilizados dois tipos de materiais para essa função
  - I. Lâmina de Zinco - Semelhante ao processo das lixas, as lentes são desbastadas até ficarem prontas para o polimento;
  - II. Esmeril – Um tipo de esmeril em pó que dissolvido em água fica granulado e o contato da lente com a forma e na curva adequada, fica o desbaste pronto para o polimento.
- b. Polimento - Processo similar ao aplicado nas lentes em resinas plásticas, diferenciando o tipo de líquido polidor.

Para a montagem, esclarece que o processo de adequação da lente à armação através das seguintes fases:

- a. Formato - O desenho da armação é copiado através de uma máquina *Trace* ligada ao computador.
- b. Medidas - A lente vai para uma máquina (blocadora), onde são informadas, além do número de controle, todas as medidas: ponte e aro, ângulo maior, vertical, distância pupilar e altura do



centro ótico. Através desse procedimento, é possível chegar com exatidão ao centro ótico, ponto em que será colado um pequeno suporte chamado de ventosa. Com um PAD POSSIBLOCK dando sustentação à lente orienta-se o formato correto do corte final.

- c. Corte Final – Depois, a lente vai para uma máquina facetadora, onde será lapidada, chegando ao formato da armação. Neste momento são utilizadas as fresas para furação e desbaste da armação.
- d. Acabamento - Por fim, a lente é encaixada na armação, conferida (dioptria, eixo...), limpas, embaladas e passadas para o setor de Expedição. Neste momento usamos papel de limpeza, álcool, acetona, saco especial para proteção.

Acrescenta que em todas as fases as máquinas utilizam óleo (solúvel B) para lubrificação e precisão no corte.

Já na embalagem, discorre que após a confecção das lentes oftálmicas elas são embaladas em envelopes individuais, etiquetadas (etiquetas matriciais) e lacradas (através de lacres plásticos), materiais estes que inegavelmente dão direito ao crédito fiscal do ICMS.

Defende que no item 3 do lançamento “*exige multa pela falta de registro na escrita fiscal da entrada de mercadoria sujeita à tributação*”, todavia, sustenta que dentre as notas fiscais apontadas no Demonstrativo de Débito do Autuante existem aquelas que dizem respeito a operações canceladas, anuladas pelo fornecedor, denegadas ou até mesmo outras que são completamente desconhecidas do contribuinte, uma vez que a Autuada não adquiriu e nem pagou pelas mercadorias ali discriminadas. Ora Srs. Julgadores, calha recordar que o dever de demonstrar que essas mercadorias foram adquiridas pela Autuada é do Fisco, bastando ao contribuinte informar que não comprou, nem recebeu as mercadorias ali consignadas. Para tanto, o Fisco dispõe do sistema CFAMT para controle do trânsito de mercadorias e que serviria como meio de prova para demonstrar a circulação da mercadoria, sendo ilegal a inversão do ônus probatório para determinar a produção de prova negativa, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico. De qualquer modo, a Recorrente entrou em contato com esses fornecedores questionando-os sobre os motivos pelos quais emitiram notas contra a Autuada sem que houvesse qualquer operação de comercialização, sendo que nem todos responderam o questionamento até o fechamento da defesa, ou simplesmente recusam-se a responder.

Informa que deve ser rememorado é que muitas das notas fiscais tidas como não registradas em verdade não traduzem a aquisição de mercadorias tributáveis, descabendo a multa de 10% (dez por cento) prevista no inciso IX, do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Foi o caso, por exemplo, da multa aplicada nas aquisições de peças de veículos, retorno de industrialização, aquisição de alimentos, etc. Também houve o caso de mercadoria roubada sem que houvesse a entrega no estabelecimento da Recorrente e cujo boletim de ocorrência está apensado ao final, juntamente com todas as notas fiscais.

Reitera que tais situações são facilmente comprováveis e a planilha acostada ao final pelo contribuinte demonstra com exatidão o quanto se alega.

Solicita a realização de diligência por auditor estranho ao feito devido ao volume de documentação apresentada e pela necessidade de se verificar *in loco* a aplicação dos bens tidos como produtos intermediários do processo produtivo, com conhecimento específico sobre a matéria. Reproduz o art. 150, I e lembra que essa diligência é na forma do inciso II do art. 148 do RPAF/99.

Pede e requer a recepção e o processamento do presente Recurso Voluntário para que, ao final, seja decretada a improcedência do Auto de Infração guerreado, determinando para os casos pertinentes a necessária diligência por Auditor estranho ao Feito.

Nas fls. 843, o então relator José Antonio Marques Ribeiro solicitou diligência em Pauta Suplementar à INFAZ de origem para adotar as seguintes providências: “1) *Verificar se os*

*documentos fiscais guardam pertinência com a infração 3 e se sevem a elidir, ainda que parcialmente, a acusação fiscal; 2) Em caso positivo, elaborar novo demonstrativo de débitos com fundamentação devida e com a precisa e discriminada indicação do quando deverá ser eventualmente exigido do sujeito passivo".* Após ser notificado da diligência o representante legal da empresa autuada para, caso queira, se manifestar no prazo de 10 (dez) dias.

Com a redistribuição dos autos para o relator Daniel Ribeiro Silva, fls. 850, o mesmo diligenciou à INFAZ de origem para fiscal estranho ao feito cumpra a diligência solicitada na fl. 843, pois o fiscal autuante não cumpriu o solicitado, dando apenas ciência dos autos.

Novamente, na fl. 852, o relator Daniel Ribeiro deliberou diligência para ASTEC no sentido de cumprir a diligência solicitada anteriormente e não cumprida.

Em manifestação do representando do contribuinte, fls. 855/856, disse que:

1. Em data de 12/08/2016, o sócio proprietário da empresa requerente recebeu em sua residência o documento denominado CIENTIFICAÇÃO, juntamente com a DILIGÊNCIA À INSPETORIA DE ORIGEM – AUTUANTE, dando ciência ao contribuinte de que o PAF em tela fora baixado ao Auditor Autuante para que verificasse a documentação acostada pela empresa em sede de Recurso Voluntário ao CONSEF e elaboradas novo demonstrativo de débito se necessário;
2. Ocorre que, ao largo de que a documentação não fora entregue na sede da empresa, cujo endereço fora corretamente firmado no Recurso Voluntário retromencionado, a intimação não trouxe o resultado da Diligência determinada ao Auditor Autuante, se houve ou não a análise da documentação, nem mesmo se houve a apresentação de um novo Demonstrativo de Débito.

Requer a renovação da intimação do contribuinte, com remessa do resultado da diligência ordenada ao Sr. Auditor Autuante, reabrindo o prazo de defesa para exercer plenamente o seu direito.

No cumprimento da diligência às fls. 867/868, o auditor fiscal informa que a infração 3 se trata de notas fiscais eletrônicas e que após o confronto com o livro Registro de Entrada do contribuinte, as mesmas não foram encontradas. Ressalta que os emitentes destes documentos fiscais são de costumes do autuado. Diz ainda, que estas notas fiscais são documentos emitidos pelos fornecedores e, caso o contribuinte não acate, o mesmo deverá providenciar ofício a SEFAZ de origem informando a não aceitação, caso contrário, com a admissão, sem revestimento de provas documentais, sendo que o autuado não comprova a denegação, cancelamento ou anulação de notas fiscais. Pontua que o registro das notas devem ser feitas referente a qualquer natureza. Disse que não há necessidade de novo demonstrativo por que não foi observado fatos novos.

Em nova manifestação do contribuinte às fls. 876/880, faz observação que:

1. Quanto à infração 03 trata de entrada de mercadoria no estabelecimento da Autuada sujeita à tributação sem o correspondente registro na escrita fiscal;
2. Que os emitentes dos documentos fiscais são fornecedores contumazes do estabelecimento autuado;
3. Que o contribuinte não comprova a denegação, cancelamento ou anulação dos documentos fiscais por não ter dirigido documento à SEFAZ informando sobre a não aceitação de documento fiscal recusado;
4. Alega falta de precisão do contribuinte no cotejo das planilhas e notas fiscais apresentadas em sede de Recurso Voluntário, aduzindo que as mercadorias especificadas seriam tributadas, justificando a aplicação da multa de 10% (dez por cento).

Quanto ao item 3, recordou que o item 3 do auto de infração exige multa pela falta de registro na escrita fiscal da entrada de mercadoria sujeita à tributação, com a aplicação de multa de 10% (dez por cento) do valor de cada documento fiscal.

Esclarece que, como explicado em sede de Recurso Voluntário, dentre as Notas Fiscais

apontadas no Demonstrativo de Débito do Autuante existem aquelas que dizem respeito a operações canceladas, anuladas pelo fornecedor, denegadas ou até mesmo outras que são completamente desconhecidas do contribuinte, uma vez que a Autuada não adquiriu e nem pagou pelas mercadorias ali discriminadas.

Ressalta que entrou em contato com esses fornecedores questionando-os sobre os motivos pelos quais emitiram notas contra a Autuada sem que houvesse qualquer operação de comercialização, sendo que nem todos responderam o questionamento até o fechamento da defesa, ou simplesmente recusam-se a responder.

Acrescenta que é preciso deixar patenteado que o contribuinte somente soube da existência dessas notas fiscais emitidas contra si no momento da autuação. O fato de alguns deles serem fornecedores da Autuada não os autoriza a emitir nota fiscal sem que houvesse a operação mercantil correspondente, devendo eles explicarem os motivos de suas ações e não a ora Autuada. É claro que se o contribuinte tivesse a ciência antecipada da existência desses documentos fiscais emitidos contra ele sem que houvesse a operação de aquisição, a Autuada teria denunciado esse comportamento dos fornecedores ao Fisco Estadual, como agora o faz. Dessa infração a Autuada não contribuiu, não autorizou e não auferiu qualquer vantagem e não poderia ser penalizada por ações de outras empresas, já que foi tão vítima quanto o Fisco.

Frisa que o dever de demonstrar que essas mercadorias foram adquiridas pela Autuada é do Fisco, bastando ao contribuinte informar que não comprou, nem recebeu as mercadorias ali consignadas. Para tanto, o Fisco dispõe do sistema CFAMT para controle do trânsito de mercadorias e que serviria como meio de prova para demonstrar a circulação da mercadoria, sendo ilegal a inversão do ônus probatório para determinar a produção de prova negativa, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico.

Pontua que deve ser rememorado é que muitas das notas fiscais tidas como não registradas em verdade não traduzem a aquisição de mercadorias tributáveis, descabendo a multa de 10% (dez por cento) prevista no inciso IX, do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Foi o caso, por exemplo, da multa aplicada nas aquisições de peças de veículos, retorno de industrialização, aquisição de alimentos, etc. Também houve o caso de mercadoria roubada sem que houvesse a entrega no estabelecimento da Recorrente e cujo boletim de ocorrência está apensado ao final, juntamente com todas as notas fiscais.

Chama atenção para precisão que o I. Auditor não se debruçou na análise das planilhas e documentos fiscais apresentados pelo contribuinte. Basta uma simples visualização das notas fiscais para que se constate que os bens ali adquiridos não são insumos ou produtos intermediários de seu processo produtivo, jamais podendo ser considerados como mercadorias sujeitos à tributação.

Nestes casos, ainda que se considere procedente a tipicidade da infração (falta de registro), para estas notas jamais poderiam ser aplicadas multas de 10%, mas de 1% (um por cento), por não serem bens de uso e de consumo do estabelecimento.

Pede novamente diligência por fiscal estranho ao feito.

#### **VOTO (Vencido quanto às infrações 1 e 2)**

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida por meio do Acórdão 4ª JF nº 0159-04/15, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafiado, lavrado no dia 26/11/13 para exigir crédito tributário no montante de R\$35.407,68, nas seguintes operações:

- 1. Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. ICMS: R\$17.708,14. Multa: 60%.*
- 2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a materiais destinados ao uso e consumo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a novembro de 2011. ICMS: R\$5.351,00. Multa: 60%.*

3. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011. Foi indicada multa por descumprimento de obrigação acessória no montante de R\$12.348,54, equivalente a 10% do valor das mercadorias não registradas.

Passo a analisar a parte remanescente das infrações 1 e 2. Em sua tese recursal a recorrente alega que as mercadorias constantes nos demonstrativos da exigência fiscal tratam de materiais aplicados em seu processo produtivo.

Ao analisar os demonstrativos anexos às folhas 10/28, verifico que os produtos integrantes da exigência fiscal tem relação com o processo produtivo percorrido pela Recorrente em sua peça defensiva, agindo ora como produtos intermediários ora como verdadeiros insumos.

Como exemplo tomemos o produto “Videa de Corte” fl. 10. Conforme podemos ver do processo produtivo constante às fls. 622.

*“Corte – Depois de fixada na queijinha através do alloy, a lente vai para o corte em um processo informatizado em que um computador, ligado a geradores de alta precisão, realiza o corte através de uma espécie de diamante denominado Videa de corte, material este glosado pelo autuante.”*

No entender do autuante, do i. dos Julgadores de piso, todos os produtos relacionados objetos dos presentes lançamentos tratam-se na verdade de produtos de uso e consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, bem como é devido o ICMS a título de Diferencial de Alíquotas quando adquiridas de outras Unidades da Federação.

O autuado, que desenvolve atividade de fabricação de lentes corretivas e de óculos, dentre outros materiais, de forma minuciosa, descreveu a aplicação e a forma que cada um dos materiais relacionados nas infrações são utilizados na empresa, e de acordo com esse detalhamento, não restam dúvidas que os produtos elencados tratam de aquisições de insumos, empregados ou consumidos na extração e no processo produtivo da empresa, representando dispêndios relacionados diretamente com sua atividade, integrando o custo das mercadorias produzidas.

Como se sabe, é direito do contribuinte à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, todavia, no que tange as mercadorias destinadas ao seu uso e consumo, o legislador entendeu por bem estipular um prazo a partir do qual o estabelecimento adquirente passaria a ter condição de apropriação do crédito sobre de tais produtos.

A previsão para essa compensação consta expressa nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei nº 7.014/96. Já quanto ao prazo de início, o mesmo está contido no Art. 33 da própria Lei Complementar nº 87/96.

Neste sentido, dispôs o artigo 93, inciso I e seu parágrafo 1º, do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência de parte 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;*

*(...)*

*e) de mercadorias a serem empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis;*

*(...)*

*§ 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 inferir 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.

Desta forma há 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” destinam-se a abarcar os produtos intermediários, bem como as demais mercadorias que, embora não participem diretamente da extração ou industrialização, estejam a eles vinculados ou sejam neles consumidos.

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no entendimento de que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsomem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto nas alíneas “b” e “e” do inciso V do artigo 93, do vigente RICMS/BA-97 e em assim sendo, entendo que deve ser garantido ao recorrente o direito ao crédito do ICMS destacado nos documentos de aquisição dos produtos listados (Infração 2), bem como dispensado a cobrança do DIFAL (Infração 1).

Desta forma julgo insubsistentes as infrações 1 e 2.

Em relação a infração 3 a Recorrente em sua tese Recursal apela pela conversão do PAF em diligência. Tal diligência foi proposta por este Relator, em 28.04.2016 não sendo ela aprovada pelos membros desta CJF, pois houve o entendimento de que toda documentação apensada não teriam o condão de elidir a infração.

Como trata de material de prova documental, a qualquer momento pode a Recorrente recorrer a PGE/PROFIS, através do controle da legalidade para apresentar novos documentos que elidam a presente infração.

Porém de ofício, reduzo a multa sobre as mercadorias tributáveis, de 10% para 1%, com fundamento na alteração promovida pela Lei nº 13.461/2015, aplicando-se a retroatividade benigna nos termos da alínea “c” do art. 106 do CTN.

Assim voto pela procedência da infração 3 no valor de R\$1.234,85.

Diante do exposto voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso voluntário para julgar parcialmente procedente o auto de infração em epigrafe.

#### **VOTO VENCEDOR (Infração 1 e 2)**

Quero pedir vênias ao nobre relator para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que concerne às infrações 1 e 2, nos termos em que segue.

O Exame dos autos é revelador de que a Decisão Recorrida exclui parte da exigência fiscal, tendo mantido apenas aqueles valores relacionados a três classes de bens distintos, quais sejam: i) os materiais publicitários; ii) os bens de uso; e iii) os itens de manutenção – peças de máquinas.

Como se pode depreender pela descrição dos itens mantidos, trata-se, inegavelmente, de mercadorias enquadradas como materiais de uso/consumo, às quais é vedado o aproveitamento do crédito fiscal, pela legislação.

De fato, o material publicitário representa despesas do exercício que não se integram ao processo

produtivo, jamais podendo ser tratadas como “produto intermediário”, ao contrário do que defende o nobre relator.

O mesmo se dá com as peças de máquinas, utilizadas na manutenção, pois se prestam a substituir uma outra que precisou ser retirada, sendo usual o tratamento contábil de material de uso/consumo.

Por fim, quanto aos bens de uso, a própria designação atribuída pela empresa é reveladora de que não se trata de insumo utilizado no processo produtivo, mas de material de uso e consumo, não sendo possível, por isso, propiciar o direto ao crédito.

Por essas razões, peço vênica ao nobre Relator para divergir, negando provimento, nesse ponto, ao recurso voluntário.

Dou, portanto, PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, reduzindo o valor lançado somente naquilo que se refere à Infração 3, montando o auto de infração em R\$9.202,73, conforme demonstrativo de débito abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA	MULTA
1	7.082,52		60%
2	885,36		60%
3	0,00	1.234,85	
<b>TOTAL</b>	<b>7.967,88</b>	<b>1.234,85</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 206907.0015/13-7, lavrado contra **TECNOLENS LABORATÓRIO ÓTICO FEIRA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.967,88**, 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, além da multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor de **R\$1.234,85**, prevista no inciso IX, do mesmo artigo e lei citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de agosto de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infrações 1 e 2)

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR  
(Infrações 1 e 2)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS