

**PROCESSO** - A. I. Nº 269191.0004/19-9  
**RECORRENTE** - BAHIA PRODUTOS DE MADEIRA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JF nº 0091-02/20-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / IFEP  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 23/02/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0375-12/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Demonstrado que parte dos materiais se refere a produtos intermediários que participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto, e indispensáveis à sua composição. Infração parcialmente subsistente. Mantida a exigência sobre os materiais de uso e consumo utilizados com o intuito de preservar os equipamentos. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. b) RETORNO INEXISTENTE DE MERCADORIA DEVOLVIDA. Falta de comprovação do retorno justifica a ação fiscal. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE BENS DE USO E CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Tratando-se de parte dos mesmos materiais de que cuida a Infração 01, o processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais e relevantes, não se podendo conceber que sejam considerados como itens de consumo do estabelecimento. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Mantida a exigência sobre os materiais de uso e consumo, utilizados com o intuito de preservar os equipamentos. Infração parcialmente subsistente. Afastada a preliminar de nulidade. Indeferidos os pedidos de diligência e perícia. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do acórdão proferido pela 2ª JF nº 0091-02/20-VD, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 28/12/2018, para exigir o ICMS no valor histórico de R\$ 177.825,70, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas:

**INFRAÇÃO 01 – 01.02.02** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, referente aos períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, no montante de R\$51.310,96, além da multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 29, §1º, inc. II e art. 53, inc. III da Lei nº 7.014/96.

O autuante informa que “Apuração da infração conforme Anexo I ao presente auto de infração”.

**INFRAÇÃO 02 – 01.02.10** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado, referente aos períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, no montante de R\$52.345,57, acrescido da multa de 150%, tipificada no art. 42, inc. V, alínea “b” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: artigos 29 e 31 da Lei nº 7.014/96.

O autuante complementa que: “Conforme relacionado no ANEXO II ao presente auto de infração, o contribuinte se creditou indevidamente de ICMS relativo a operações simbólicas de devolução de mercadorias para as quais não houve a emissão de documento fiscal correspondente com lançamento do ICMS, relativo à

*comercialização subsequente da mercadoria devolvida de forma simbólica a seu estabelecimento, bem como se creditou de ICMS a maior de operações de devoluções simbólicas de salvados de sinistro ocorridos fora do Estado da Bahia e faturadas posteriormente para a respectiva transportadora original, sendo para tais casos sido glosados os ICMS creditados a maior da devolução interestadual relativamente ao ICMS a menor da operação subsequente tributada para a transportadora como operação interna na Bahia.”.*

**INFRAÇÃO 03 – 06.02.01** – *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, referente aos períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, no montante de R\$74.169,17, além da multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.*

*Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.*

A autuada através de seus advogados impugna o lançamento, fls. 19 a 45.

Em 31 de janeiro de 2020, a 2ª JJF, em sessão de pauta suplementar, decidiu converter o processo em diligência à IFEP SUL, para que o autuante apensasse aos autos o citado CD, contendo todos os arquivos em formato texto ou planilha, referenciados na informação fiscal, de modo a permitir o completo exame dos argumentos da defesa e as razões expostas pelo autuante.

A diligência foi cumprida conforme CD anexado aos autos à fl. 140.

A 2ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito julgamento Procedente em Parte o presente Auto de Infração.

#### **VOTO**

*O processo em julgamento administrativo, conduz lançamento de ICMS em acusação ao sujeito passivo pelo cometimento de três infrações, todas tempestivamente impugnadas.*

*Inicialmente, abordo a preliminar de nulidade suscitada na defesa, sob o argumento de precariedade do trabalho fiscal e violação do direito à ampla defesa e do contraditório, salientando que para o lançamento ser válido, é cogente restar comprovado a ocorrência do fato gerador, sob pena de nulidade.*

*A autuada, alegou ainda que a fiscalização apenas apontou as mercadorias envolvidas na glosa do crédito e informou, que o creditamento indevido foi constatado por se tratar de bens de uso e consumo, sem justificar o motivo de tal classificação, e que por isso, não é possível comprovar a ocorrência da infração, e ainda sustentou que a Fiscalização fundamentou a acusação em dispositivos genéricos, fato que não permite identificar o motivo da exigência, o que torna impossível determinar a natureza da infração.*

*Preliminarmente, constato que o lançamento atende integralmente aos requisitos legais, exigidos nas normas legais e regulamentares para a sua validade.*

*Constato que a autuada tomou conhecimento do lançamento através de mensagem nº 110906, encaminhada via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 09/01/2019, sendo cientificada em 25/01/2019, fl. 17, e assim pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, posto que lhes foram entregues os demonstrativos elaborados pelo autuante, bem como os demais documentos e elementos que possibilitaram o pleno conhecimento da autuação.*

*Da análise dos documentos apensos aos autos, em especial do conteúdo dos arquivos gravados na mídia eletrônica, fl. 140, entregue ao contribuinte e anexado aos autos por força de diligência requerida por esta 2ª JJF, além dos elementos presentes na informação fiscal, verifico que a autuação foi precedida de meticulosa troca de informações, algumas sem sucesso, frente ao silêncio e omissão da empresa no fornecimento de elementos e documentos, bem como de cuidadoso exame dos registros e documentos fiscais do contribuinte.*

*Ademais, resta claro que os levantamentos resultaram da análise minuciosa dos livros fiscais e documentos do contribuinte, que resultaram em demonstrativos contendo todos os dados e elementos necessários para a perfeita identificação de cada operação, assim como as operações matemáticas que resultaram nos valores de cada item das infrações. Fato que se verifica ao examinar os termos abordados na defesa, demonstrando que todos os elementos e documentos que embasaram a autuação chegaram ao conhecimento do sujeito passivo, lhe possibilitando o pleno exercício da ampla defesa e do contraditório.*

*Também não deve prosperar a alegação de que a acusação fiscal se fundamenta em dispositivos legais genéricos, uma vez que o enquadramento legal, a tipificação da multa, a descrição pormenorizada da infração cometida e o demonstrativo de apuração discriminando por nota fiscal a origem da base de cálculo que resultou nos valores apurados e exigidos, devidamente entregue a autuada, estão claramente demonstrados e consubstanciados em argumentos coerentes com a legislação tributária.*

*Quanto a descrição das infrações e sua capitulação, não observo irregularidades, uma vez que elas obedecem aos preceitos legais, inexistindo qualquer incoerência ou erro, tendo a defesa, genericamente argumentado a existência de vícios no lançamento, porém sem apontá-los de forma precisa e objetiva.*

*Pelo exposto, resta demonstrado que o lançamento obedeceu aos critérios legais, inclusive ao art. 39 do RPAF/99, observou as disposições da Lei nº 7.014/96 e as determinações do Regulamento do ICMS, tendo sido observados também os princípios basilares do Processo Administrativo Fiscal, em total consonância com o art.*

147 do Código Tributário Nacional, de forma que ficam rejeitadas as arguições de nulidade.

A autuada solicitou a realização de visita e perícia, para se certificar das acusações impostas e diligência, a fim de que se verifique de forma mais precisa a aplicação dos bens arrolados na autuação.

Indefiro o pedido de diligência, nos termos solicitados, com fulcro no art. 147, inc. I, alínea “a”, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos presentes nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e suficientes para a formação da convicção dos julgadores, haja vista que no levantamento fiscal e nos documentos, não constatei a existência de qualquer dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante.

Quanto ao pedido de perícia, da mesma forma, fica indeferido, uma vez que a matéria requer a análise fática, e, portanto, independe de conhecimento especial de técnicos, além de desnecessária em vista de outras provas produzidas, consoante previsão do art. 147, inc. II, alíneas “a” e “b” do RPAF/99.

A autuada encontra-se regularmente inscrita no CAD-ICMS, desenvolvendo a atividade econômica principal 1610203 – SERRARIAS COM DESDOBRAMENTO DE MADEIRA EM BRUTO E SECUNDÁRIA 1629301 – FABRICAÇÃO DE ARTEFATOS DIVERSOS DE MADEIRA, EXCETO MÓVEIS.

No mérito, a infração 01 trata da utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de material de uso e consumo.

A defesa argumenta ser improcedente a exigência, em razão da adoção pelo fiscal autuante de premissa equivocada, ao tratar os produtos arrolados no levantamento como materiais de uso e consumo do estabelecimento, quando entende que os itens são produtos utilizados no processo produtivo, e, por conseguinte, considerados intermediários com o consequente direito ao crédito fiscal decorrente de suas aquisições.

O levantamento, fl. 09 a 11, referente as infrações 01 e 03, trata especificamente dos itens a seguir relacionados, cuja descrição do uso no processo produtivo da autuada foi informado pela mesma em planilha anexada às a defesa, fl. 54 a 56, contendo informações de diversos itens, inclusive os arrolados na atuação, cujo resumo, que interessa no presente caso, transcrevo na tabela a seguir.

PRODUTO	DESCRIÇÃO DO USO NO PROCESSO PRODUTIVO
DISPERSANTE PARA GERAÇÃO DE VAPOR 22300	Utilizado no tratamento da água utilizada na caldeira para geração de vapor. O dispersante tem a função de adsorver as partículas em suspensão na água, auxiliando sua remoção pelo sistema de descarga da caldeira.
FACA ACO 530 X 85 X 14 picador planalto	Material essencial ao processo produtivo da serraria para o processamento e transformação das toras de eucaliptos em peças ou cavacos. Sendo necessário sua manutenção (afiação) ou troca ao término da sua vida útil.
FACA ACO RAPIDO 420 X 30 X 3	Material para confecção dos pacotes de produtos. Essencial para amarrar e formar os fardos para armazenamento, carregamento e transporte para entrega ao cliente.
FITA ACO METALIZADA 0.600 X 19.050 MM	Material para confecção dos pacotes de produtos. Essencial para fixação das embalagens plásticas (filme garantindo a proteção do produto embalado).
FITA ADESIVA P/ EMPACOTAMENTO TRANSPAR.	Material essencial ao processo produtivo da serraria para o processamento e transformação das toras de eucaliptos em peças ou cavacos. Sendo necessário sua manutenção (afiação) ou troca ao término da sua vida útil.
INIBIDOR DE CORROSÃO 1214	Produto essencial para prevenção e proteção contra a ferrugem, garantindo e prolongando a vida útil da caldeira em função dos tratamentos para minimizar os efeitos da corrosão sobre o equipamento.
INIBIDOR DE CORROSÃO 9505 NALCO	Material essencial ao processo produtivo da serraria para o processamento e transformação das toras de eucaliptos em peças ou cavacos. Sendo necessário sua manutenção (afiação) ou troca ao término da sua vida útil.
INIBIDOR DE CORROSÃO 9505 NALCO	Material essencial ao processo produtivo da serraria para o processamento e transformação das toras de eucaliptos em peças ou cavacos. Sendo necessário sua manutenção (afiação) ou troca ao término da sua vida útil.
INIBIDOR DE CORROSÃO TRIACT 1820	Material essencial ao processo produtivo da serraria para o processamento e transformação das toras de eucaliptos em peças ou cavacos. Sendo necessário sua manutenção (afiação) ou troca ao término da sua vida útil.
INIBIDOR DE CORROSÃO TRIACT 4003	Material essencial ao processo produtivo da serraria para o processamento e transformação das toras de eucaliptos em peças ou cavacos. Sendo necessário sua manutenção (afiação) ou troca ao término da sua vida útil.
PASTILHA DE WIDEA RETA CWF7230	Substância química essencial para remover o oxigênio da água, inibindo desta forma o processo de corrosão, prolongando a vida útil do equipamento.
REBOLO DIAMANTADO	Material essencial ao processo produtivo da serraria para o processamento e transformação das toras de eucaliptos em peças (tábuas ou blocos). Sendo necessário sua manutenção (afiação) ou troca ao término da sua vida útil.
SEQUESTRANTE DE OXIGÊNIO 1721 PULV	Material utilizado no tratamento de água para caldeira de produção de vapor e manutenção de um pH adequado.
SEQUESTRANTE DE OXIGÊNIO 4062	
SERRA CIRCULAR 600X24ZX3.5X4.7 MM	
SERRA CIRCULAR BOARD EDGER 46Z	
SERRA FITA 10X214ZX1.83 MM	
SERRA FITA 2 X 1.1 MM PASSO 22	
SODA CAUSTICA	

O levantamento elaborado pelo autuante, carece de maiores detalhes e justificativas de cada item de acordo com suas especificações técnicas, o emprego e utilização deles no processo produtivo do contribuinte, fato que levarei em consideração na análise dos contextos trazidos pela defesa.

Assim, a abordagem será feita item a item.

Efetivamente, para o deslinde da questão, é indispensável definir se as mercadorias arroladas no levantamento devem ser consideradas material de uso e consumo ou material intermediário.

Neste sentido, socorro-me do voto proferido no Acórdão JFJ nº 0175-04/16, pelo i. relator Valtércio Serpa Júnior, sobre a mesma matéria, cujo trecho transcrevo a seguir:

“Tal tema apresenta-se controversa no ICMS, infelizmente sem sinalização de resolução, uma vez que a definição da real natureza do produto, se produto intermediário ou simples material de uso e consumo, determinará ou não a incidência do ICMS a título de aproveitamento de crédito fiscal (infração 01), e a consequente diferença de alíquotas nas operações interestaduais (infração 02).

A definição de insumos, catalisadores e material de embalagem não gera maiores dúvidas, até pela própria definição de insumo. De acordo com o verbete encontrado no Dicionário Aurélio, insumo “é a combinação dos fatores de produção (matérias-primas), horas trabalhadas, energia consumida, taxa de amortização etc. que entram na produção de determinada quantidade de bens ou serviço”.

Em tese, caso os insumos para fins de aproveitamento de crédito de ICMS pudessem ser equiparados aos custos e despesas dedutíveis para fins de apuração do imposto de renda, todos os materiais e serviços que são necessários/obrigatórios, usuais e normais para as operações da empresa poderiam gerar crédito para futura apropriação. Todavia, há que se observar que diante das normas vigentes que dispõem sobre ICMS, somente os bens e serviços que forem utilizados na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao uso do crédito fiscal.

No tocante ao conceito de produto intermediário, em que pese à lacuna existente na legislação do ICMS na

*Bahia, a doutrina e algumas outras legislações estaduais, como a de Minas Gerais, por exemplo, conceituam o como aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto e, também, o que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido, imediata e integralmente no curso da industrialização.*

*Já o conceito de material de uso e consumo tem natureza extremamente abrangente; é todo aquele não essencial à atividade econômica do estabelecimento, ou seja, o material que não é utilizado na comercialização ou o que não for integrado no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeito ao ICMS”.*

*A lide ora estabelecida constitui matéria recorrente no CONSEF, onde sempre se estabelece o debate entre os contribuintes e o Fisco, para efeitos de apropriação do crédito fiscal, onde o sujeito passivo afirma se tratar de insumos ou produtos intermediários empregados no seu processo fabril. Contrariamente, o fisco entende serem bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento.*

*Assim, resta patente a importância de saber precisamente qual é a real utilização dos materiais, objeto do lançamento no processo fabril da empresa, para possibilitar defini-los como material de uso e consumo ou produtos intermediários.*

*O entendimento do CONSEF, firmado em reiteradas decisões, para se definir um produto como intermediário (insumos e matéria prima), com direito ao crédito de ICMS, é necessário que este item se integre ao produto final como elemento indispensável à sua composição, ou não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo ciclo do processo produtivo.*

*Inicialmente, trato dos produtos denominados FACAS, descritas pela autuada como material essencial ao processo produtivo da serraria, para o processamento e transformação das toras de eucaliptos em peças ou cavacos, necessitando de manutenção ou troca ao término da sua vida útil.*

*O autuante traz como referência dois julgamentos de autos de infração contra a mesma empresa autuada, conforme os Acórdãos JJF nº 0152-04/07 e JJF nº 0389-02/05. O primeiro trata de mercadorias que não constam no rol de itens autuados no presente caso.*

*O segundo Acórdão, aderente aos itens arrolados no presente caso, foi parcialmente reformado em julgamento de segunda instância na 2ª Câmara de Julgamento Fiscal – Acórdão CJF nº 0122-12/06, onde, ao tratar especificamente dos itens SERRA FITA, SERRA CIRCULAR, PASTILHAS e FACAS, o relator, em seu voto, discorda do julgamento em primeira instância, cujo trecho transcrevo:*

*“Em relação a estes produtos volto a concordar com o Julgador discordante no sentido de que os mesmos não são “peças de reposição” nem são “partes” nem “peças” de máquinas e aparelhos pois todos eles são consumidos no processo industrial, no atrito com as fibras de madeira durante as diversas operações de corte e sem estes materiais seria impossível surgir o produto final. Somos, portanto pelo provimento do Recurso Voluntário no que diz respeito a estes itens”.*

*A alusão ao voto discordante no julgamento de piso, refere-se ao voto do julgador Jose Bezerra Lima Irmão, que sobre a matéria assim se manifestou:*

*“Seguem-se vários tipos de facas, serras, multilâminas e destopadeiras. As tábuas, após serem serradas, passam por certo acabamento. Esses bens não são “peças de reposição” das máquinas e aparelhos. Eles não são “partes” nem “peças” de máquinas e aparelhos. Tome-se, por exemplo, o bem denominado “faca”. Faca é um material cortante que é acoplado a um equipamento ou máquina para trabalhar metais ou madeira. A faca é acoplada à máquina, mas não é uma peça da máquina. A faca é classificada na posição 8208 da NCM.*

*Por sua vez, a máquina à qual a faca será acoplada – como é o caso das cortadeiras ou guilhotinas – é classificada na posição 8441. Como reforço da afirmação de que as serras e facas não são peças ou partes das máquinas cortadeiras, note-se que as partes ou peças das máquinas cortadeiras são classificadas na posição 8441.90, ao passo que as facas e lâminas cortantes se classificam na posição 8208, e as serras se classificam na posição 8202”.*

*O mesmo entendimento foi mantido em julgamento de outro auto de infração contra a empresa, conforme Acórdão CJF nº 0154-12/08.*

*Evoco o entendimento firmado em julgamento do CONSEF, pela Câmara Superior, conforme Acórdão CS nº 0009-21/07, que tratando dos itens: SERRA FITA, SERRA CIRCULAR, PASTILHAS DE STELLITE PARA DENTES DE SERRA, assim se pronunciou o i. Relator, cujo voto foi vencedor:*

*“Entendemos que os aludidos produtos não podem ser considerados, à luz da legislação vigente, como “peças de reposição” ou “partes”, muito menos “peças” de máquinas e aparelhos, posto que todos eles são integralmente consumidos no processo industrial, após o atrito com as fibras de madeira durante as diversas operações de corte, fazendo-se mister ressaltar que sem os mencionados produtos, consoante a Decisão de segundo grau, ‘seria impossível surgir o produto final’”.*

*Também é pertinente trazer à luz o Acórdão CJF nº 0154-12/08, que julgou em segunda instância os recursos de ofício e o voluntário, onde não foi provido o recurso de ofício e provido parcialmente o recurso voluntário,*

tendo como recorrente no recurso voluntário a mesma empresa, ora autuada, onde a insurgência recursal se circunscreve à demonstração da possibilidade de concessão do crédito fiscal para os produtos FACAS, SERRA FITA, FITA DENTADA, PASTILHA DE STELLITE, CORRENTE DE TRANSPORTE, tendo sido o voto do relator acatado por unanimidade.

No Acórdão, a respeito dos citados itens que ora são tratados, a posição foi exatamente aquela transcrita linha acima no voto proferido no Acórdão da Câmara Superior.

Portanto, devem ser excluídos do levantamento das infrações 01 e 03 os itens: SERRA FITA, SERRA CIRCULAR, PASTILHAS e FACAS, e por se prestar aos objetivos semelhantes aos citados itens, também o REBOLO DIAMANTADO, pois são devidos os créditos fiscais apropriados, não havendo exigência do recolhimento do ICMS-DIFAL, por não se tratar de material de uso e consumo.

Quanto aos produtos: FITA DE AÇO METALIZADA – NCM 7212.40.10 e FITA ADESIVA PARA EMPACOTAMENTO, NCM 3919.10.00, pela própria denominação, são mercadorias adquiridas a serem empregadas pela empresa como embalagem dos produtos. A primeira, segundo informações obtidas em diversos sítios de fabricantes publicadas na rede internet, as mesmas são utilizadas no cintamento de pallets, tubos, perfis, chapas em geral e madeiras, portanto, utilizadas como embalagens, condizentes, portanto, com o emprego no acondicionamento dos produtos, como também a segunda, como a própria denominação indica.

O art. 309, inc. I, alínea “b” do RICMS/2012, estabelece que se constitui crédito fiscal de cada estabelecimento o valor do imposto cobrado relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil.

Dessa forma, deverá ser excluída do levantamento também os valores referentes a estes dois itens das infrações 01 e 03.

Quanto aos itens: DISPERSANTE PARA GERAÇÃO DE VAPOR, empregados no tratamento da água utilizada na caldeira; INIBIDOR DE CORROSÃO, utilizado na prevenção e proteção contra ferrugem; SEQUESTRANTE DE OXIGÊNIO, empregado na remoção do oxigênio da água para inibir o processo corrosivo e SODA CÁUSTICA, utilizada no tratamento de água para caldeira, conforme as informações trazidas pela defesa, fl. 34, todos os itens são produtos que sequer entram em contato com a mercadoria produzida pelo estabelecimento.

No relato da defesa, constato a presença de um critério básico e consensual para determinar tais itens como produtos intermediários, ou seja, são produtos que operam de forma marginal à produção, atuando na proteção dos ativos de corrosão.

Embora reconheça a importância, do ponto de vista fabril, da utilização destes produtos, estes não podem se caracterizar como produtos intermediários, por não existir diretamente uma condição de dependência entre estes e o produto fabricado.

Não resta senão concluir que estes produtos devem ser mantidos nos levantamentos das infrações 01 e 03, de forma que considero parcialmente subsistente, conforme demonstrativo de débito a seguir, após os ajustes efetuados:

Crédito Indevido (01.02.02)			Diferença de Alíquota Consumo (06.02.01)		
RESUMO LANÇAMENTO INFRAÇÃO 01			RESUMO LANÇAMENTO INFRAÇÃO 03		
Mês	Ano	ICMS Devido	Mês	Ano	ICMS-DIFAL
1	2014	2.968,40	1	2.014	4.240,57
2	2014	1.261,01	2	2.014	1.801,46
4	2014	1.448,18	4	2.014	2.068,84
5	2014	1.116,80	5	2.014	1.595,42
6	2014	642,04	6	2.014	917,20
7	2014	1.049,58	7	2.014	2.510,36
9	2014	901,72	9	2.014	2.879,08
10	2014	493,57	10	2.014	1.117,18
11	2014	725,06	11	2014	1.035,80
1	2015	1.147,64	1	2015	1.608,57
2	2015	851,55	2	2015	1.216,50
3	2015	356,33	3	2015	467,83
4	2015	1.392,22	4	2015	1.906,46
5	2015	1.989,85	5	2015	2.760,21
6	2015	417,97	6	2015	597,10
7	2015	1.889,24	7	2015	2.575,30
8	2015	947,94	8	2015	1.354,20
9	2015	204,78	9	2015	292,55
10	2015	1.427,55	10	2015	1.915,76
11	2015	1.022,98	11	2015	1.461,40
12	2015	1.975,07	12	2015	2.697,89
Total		24.229,48	Total		37.019,68

A infração 02, acusa o contribuinte também de se creditar indevidamente de ICMS, desta vez relativo a operações simbólicas de devolução de mercadorias para as quais não houve a emissão de documento fiscal

*correspondente com lançamento do ICMS, relativo à comercialização subsequente da mercadoria devolvida de forma simbólica a seu estabelecimento, e de se creditar do ICMS a maior, de operações de devoluções simbólicas de salvados de sinistro ocorridos fora do Estado da Bahia e faturadas posteriormente para a respectiva transportadora original.*

*A defesa argumenta que “...fez corretamente a apropriação do crédito de ICMS, uma vez que, no momento da saída da mercadoria houve o pagamento do ICMS. O próprio fundamento utilizado pela D. Autoridade Fiscal não guarda coerência com os fatos ocorridos, pois, os dispositivos legais conferem ao contribuinte a possibilidade de creditar-se do imposto pago, referente às vendas canceladas”. E justifica que “se não houve a venda de fato, não há o que se falar em pagamento do tributo”.*

*Quanto as devoluções e retorno de mercadorias, diz que “fará jus à utilização do crédito fiscal, por ocasião de sua entrada no estabelecimento, do valor relativo ao imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, total ou parcial, conforme o caso”.*

*No caso de devoluções de mercadorias, o RICMS/2012 estabelece como procedimentos a serem seguidos pelo contribuinte no art. 451, in verbis:*

*Art. 451. Na devolução de mercadorias, o contribuinte inscrito no cadastro emitirá nota fiscal com destaque do imposto, se for o caso, mencionando o motivo da devolução, o número, a série e a data do documento fiscal originário, e ainda o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto, tomando por base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário.*

*A autuada traz aos autos, fls. 59 a 103, cópias de diversas notas fiscais, alguma de entrada de mercadorias, com o CFOP 1.202, arroladas na infração e outras de saídas de mercadorias correspondentes a parte das devoluções listadas no levantamento.*

*Do exame destes documentos, verifico que todas as notas fiscais de entradas, referentes as devoluções foram emitidas pelo próprio contribuinte, que apesar de constar no campo INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES o número da nota fiscal de remessa das mercadorias, os vestígios físicos revelam a inexistência de qualquer evidência de que tenha havido circulação das mercadorias neles relacionadas, tais como: emissão de conhecimento de transporte que demonstre o trânsito da mercadoria, carimbo de posto fiscal, assinatura do recebedor no canhoto, ou mesmo indícios de que tais documentos tenham sido manuseados ao longo do trânsito das mercadorias até o seu destino.*

*A ausência de tais sinais, fragiliza os argumentos da defesa e conduz a concluir de que não há provas, ainda que indiciárias, do ingresso de tais mercadorias no estabelecimento autuado.*

*A simples emissão de nota fiscal de entrada por parte do remetente, não é isoladamente um elemento suficientemente capaz de provar que efetivamente se deu o retorno do produto, considerando que os destinatários são contribuintes inscritos nos respectivos cadastros estaduais, e deveriam emitir regularmente os documentos fiscais devolvendo as mercadorias.*

*Quanto aos valores de créditos glosados por ter a autuada se creditado a maior do ICMS de operações de devoluções simbólicas de salvados de sinistro, ocorridos fora do Estado da Bahia e faturadas posteriormente para a respectiva transportadora original, a defesa alega ter procedido corretamente, em função do que estabelece o art. 312, inc. IV do RICMS/2012.*

*O citado dispositivo regulamentar, trata do dever do contribuinte efetuar o estorno do crédito de mercadorias fruto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar, o que não se aplica ao caso.*

*Com referência a citação pela defesa da SÚMULA VINCULANTE 32, ressalto que a mesma se aplica aos casos de alienação do sinistro pela seguradora, na circulação de mercadoria, pois a seguradora não tem a venda de mercadorias como atividade fim, mas o salvo é parte do ativo circulante da seguradora, não constituindo mercancia, bem como, a circulação de mercadoria. Ou seja, não se aplica ao caso em discussão.*

*Dessa forma, considero subsistente a infração 02.*

*Quanto a arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de inconstitucionalidade das multas, saliento que as multas sugeridas são as previstas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, para as infrações que foram imputas ao autuado, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade e ilegalidade de legislação tributária em vigor, a teor do disposto no art. 167, incisos I e III do RPAF/99 e art. 125, inc. I da Lei nº 3.956/81 – Código Tributário do Estado da Bahia.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Inconformada com a decisão de piso, a recorrente amparada pelo art. 169 do RPAF interpôs Recurso Voluntário alegando o que segue.

Pontua que, uma vez que as operações ocorreram de acordo com a legislação pátria atinente, trazendo seus argumentos os quais estão devidamente amparados pelos institutos legais pertinente e pela remansosa jurisprudência que corroboram com quanto alegado, devendo esta D. Câmara de Julgamento conhecer e dar provimento às suas razões recursais para cancelar o

lançamento em sua integralidade.

Suscita preliminar de nulidade devido à “*PRECARIEDADE DO TRABALHO FISCAL – DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL*”. Esclarece a falta de diligência e cautela, por parte da D. Autoridade Fiscal, ao lavrar o presente Auto de Infração, sem antes averiguar a operação que cerca as Notas Fiscais objeto da autuação.

Discorre que o artigo 142 do CTN aponta que o dever de constituir o crédito tributário compete à autoridade administrativa, ou seja, cabe a essa verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade cabível.

Salienta que a comprovação da ocorrência do fato gerador do tributo é condição imprescindível para que se tenha um lançamento válido é imperioso concluir pela necessidade de restar comprovada a ocorrência do fato gerador do tributo exigido, sob pena de ser tal lançamento absolutamente nulo.

Afirma que, em se tratando da presente demanda, a D. Fiscalização falhou em apenas apontar as mercadorias que estão envolvidas na glosa do crédito e informar que o creditamento referente a essas foi indevido por se tratar de bens de uso e consumo, mas deixou de justificar o motivo de tê-las classificado desta maneira. Em outros termos, deixou de comprovar a ocorrência da infração.

Assinala que a imperícia da D. Fiscalização se faz perceptível de tal forma que o v. Acórdão traz que “*o levantamento elaborado pelo autuante carece de maiores detalhes e justificativas de cada item de acordo com suas especificações técnicas, o emprego e utilização deles no processo produtivo do contribuinte [...]*” (p.9).

Disse que quem tem o dever de fiscalizar e lançar corretamente qualquer acusação fiscal é a Administração Fazendária. Ainda, faz-se imperioso que os lançamentos estejam sempre lastreados nos fatos corretos e não em imperícias cometidas pelas D. Autoridades Fiscais.

Assevera que, admitir-se o contrário seria permitir que a D. Fiscalização simplesmente autuassem todas as operações dos contribuintes, dando a estes o trabalho de se defender e indicar quais operações realmente não estão em conformidade com a legislação. Evidencia-se que o presente lançamento fiscal deve ser considerado nulo, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a” do Decreto nº 7.629/1999.

Assim, constatada a precariedade do trabalho fiscal, a presente autuação deve ser considerada nula, tendo em vista que está baseada em fundamentos absolutamente alheios à realidade.

Salienta novamente que o artigo 142 do CTN disciplina o lançamento tributário, conferindo competência à Fiscalização Tributária para o exercício desta importante função e, ao mesmo tempo, estabelecendo os parâmetros e os limites necessários para que a realização da atividade do lançamento seja realizada dentro dos limites da legalidade e com observância ao princípio da segurança jurídica.

Por tais razões, para que um determinado lançamento possa ser considerado legítimo, é fundamental, à luz do que prescreve o artigo 142 do CTN, que a conduta praticada pelo sujeito passivo, tida como indevida, esteja expressamente correlacionada à norma aplicável que regulamenta tal evento, de modo que o lançamento, como é o caso do Despacho Decisório, descreva todos os elementos necessários para verificação da ocorrência de fato tributável. E não é o que se verifica no caso em tela. Ou seja, em nenhum momento a D. Autoridade Fiscal efetivamente considerou o processo produtivo da RECORRENTE para analisar a pertinência ou não dos créditos apropriados. E, como se pode concluir do conceito de insumo adotado atualmente pelos Tribunais Pátrios, é primordial e indispensável que a Autoridade Fiscal analise, caso a caso, de forma detalhada, o processo produtivo desenvolvido pelo contribuinte, de modo a verificar de que forma os bens e serviços adquiridos estão relacionados e integralizados a este processo.

Refuta que, sem a análise comparativa dos bens e serviços com o processo produtivo, inclusive de forma indireta, mas desde que indispensável à obtenção de receita decorrente das atividades socioeconômicas exercidas e/ou à qualidade dos produtos, é impossível que se aplique a

legislação aplicável e resguarde o direito dos contribuintes a não ter glosas indevidas de créditos aos quais têm direito, exatamente como ocorre no caso em tela.

Sustenta que cabe à Autoridade Fiscal aprofundar suas investigações, inclusive com a realização de visita e perícia, para se fosse o caso, infirmar fundamentadamente as acusações fiscais impostas. Desta feita, uma vez que o efetivo processo produtivo da RECORRENTE sequer foi levado em conta neste caso, o Auto de Infração em comento deixou de observar um dos princípios básicos da atividade de lançamento: a busca pela verdade material.

Frisa que todo PAF tem o específico objetivo de apurar, com exatidão, os fatos ensejadores da incidência tributária previamente delimitada em lei. Sendo assim, como corolário do princípio da legalidade, o Auto de Infração tem de se pautar no princípio da verdade material.

Cita ensinamento de GABRIEL LACERDA TROIANELLI (*Processo Administrativo Fiscal, 4º Volume, Editora Dialética, 1999, página 63*). Transcreve entendimento do CARF (*Processo Administrativo nº 18471.001115/2007-15, Recurso Voluntário, Sessão de Julgamento 04/08/2010, Acórdão nº 1103-00.279; Processo Administrativo nº 13502.720322/2011-21, Recurso Voluntário, Relator Amílcar Barca Teixeira Junior, Acórdão nº 2803-003.309*), no que tange à imprescindibilidade da aplicação do princípio da verdade material a qualquer processo administrativo, principalmente, aquele que apura a exigência fiscal.

Sustenta que admitir que o lançamento ora combatido deve ser mantido é rechaçar a aplicação do princípio da verdade material e ao próprio entendimento dos Tribunais Superiores, inclusive do CARF, que rege o processo administrativo, uma vez que resta claro que a D. Autoridade Fiscalizadora não analisou o elemento essencial e indispensável ao deslinde deste caso: a correlação dos bens e serviços, sobre os quais a RECORRENTE apropriou-se de créditos, com o efetivo processo produtivo desenvolvido. Consequentemente, uma vez que a questão basilar da discussão em questão não foi levada em consideração, é certo que está maculado de nulidade o lançamento tributário ora combatido, ante a precariedade do trabalho fiscal.

No mérito, defende quando a “NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS E DO DIREITO AO CRÉDITO”. Salienta que os contribuintes detêm plena capacidade de compensar o imposto incidente na cadeia, sob a égide do inciso I, §2º, artigo 155 da CF/88, ou seja, o ICMS é um imposto sujeito ao princípio da não cumulatividade.

No que se refere à Infração 01, pontua que o Acórdão manteve o disposto constitucional, apenas e tão somente no que tange as mercadorias serra fita, serra circular, pastilhas, facas, rebolo diamantado, fita de aço metalizada e fita adesiva, posto que as compreendeu em sua realidade na cadeia do caso em tela, qual seja, não correspondendo a materiais de uso e consumo, mas sim a produtos intermediários.

Explica que ao discutir sobre os demais itens – dispersante para geração de vapor, inibidor de corrosão, sequestrante de oxigênio e soda cáustica – entendeu a Segunda Junta de Julgamento Fiscal que esses não poderiam ser caracterizado como produtos intermediários, “*por não existir diretamente uma condição de dependência entre estes e o produto fabricado*” (p.12 – Acórdão JJF nº 0091-02/20-VD), “*posto que “sequer entram em contato com a mercadoria produzida pelo estabelecimento”*” (p.12 – Acórdão JJF nº 0091-02/20-VD).

Assinala que tais materiais possuem participação indispensável na cadeia produtiva da RECORRENTE – ainda que não entrem em contato diretamente com o produto final. Ressalta-se que a integração ao produto final, ou a exigência do contato direto, é interpretar e modificar os conceitos da legislação, demonstrando, assim, clara afronta ao quanto disposto pelo artigo 111, inciso I do CTN.

Disse que o conteúdo da Decisão Normativa CAT 01/2001, exarado pela Sefaz-SP, que ainda que não vinculem necessariamente o entendimento no estado da Bahia, demonstram de maneira inequívoca que o comportamento da RECORRENTE encontra respaldo no ordenamento brasileiro.

Apona que se depreende que para fins de incidência do ICMS, considera-se como insumo aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização. Observou que o contato direto não se faz requisito obrigatório para se caracterizar os produtos intermediários.





Defende pela “*NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO DE DILIGÊNCIA FISCAL PARA EFETIVA ANÁLISE DOS PRODUTOS CORRELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO DA IMPUGNANTE*”. Argui que na remota hipótese de não se reputar nula a acusação fiscal ante a precariedade do trabalho fiscal, ou caso os argumentos ora expedidos não sejam suficientes para a reforma do v. Acórdão JJF nº 0091-

02/20-VD, há que se admitir a necessidade de conversão do julgamento do presente recurso em diligência, de modo que se verifique de forma mais precisa da aplicação dos bens em discussão, exigência que se faz para resguardar o princípio da verdade material, inerente ao processo administrativo fiscal.

Conforme exposto, restou demonstrado que:

- (i) O processo produtivo da RECORRENTE não foi levado em consideração para as glosas dos créditos devidamente apropriados;
- (ii) Há diversas inconsistências no trabalho fiscal que impossibilitam o direito de defesa da RECORRENTE;
- (iii) As despesas incorridas e apropriadas como insumos pela RECORRENTE, em discussão no caso em tela, são indispensáveis e necessárias à consecução de suas atividades finais, caracterizando-se como produtos intermediários, ou, ainda, produtos essenciais ao processo produtivo, sendo consumidos nesse, para que se obtenha o produto final;
- (iv) A RECORRENTE emitiu notas fiscais de saída realizando o destaque dos valores devidos como prevê a legislação pátria, recolhendo aos cofres do Estado os valores apurados de ICMS nas operações discutidas nesta autuação. Entretanto, com a devolução dessas mercadorias por meio de notas fiscais de devolução com o devido destaque do ICMS, o creditamento se faz devido, vez que o valor foi recolhido em uma transferência posteriormente cancelada;
- (v) Não cabe à incidência do DIFAL, conquanto que as operações questionadas no caso em tela envolvem operações de bens utilizados para industrialização.

Frisa que a autoridade administrativa competente não está adstrita a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelos contribuintes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento. Em outras palavras, a verdade material é princípio que, entre outros, norteia o processo administrativo fiscal e obriga a autoridade tributária a agir com diligência na apuração dos fatos durante a fiscalização, cabendo-lhe investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, sob pena de afrontar o princípio do devido processo legal, do qual é corolário.

Reitera que se exige da autoridade tributária a busca da verdade, com a prevalência do conteúdo dos fatos sobre a forma dos mesmos, sendo a ela vedado desconsiderar documentos e fatos trazidos pelo contribuinte os quais comprovam a veracidade e regularidade de suas alegações e dos procedimentos por ele adotados.

Pondera que, em oposição à verdade formal, a verdade material (ou verdade real), em conjunto com o princípio da oficialidade, orienta que a autoridade tributária deva tomar decisões com base nos fatos reais, tais como se apresentam na realidade. Para tanto, tem o dever de considerar todos os dados, informações e documentos vinculados à matéria tratada, e até mesmo considerar a necessidade de visitas ao estabelecimento da RECORRENTE e outras formas de provas legítimas no ordenamento jurídico.

Reproduz entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO (*CARVALHO, Paulo de Barros. Processo administrativo tributário. RDT 9-10, São Paulo: Revistas dos Tribunais, jul./dez. 1979, p. 284*) e lição clássica de ALBERTO XAVIER (*XAVIER, Alberto. Do lançamento: Teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 124*). Transcreve também entendimento da Receita Federal do Brasil (*Solução de Consulta nº 24 – Cosit, de 23 de janeiro de 2015*).

Assim sendo, sustenta que deverá o responsável pela diligência validar/confirmar o emprego direto ou indireto dos bens adquiridos pela RECORRENTE, ora questionados, considerando o seu processo produtivo desenvolvido e o conceito de insumos, produtos intermediários, matéria-prima etc. adotado pelos Tribunais Pátrios, para fins de creditamento de ICMS.

Finaliza pedindo que seja acolhido o presente Recurso Voluntário para que seja reformado o r. Acórdão JJF nº 0091-02/20-VD ora recorrido, de forma a cancelar o Auto de Infração, como medida de rigor, ou caso assim não entendam, que seja determinada a realização de diligência fiscal para a correta apuração dos fatos controversos.

Trouxe tabela resumida dos itens lançados para melhor deslinde dos fatos.

PRODUTO	DESCRIÇÃO DO USO NO PROCESSO PRODUTIVO
DISPERSANTE PARA GERACAO DE VAPOR 22300	Utilizado no tratamento da água utilizada na caldeira para geração de vapor. O dispersante tem a função de adsorver as partículas em suspensão na água, auxiliando sua remoção pelo sistema de descarga da caldeira.
FACA AÇO 530 X 85 X 14 picador planalto	Material essencial ao processo produtivo da serraria para o processamento e transformação das toras de eucaliptos em peças ou cavacos. Sendo necessário sua manutenção (afiação) ou troca ao término da sua vida útil.
FACA AÇO RÁPIDO 420 X 30 X 3	Material para confecção dos pacotes de produtos. Essencial para amarrar e formar os fardos para armazenamento, carregamento e transporte para entrega ao cliente.
FITA ACO METALIZADA 0.600 X 19.050 MM	Material para confecção dos pacotes de produtos. Essencial para fixação das embalagens plásticas (filme garantindo a proteção do produto embalado).
FITA ADESIVA P/ EMPACOTAMENTO TRANSPAR.	
INIBIDOR DE CORROSÃO 1214	
INIBIDOR DE CORROSAO 9505 NALCO	
INIBIDOR DE CORROSAO 9505 NALCO	
INIBIDOR DE CORROSAO TRIACT 1820	
INIBIDOR DE CORROSAO TRIACT 4003	
PASTILHA DE WIDEA RETA CWF7230	Material essencial ao processo produtivo da serraria para o processamento e transformação das toras de eucaliptos em peças ou cavacos. Sendo necessário sua manutenção (afiação) ou troca ao término da sua vida útil.
REBOLO DIAMANTADO	Material essencial ao processo produtivo da serraria para o processamento e transformação das toras de eucaliptos em peças ou cavacos. Utilização no processo de afiação ou manutenção de equipamentos da serraria. Sua troca se dá ao término da sua vida útil.
SEQUESTRANTE DE OXIGÊNIO 1721 PULV	
SEQUESTRANTE DE OXIGENIO 4062	Substância química essencial para remover o oxigênio da água, inibindo desta forma o processo de corrosão, prolongando a vida útil do equipamento.
SERRA CIRCULAR 600X24ZX3.5X4.7 MM	
SERRA CIRCULAR BOARD EDGER 46Z	
SERRA FITA 10X214ZX1.83 MM	
SERRA FITA 2 X 1.1 MM PASSO 22	
SODA CAUSTICA	Material utilizado no tratamento de água para caldeira de produção de vapor e manutenção de um pH adequado.

O conselheiro José Adelson Mattos Ramos declarou impedimento devido da participação da decisão do colegiado de piso, sendo substituído pelo conselheiro João Vicente Costa Neto.

É o relatório.

#### VOTO (Vencido quanto às infrações 1 e 3)

De logo, sinalizo que o presente lançamento de ofício foi procedido com as cautelas da lei, sendo certo afirmar que a natureza da infração e a pessoa do infrator estão determinadas nos autos, e a relação processual devidamente estabelecida com a regular ciência do contribuinte, não havendo que se cogitar em nulidade, como pretende o recorrente.

Dessa forma, não vislumbro qualquer vício no procedimento fiscal que ensejou a correlata autuação em apreço, seja pela observância do seu rito formal, seja pela ciência e oportunidade conferidas ao contribuinte para exercer o seu amplo e irrestrito direito à defesa.

Não há, portanto, em minha ótica, como atribuir à ação fiscal uma violação aos princípios legais e da garantia de ampla defesa invocados pelo recorrente.

Afasto as nulidades suscitadas e avanço na apreciação do mérito.

De logo, sinalizo que a decisão de piso excluiu das infrações 01 e 03 os seguintes itens: Serra Fita, Serra Circular, Pastilhas e Facas, Rebolo Diamantado, Fita de Aço Metalizada – NCM 7212.40.10 e Fita Adesiva para Empacotamento, NCM 3919.10.00 das infrações 01 e 03.

Desta forma, o presente Recurso Voluntário trata dos demais itens lançados, a exemplo do inibidor de corrosão, pastilha de widea reta, sequestrante de oxigênio e soda cáustica, salientando que os mesmos fazem parte do processo produtivo da recorrente.

Neste sentido, conforme descritivo do uso dos produtos acima mencionados junto ao processo produtivo, sinalizo, de logo, para a pertinência das razões defensivas das referidas infrações que pugnam pelo reconhecimento de sua utilização junto ao processo produtivo da recorrente.

Isto porque conforme tenho me manifestado em outros processos, manifesto entendimento de que tratando-se de processo industrial, as legislações complementar e estadual garantem o direito ao crédito não só do ICMS incidente sobre a matéria-prima aplicada na produção, mas também daquele incidente sobre o material de embalagem e produto secundário ou intermediário utilizado no processo industrial. Ou seja, os bens que mesmo não se integrando ao produto final, sofram algum tipo de desgaste em função do contato direto com este, podem ser considerados tanto no âmbito do IPI, quanto do ICMS, como matérias-primas ou produtos intermediários.

E em que pese haver a permissão na legislação de regência é notória a dificuldade para delimitar

os critérios normativos que os identificam, o que prejudica a apropriação de créditos pelos contribuintes, assim como provoca julgamentos incorretos por parte dos autuantes, pois acabam por inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

A título de exemplo, a soda cáustica, conforme bem esclareceu a recorrente, trata-se de produto essencial ao processo produtivo, visto que atua no tratamento de água para a caldeira de produção de vapor, sendo responsável pela manutenção de um PH adequado.

Os inibidores de corrosão são necessários para prevenção e proteção contra a ferrugem, garantindo e prolongando a vida útil da caldeira.

A Pastilha de Widea Reta é um material essencial para o processo produtivo da serraria, sendo o mesmo responsável pelo processamento e transformação das toras de eucaliptos em peças ou cavacos.

Neste ponto, a concepção restritiva adotada pela jurisprudência deste CONSEF, acaba por deixar de observar a imprescindibilidade e a importância de alguns itens devidamente vinculados ao processo produtivo e indevidamente interpretado como bens de uso e consumo.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo, cuja indispensabilidade material os faz essenciais, não se podendo conceber que sejam considerados como itens de consumo do estabelecimento.

Pelo exposto, entendo que as infrações 01 e 03 são insubsistentes.

Quanto à infração 02, a decisão recorrida entendeu que os elementos trazidos ao PAF não garantem o direito ao crédito. Transcrevo na oportunidade trecho do referido voto:

*“Do exame destes documentos, verifico que todas as notas fiscais de entradas, referentes as devoluções foram emitidas pelo próprio contribuinte, que apesar de constar no campo INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES o número da nota fiscal de remessa das mercadorias, os vestígios físicos revelam a inexistência de qualquer evidência de que tenha havido circulação das mercadorias neles relacionadas, tais como: emissão de conhecimento de transporte que demonstre o trânsito da mercadoria, carimbo de posto fiscal, assinatura do recebedor no canhoto, ou mesmo indícios de que tais documentos tenham sido manuseados ao longo do trânsito das mercadorias até o seu destino.*

*A ausência de tais sinais, fragiliza os argumentos da defesa e conduz a concluir de que não há provas, ainda que indiciárias, do ingresso de tais mercadorias no estabelecimento autuado.*

*A simples emissão de nota fiscal de entrada por parte do remetente, não é isoladamente um elemento suficientemente capaz de provar que efetivamente se deu o retorno do produto, considerando que os destinatários são contribuintes inscritos nos respectivos cadastros estaduais, e deveriam emitir regularmente os documentos fiscais devolvendo as mercadorias.”*

Ou seja, presumiu a decisão recorrida, que em não havendo a prova da circulação da mercadoria, a simples emissão da nota fiscal de entrada não garante o direito ao crédito do ICMS nas devoluções de mercadorias realizadas.

Importante sinalizar, que não obstante os documentos de entrada terem sido emitidos pela própria autuada, esta é uma hipótese que de fato pode ocorrer na prática. Isto porque apesar do destinatário ser contribuinte do ICMS, tendo a autuada emitido o documento fiscal de venda, e na hipótese da desistência do destinatário antes da circulação da mercadoria, resta ao remetente a emissão do próprio documento fiscal de entrada para anular a operação original.

Ocorre que conforme já mencionado pela decisão de piso, *os vestígios físicos revelam a inexistência de qualquer evidência de que tenha havido circulação das mercadorias neles relacionadas*. Assim, apesar das alegações recursais se apresentarem verossímeis, não trouxe a recorrente qualquer elemento de prova para corroborar sua afirmação. O documento fiscal de devolução isoladamente, e considerando a hipótese sinalizada nos autos, não traz segurança ao crédito fiscal apropriado.

Caberia, pois, a ora recorrente, acostar ao processo demais elementos de prova, de forma a afastar a conclusão acima mencionada.

Pelo exposto, entendo que a infração 02 é subsistente. Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário.

**VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 3)**

Concordo com a nobre Relatora somente em relação ao produto “pastilha de widea reta”, por entender que a mesma se desgasta no processo de corte de madeira, vinculada à imputação.

No tocante à classificação dos demais produtos objeto da autuação, entendo que todos são materiais de uso e consumo, já que não se integram ao produto final nem se consomem imediata e integralmente no curso do processo produtivo.

Ressalto que este é o entendimento majoritário deste CONSEF, já que ainda prevalece no sistema jurídico-tributário o “crédito-físico” em contraposição ao “crédito-financeiro”, defendido pela Relatora.

Neste diapasão, colaciono o mérito do voto vencedor do julgamento sobre a matéria, do qual participei nesta 2ª CJF, Acórdão CJF nº 0222-12/18, que aborda conceitualmente a utilização e a correspondente classificação dos diversos produtos, objeto da autuação:

*“No mérito, é possível notar que as infrações se relacionam entre si, tendo decorrido a primeira de “utilização indevida de crédito fiscal, referente à aquisição de material de uso e consumo”, enquanto que a segunda infração exige o ICMS decorrente da “diferença entre as alíquotas internas e interestaduais”, nessas mesmas aquisições, quando oriundas de fora do Estado.*

*Considerando que o Sujeito Passivo tratou-as de formal global, passo a julgá-las, também, globalmente, conforme adiante.*

*Quanto ao direito ao crédito, é importante frisar que a não-cumulatividade, configurada no microsistema brasileiro de ICMS, é do tipo “crédito-físico”, o que supõe que o creditamento admitido limita-se àqueles itens que se incorporam diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aqueles decorrentes de uma apropriação mediante rateio.*

*A integração física ao produto acabado foi, e continua a ser, a pedra de toque a definir a possibilidade de se creditar nas aquisições de mercadorias destinadas a estabelecimentos industriais. Nesse sentido, o RICMS/12 definiu, em seu art. 309, inciso I, alínea “b”, o critério para apropriação de créditos, na área industrial, da forma abaixo.*

*“Art. 309. 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 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, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;*

*...”*

*Como se lê acima, nem todas as aquisições efetuadas por estabelecimentos industriais dá ensejo ao creditamento do imposto, mas apenas aquelas relacionadas às matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, em conformidade com a dicção do texto regulamentar.*

*Não basta, por isso, que as mercadorias adquiridas sejam utilizadas no estabelecimento industrial, mas faz-se necessário que estabeleçam uma relação direta com o processo produtivo, devendo ser parte integrante dele.*

*Noto que o Sujeito Passivo acolheu parte do lançamento, tendo se insurgido expressamente apenas em relação à “soda cáustica”, “hipoclorito de sódio”, “aditivos”, “GLP”, e “lubrificante Dicolube”. Passo, assim, ao exame de cada uma dessas mercadorias, analisando o seu uso no estabelecimento autuado.*

*Quanto à “soda cáustica”, segundo o sujeito passivo é “utilizada ... para higienizar e esterilizar os vasilhames de cervejas e refrigerantes”, conforme folha 239 do processo. Não se incorpora, portanto, ao produto acabado, não podendo propiciar, conseqüentemente, direito ao crédito.*

*Quanto ao hipoclorito de sódio, é “... utilizado na assepsia e sanitização dos equipamentos dosadores”, conforme esclarecimentos prestados à fiscalização, à folha 76. Segundo a Recorrente, seu uso estaria ligado ao tratamento da água utilizada no processo produtivo. Por ambas as descrições, não há afetação direta ao produto fabricado, mas dirige-se aos equipamentos utilizados no estabelecimento industrial.*

*Quanto ao “GLP”, é utilizado no “abastecimento das empilhadeiras”, conforme folha 75, estando o seu consumo ligado diretamente à área administrativa. Não dá direito ao crédito.*

*Quanto ao “lubrificante esteira Dicolube”, é utilizado na “lubrificação das esteiras de transporte”, conforme consta à folha 76. Trata-se de material de uso/consumo.*

*Quanto aos aditivos, possuem usos diversos, desde “tratamento da água industrial”, até “tratamento de água das caldeiras”, passando também por “limpeza e assepsia das garrafas retornáveis”, conforme folha 74 do*

processo.

Quanto ao “ADITIVO SOD CAUSTIC UNILEVER DIVO660”, destina-se à lavagem de garrafas. É um aditivo da soda cáustica, devendo ser tratado como item de uso/consumo, pois não se integra nem mantém contato com o produto final.

Quanto ao “ADITIVO P ACIDO SOLDA KOMPLEE KOMP”, destina-se a aumentar a fixação da solda utilizada nas tubulações. Não participa, portanto, diretamente do processo produtivo, sendo de uso e consumo.

Quanto ao “ADITIVO STEAMATE NA 0560 STEAMATE NA”, trata-se de mercadoria destinada a controlar a corrosão dos equipamentos e das tubulações, minimizando a deposição de produtos de corrosão em sistema de caldeira, não possuindo afetação ao processo produtivo. E, assim, item de uso e consumo.

Quanto ao “ADITIVO P AG BBN 50KG GE SPECTRUSNX1106”, trata-se de produto clorado para tratamento de água, utilizado no controle de agentes microbiológicos evitando sua incrustação nos equipamentos industriais – condensadores, torre de resfriamento, sistemas de afluentes, etc. Não entra em contato com a água cervejeira. Tem caráter de uso e consumo.

Quanto ao “ADITIVO DIANODIC DN 2300 A P H 4 DIADON”, é um agente de controle de depósitos a base de água. Destina-se à correção do pH da água. Não foi informado se é para água industrial ou cervejeira. Na dúvida, deve-se conferir o tratamento mais favorável ao sujeito passivo, que é o de produto intermediário. Acolho a alegação recursal neste ponto para excluir esse aditivo da exigência fiscal.

Quanto ao “ADITIVO TRAT DE AGUAS DAS TORRES CONTIN”, destina-se à água que circula nas torres de resfriamento, controlando algas e micróbios. Trata-se de item de uso e consumo, já que não tem afetação ao processo produtivo.

Quanto ao “ADITIVO GARANTE A INTEGR EMB FOODPRO”, trata-se de enzima que melhora o rendimento das proteínas, destinado à melhoria do sabor. Este aditivo deve ser tratado como matéria-prima, merecendo acolhimento a tese recursal neste ponto.

Quanto ao “ADITIVO OPTISPERSE SP 8440 BOMBONA 100 K”, é destinado ao tratamento interno da caldeira, protege contra deposição e incrustação, aumentando a eficiência do sistema. É item de uso e consumo.

Quanto ao “SEQUESTRANTE O2 ADITIVO CORTROL IS 1075”, destina-se a retirar o oxigênio que fica entre o líquido e a boca da garrafa antes de ser tampada. Após expulsar o oxigênio permanece por até 48h, sendo incorporado ao líquido. Trata-se de produto intermediário, devendo ser acolhido o direito ao crédito. Acolho a alegação recursal nesse ponto.

Quanto ao “ADITIVO CONTINUUM AEC 3110”, é inibidor de corrosão e de depósito de substâncias em tanques, mangueiras, tubulações, etc. São itens de limpeza. Trata-se de item de uso e consumo.

Finalmente, quanto ao “ADITIVO P AG ISOTIAZOLONAS BBN 50KG”, é um biocida e se destina à proteção de tanque de combustível, em sistemas de diesel e água, evitando entupimento de mangueiras e tubulações. Não entra em contato com o produto final. Trata-se de item de uso e consumo.

Sendo assim, com exceção do “ADITIVO DIANODIC DN 2300 A P H 4 DIADON”, do “ADITIVO GARANTE A INTEGR EMB FOODPRO” e do “SEQUESTRANTE O2 ADITIVO CORTROL IS 1075”, entendo que os demais aditivos constituem-se, segundo jurisprudência dominante neste CONSEF, em materiais de uso/consumo, não podendo se enquadrar nas categorias de “matérias-primas”, “produtos intermediários”, “catalisadores” ou “material de embalagem”. São, todos, itens de uso/consumo não gerando crédito.

Entendo, por conseguinte, que a Infração 1 é parcialmente procedente, no montante de R\$876.667,47, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	ICMS
jan/15	57.925,58
fev/15	68.493,80
mar/15	60.998,06
abr/15	72.196,83
mai/15	60.015,57
jun/15	65.370,49
jul/15	93.037,91
ago/15	92.461,84
set/15	58.367,03
out/15	85.121,08
nov/15	67.984,41
dez/15	94.244,87
<b>TOTAL</b>	<b>876.217,47</b>

Não podendo propiciar o direito ao creditamento, tais itens, com as exceções já identificadas, devem ensejar o recolhimento do diferencial de alíquotas. A Infração 02 é também parcialmente procedente, ficando reduzida a R\$734.968,61, em conformidade com o demonstrativo abaixo.



<b>MÊS</b>	<b>ICMS</b>
jan/15	41.955,20
fev/15	48.716,17
mar/15	45.697,17
abr/15	43.970,90
mai/15	50.629,09
jun/15	48.703,35
jul/15	140.983,91
ago/15	93.869,72
set/15	40.817,71
out/15	72.062,92
nov/15	37.726,84
dez/15	69.835,63
<b>TOTAL</b>	<b>734.968,61</b>

Dou, portanto, **PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, para reduzir o presente lançamento a R\$1.642.650,91, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

<b>INFRAÇÃO</b>	<b>ICMS</b>
1	876.217,47
2	734.968,61
<b>TOTAL</b>	<b>1.611.186,08</b>

Assim, de acordo com o explicitado no voto acima, os produtos utilizados para limpeza, sanitização e assepsia, tratamento de água não utilizada como matéria-prima, lubrificação das linhas de produção, abastecimento de empilhadeiras e tratamento de efluentes, têm a característica de materiais de uso e consumo, cujo crédito fiscal somente será permitido a partir de 01/01/2033, conforme estabelecido no Art. 33, I da Lei Complementar nº 87/96.

Há diversos outros julgados neste sentido, a exemplo do Acórdão CJF nº 0250-12/19.

No caso em tela, verificamos que os produtos “dispersante”, “inibidores de corrosão”, “soda cáustica” e “sequestrantes de oxigênio”, têm a função de preservação dos equipamentos, mediante o tratamento de água para caldeira e refrigeração, a qual não tem nenhum contato com o produto final, sendo, portanto, caracterizados como material de uso e consumo.

Entretanto, ao efetuar a quantificação das Infrações 01 e 03, constatei que o Relator da Decisão de piso, apesar de não ter feito referência ao produto “pastilha de widea reta”, já havia excluído a Nota Fiscal nº 29.081, de 28/01/2015, a única que relacionava o referido produto no demonstrativo.

Por outro lado, verifiquei também que o Relator da Decisão de piso não excluiu as Notas Fiscais nºs 37.893, de 31/01/2014, e 47.834, de 03/09/2015, contendo respectivamente os produtos “serra fita” e “fita de aço metalizada”. Assim, por ser um erro material, excluí as referidas notas fiscais do levantamento, reduzindo os valores das Infrações 01 e 03 para R\$ 23.573,37 e R\$ 36.082,36, conforme demonstrado a seguir:

<b>Crédito Indevido (01.02.02)</b>			<b>Diferença de Alíquota Consumo (06.02.01)</b>		
<b>RESUMO LANÇAMENTO INFRAÇÃO</b>			<b>RESUMO LANÇAMENTO INFRAÇÃO</b>		
<b>Mês</b>	<b>Ano</b>	<b>ICMS Devido</b>	<b>Mês</b>	<b>Ano</b>	<b>DIFAL</b>
1	2014	2.517,07	1	2014	3.595,81
2	2014	1.261,01	2	2014	1.801,46
3	2014	0,00	3	2014	0,00
4	2014	1.448,18	4	2014	2.068,84
5	2014	1.116,80	5	2014	1.595,42
6	2014	642,04	6	2014	917,20
7	2014	1.049,58	7	2014	2.510,36
8	2014	0,00	8	2014	0,00
9	2014	901,72	9	2014	2.879,08
10	2014	493,57	10	2014	1.117,18
11	2014	725,06	11	2014	1.035,80
12	2014	0,00	12	2014	0,00
1	2015	1.147,64	1	2015	1.608,57
2	2015	851,55	2	2015	1.216,50
3	2015	356,33	3	2015	467,83
4	2015	1.392,22	4	2015	1.906,45
5	2015	1.989,85	5	2015	2.760,21



6	2015	417,97	6	2015	597,10
7	2015	1.889,24	7	2015	2.575,30
8	2015	947,94	8	2015	1.354,20
9	2015	0,00	9	2015	0,00
10	2015	1.427,55	10	2015	1.915,76
11	2015	1.022,98	11	2015	1.461,40
12	2015	1.975,07	12	2015	2.697,89
<b>Valor Total</b>		<b>23.573,37</b>	<b>Valor Total</b>		<b>36.082,36</b>

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo a Infração 02 subsistente e reduzindo os valores das Infrações 01 e 03, conforme demonstrativo a seguir:

<b>Infração</b>	<b>ICMS Auto de Infração</b>	<b>ICMS 2ª JJF</b>	<b>ICMS 2ª CJF</b>	<b>Multa</b>	<b>Julgamento</b>
1	51.310,96	24.229,48	23.573,37	60%	Procedente em Parte
2	52.345,57	52.345,57	52.345,57	100%	Procedente
3	74.169,17	37.019,68	36.082,36	60%	Procedente em Parte
<b>Valor Total</b>	<b>177.825,70</b>	<b>113.594,73</b>	<b>112.001,30</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 EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269191.0004/19-9**, lavrado contra **BAHIA PRODUTOS DE MADEIRA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 112.001,30**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 59.655,73 e 100% sobre R\$ 52.345,57, previstas no Art. 42, incisos II, “f”, VII, “a” e V, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 3) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, João Vicente Costa Neto e Luiz Alberto Amaral de Oliveira.

VOTO VENCIDO (Infrações 1 e 3) – Conselheiros(as): Leila Barreto nogueira Vilas Boas, José Raimundo de Oliveira Pinho e Henrique Silva Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2021.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Infrações 1 e 3)

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR  
(Infrações 1 e 3)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS