

**PROCESSO** - A. I. N° 269194.0005/17-7  
**RECORRENTE** - ROBERT BOSCH LIMITADA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0067-02/18  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 17/03/22

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0049-11/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. **b)** DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. USO E CONSUMO. As infrações 01 e 05 do Auto de Infração são integradas, pois respectivamente ocorreram por utilização indevida de crédito de ICMS referente à aquisição de produtos intermediários e à correspondente diferencial de alíquota para os mesmos produtos. Entendo que a separação entre produto intermediário e materiais de uso e consumo ocupa uma linha tênue de diferenciação, mas não se pauta pela essencialidade, sendo este um pré-requisito, mas é preciso que seja parte intrinsecamente vinculada ao desgaste na linha de produção, sem se confundir com os materiais de reposição de peças do ativo. É de amplo conhecimento, que os tribunais superiores têm acolhido o entendimento do fisco que peças tipicamente de reposição em máquinas e equipamentos industriais não são compreendidos como produtos intermediário, mas sim, itens componentes de um ativo, que se desgastam com o uso deste. Infrações 1 e 5 procedentes. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Como os exercícios fiscalizados são anteriores, de 2014 a 2016, não se pode descartar os valores do LRI e adotar as de um livro que sequer constam da EFD do contribuinte, sem que se instale uma total insegurança acerca dos procedimentos aceitos pelo fisco nos termos da legislação vigente, razão pela qual entendo que deve ser mantido o lançamento com base nos valores inicialmente lançados pelo auente, com base no livro Registro de Inventário, com a pertinente observação de que mesmo se adotando o livro Controle de Produção e Estoque. O recorrente não logrou êxito em justificar a diferença entre os 2 livros, e quanto à diferença residual mesmo se adotando o LRCPE, trouxe documentos internos da empresa, produzidos unilateralmente, sem nenhuma justificativa para a maior parte das diferenças, fazendo ajustes negativos de inventário sem sequer explicar a razão para tal fato. Mantida a 3<sup>a</sup> infração. 3. IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. MERCADORIA DESTINADA FISICAMENTE AO ESTADO DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** FALTA DE INCLUSÃO DE DESPESAS ADUANEIRAS. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOR. Cabe observar que este Conselho de Fazenda

vem adotando uma postura contrária a este entendimento, em julgamentos recentes, inclusive com posicionamento da PGE/PROFIS em alguns processos que envolvem o programa de benefício fiscal federal, conhecido como RECOF, em que a UNIÃO dispensa o IPI, e que não integra a base de cálculo do ICMS nas importações. Infração 6 procedente em parte. **b) FALTA DE RECOLHIMENTO.** Quanto à infração 7, nenhum valor foi recolhido para a única DI, excluindo-se os tributos federais, remanesce ainda parte do valor do imposto lançado. Infração 7 procedente em parte. Afastada a nulidade suscitada. Acatado o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão não unânime quanto às infrações 1 e 5 e, unânime, em relação às demais.

## RELATÓRIO

Trata-se o presente de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração, em julgamento de Primeira Instância deste Conselho de Fazenda - CONSEF, lavrado em 05/06/2017, para formalizar lançamento de crédito tributário no valor histórico de R\$4.498.588,07, em decorrência de 8 infrações à legislação do ICMS. Contudo fazem parte deste julgamento apenas as infrações, 1, 3, 4, 5, 6 e 7, tendo havido reconhecimento e pagamento das infrações 2, 4 e 8.

*Infração 01 - 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Trata-se de gás natural combustível usado como gás de cozinha, ferramentas e peças que se desgastam com o uso no processo produtivo, conforme declaração entregue - em anexo - pela Autuada, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 a 2016, no valor de R\$98.230,99, sendo aplicada a multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 03 - 04.05.01 - Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Foram apuradas omissões de saídas para os itens platinado, bobina de ignição e vela de ignição, nos exercícios de 2014 a 2016, no valor de R\$638.094,83, sendo aplicada a multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 05 - 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. Esta infração decorre diretamente da Infração 01 (01.02.02), já que tem como objeto as mesmas notas que geraram uso indevido de crédito, provenientes de outros Estados, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, janeiro e março a dezembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2016, no valor de R\$16.974,58, sendo aplicada a multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 06 - 12.01.01 - Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, quer também pela não inclusão de valor relativo ao IPI ou mesmo todos os tributos federais na montagem da base de cálculo para o recolhimento de ICMS incidente sobre as importações, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, no valor de R\$3.177.370,76, sendo aplicada a multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 07 - 12.02.01 - Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento. Não houve comprovação do devido recolhimento de ICMS em processos de importação, no mês de junho de 2014, no valor de R\$244.070,81, sendo aplicada a multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96.*

O Autuado ingressou com impugnação (fls. 140 a 177), na qual reconheceu que parte das infrações fiscais, de fato, procedem ou, ainda, que em razão do valor envolvido a discussão administrativa tornar-se-ia demasiadamente custosa, tendo providenciado o pagamento do ICMS cobrado com

fundamento nas Infrações 02, 04 e 08, e esclarecido que a matéria contenciosa foi limitada às Infrações 01, 03, 05, 06 e 07.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 403/408 quando afirma que o lançamento é totalmente procedente, refutando os argumentos apresentados na defesa inicial. O Recorrente se manifesta às fls. 418/425. O autuante novamente presta informação fiscal, no caso a segunda, às fls. 434/436 quando novamente pede pela procedência total do lançamento. O processo então foi pautado para julgamento na sessão do dia 26.04.2018, sendo julgado Procedente conforme voto abaixo:

**VOTO**

*Verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, inclusive a entrega de todos os demonstrativos e planilhas elaboradas na autuação.*

*Preliminarmente, o Autuado requereu a nulidade do Auto de Infração por vício de motivação e cerceamento de defesa, mas os argumentos não se sustentam: os demonstrativos estão suficientemente claros para se determinar com segurança a infração e o infrator e a questão paradigmática apresentada se refere ao mérito da infração.*

*Diante do exposto, afasto o requerimento de nulidade.*

*Indefiro o pedido de diligência, nos termos do Art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, por ser destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.*

*O processo administrativo fiscal é regido pelo Princípio da Verdade Material, quando quaisquer outras provas podem ser trazidas a lume em qualquer momento anterior ao julgamento, o que foi realizado em sede de nova impugnação.*

*Ressalto que, conforme disposto no Art. 167, I a III, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de invalidade em tese de lei ou outro ato normativo vigente no ordenamento jurídico, a negativa de aplicação de ato normativo emanado dos poderes Legislativo e Executivo e as decisões transitadas em julgado proferidas por membros do Poder Judiciário, ficando a questão subsidiária prejudicada.*

*No que concerne à solicitação do Autuado no sentido de que as intimações sejam enviadas ao escritório do seu patrono, no endereço indicado na peça impugnatória, para fins de recebimento das intimações no presente feito, inexiste óbice a seu atendimento. Saliento, entretanto, que não gera nulidade a sua inexecução, desde que respeitado o disposto no Art. 108 do RPAF/99.*

*Considerando que o Autuado efetuou o pagamento do ICMS exigido nas Infrações 02, 04 e 08, entendo que as mesmas não estão em lide, ficando esta delimitada às Infrações 01, 03, 05, 06 e 07.*

*As Infrações 01 e 05 são relativas à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS e à falta de pagamento de imposto sobre o diferencial de alíquota, referentes à aquisição de gás natural combustível usado como gás de cozinha, ferramentas e peças que se desgastam com o uso no processo produtivo por entender que são materiais para uso e consumo do estabelecimento.*

*No presente caso, verificando a descrição das mercadorias e sua utilização, concluo que os bens objeto da glosa do crédito (Infração 01) e do lançamento da diferença de alíquotas (Infração 05) não são insumos da produção. Não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima, a exemplo de matrizes e do produto “bico de solda” citado na defesa, este, em meu entendimento, claramente uma peça de reposição.*

*Quanto ao gás natural, verifico, conforme explanado pelo Autuante, que se trata apenas de uma pequena parcela, utilizada para o preparo de refeições, tendo sido utilizado inclusive percentual inferior ao relatório elaborado pelo Autuado (fls. 427 a 431).*

*Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais ali citados, sendo procedentes as Infrações 01 e 05.*

*No tocante à Infração 03, o Autuado alegou não foram considerados ajustes ocorridos durante o exercício bem como a totalidade dos “part-numbers” das mercadorias autuadas no estoque inicial. Ocorre que qualquer ajuste deve ser efetuado mediante documentos fiscais e os estoques iniciais e finais devem constar nos respectivos inventários e o Autuado não apresentou documentos que comprovassem as suas alegações. Sendo assim, a Infração 03 é procedente.*

*Analizando a Infração 06, verifico que tal matéria já foi discutida recentemente nesta mesma JJF, cuja decisão unânime pela sua procedência consta no Acórdão JJF nº 0063-02/17, a qual não foi reexaminada em sede de 2ª*

instância, da qual transcrevo um pequeno trecho:

*“A defesa não apontou nenhuma norma tributária do Estado da Bahia que possibilite a retirada de nenhuma das parcelas elencadas no dispositivo acima transcrito. O fato do pagamento das operações estarem amparadas por um regime aduaneiro especial de entreposto industrial, tal regime apenas que lhes garantia suspensão da tributação federal, não trata e nem poderia tratar da tributação do ICMS, que é um imposto Estadual, estando a competência tributária do Estado Bahia assegurada pela própria Constituição Federal.*

...

*No tocante ao terceiro argumento defensivo, estavam sob amparo do benefício da suspensão do Imposto sobre o Produto Industrializado - IPI, pelos mesmos motivos dos itens anteriores não cabe acolhimento.”*

Assim, no esteio da decisão paradigmática, coaduno com a solução apresentada para a lide, sendo a Infração 06 subsistente.

Quanto à Infração 07, o Autuado não comprovou o pagamento do ICMS relativo à importação por meio da DI 1410704018, ainda que parcial, ou a sua insubsistência. Desta forma, a Infração 07 também é procedente.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte ingressou com o Recurso Voluntário às fls. 473/516, transscrito em resumo, abaixo.

A ora Recorrente é pessoa jurídica empresária notoriamente conhecida no segmento em que atua, cujo objeto social é caracterizado pela fabricação, comercialização, importação e exportação de partes e peças para motores de veículos automotores (autopeças), ferramentas elétricas e pneumáticas, máquinas e equipamentos industriais e, ainda, outros produtos diversos (cf. cláusula segunda do seu contrato social – Doc. 01 da Impugnação).

Em razão de sua atividade industrial e de comércio exterior, a Recorrente goza de regimes especiais aplicáveis à importação de partes e peças para a posterior exportação ou, ainda, venda no mercado interno.

Destaque-se que um dos regimes concedidos à Recorrente – e que possui repercussões para o caso em análise, conforme será devidamente explicado no momento oportuno – é o Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (“RECOF”).

Sempre atenta ao devido cumprimento das suas obrigações fiscais, a Recorrente surpreendeu-se ao tomar ciência da lavratura do Auto de Infração em epígrafe, o qual formalizou a cobrança de ICMS no valor de R\$4.498.588,07 (acrescido, ainda, de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o montante de R\$8.778.248,48), apurado ao final de procedimento de fiscalização que teve por escopo a verificação da apuração do imposto devido entre o mês de janeiro de 2014 e dezembro de 2016.

A delimitação do objeto da lide (pagamento parcial do crédito tributário).

Reconhecendo que parte das infrações fiscais, de fato, procede ou, ainda, que em razão do valor envolvido a discussão administrativa tornar-se-ia demasiadamente custosa, a Recorrente houve por bem providenciar o pagamento do ICMS cobrado com fundamento nas *infrações 02, 04 e 08*. Vejam-se, abaixo, os valores recolhidos para cada uma das infrações apontadas:

Auto de Infração		Comprovante de Pagamento				
Infração	Valor principal cobrado (ICMS ou Multa isolada)	Valor principal (ICMS ou Multa isolada) (A)	Multa de Ofício (B)	Juros de Mora (C)	TOTAL (A+B+C)	Doc.da Impugnação
02	282.643,51	282.643,51	16.958,60	63.952,68	363.554,79	04
04	4.830,43	4.830,43	289,82	1.020,93	6.141,18	05
08	36.372,16	36.372,16	2.182,32	7.015,70	45.570,18	06
<b>TOTAL</b>	<b>323.846,10</b>	<b>323.846,10</b>	<b>19.430,74</b>	<b>71.989,31</b>	<b>415.266,15</b>	

Importante ressaltar que para todas as infrações (02, 04 e 08), foram quitadas, além do valor integral relativo ao imposto devido, os valores dos juros moratórios e da multa de ofício – o que foi devidamente reconhecido pela C. JJF.

Assim, dúvidas não devem pairar quanto à correção dos pagamentos efetuados em relação às

infrações fiscais que não serão impugnadas (02, 04 e 08), razão pela qual, nos termos do artigo 121, inciso I e §1º, inciso II do RPAF, não constituem o objeto da presente lide.

A Recorrente esclarece, neste sentido, que a matéria contenciosa limitar-se-á, apenas, às infrações 01, 03, 05, 06 e 07.

Em que pese o zelo habitual das D. Autoridades Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia na condução dos seus trabalhos, a Recorrente, em sua Impugnação demonstrou que o presente Auto de Infração deve ser integralmente cancelado haja vista que:

- i. Quanto às infrações 01 e 05, a Recorrente demonstrou que as mercadorias autuadas são, na verdade, *produtos intermediários* que correspondem a insumos da produção, conforme comprovam os laudos técnicos trazidos aos autos. Ademais, o diferencial de alíquota de ICMS não deverá ser cobrado uma vez que a aquisição de produtos intermediários não é seu fato gerador.
- ii. Quanto à infração 03, a diferença de estoques apontada pelo i. Auditor Fiscal deve-se ao fato de que ele não considerou todos os ajustes feitos pela Recorrente em seu inventário tais como trocas de embalagens e sinistros e, ademais, não considerou a totalidade dos *part-numbers* das mercadorias autuadas;
- iii. Quanto às infrações 06 e 07, o Auto de Infração deve ser igualmente cancelado uma vez que os i. Auditores Fiscais estaduais simplesmente ignoraram que a Recorrente faz jus (i) ao RECOF e, por esta razão, não recolhe os tributos federais (II, IPI, PIS e COFINS) sobre a importação de mercadorias industrializadas e posteriormente exportadas, razão pela qual tais valores jamais poderiam integrar o custo da mercadoria importada para fins de apuração da base de cálculo do ICMS devido e (ii) à suspensão de tributos federais (IPI) em razão dos produtos serem destinados ao setor automotivo.

Diante do exposto, a C. 2<sup>a</sup> JJF corretamente reconheceu o pagamento parcialmente realizado pela Recorrente, mas, por outro lado, não deu provimento à Impugnação apresentada, mantendo o Auto de Infração em sua integralidade, com base nos seguintes fundamentos:

- i. Quanto às infrações 01 e 05, a d. Autoridade Julgadora de Primeira Instância entendeu que os itens autuados não podem ser considerados produtos intermediários, uma vez que se desgastam no processo produtivo da Recorrente;
- ii. Quanto à infração 03, entendeu a C. Turma Julgadora que as razões apontadas pela Recorrente, em sua Impugnação, para justificar diferença de estoques apontada pelo i. Auditor Fiscal não foram devidamente comprovadas e, por isso, se manteve o lançamento de ofício nesta parte;
- iii. Quanto às infrações 06 e 07, esta C. 2<sup>a</sup> JJF entendeu que não haveria, na legislação estadual da Bahia, dispositivo que autorizasse a exclusão dos tributos federais suspensos (em razão do RECOF e do regime especial do IPI para o setor automotivo) da base de cálculo do ICMS-Importação.

Em face dessas razões de decidir, a Recorrente passa, na sequência, a repisar suas linhas de defesa da Impugnação e a rebater os fundamentos adotados no acórdão ora recorrido.

**Nulidade do Auto de Infração: vício de motivação e cerceamento de direito de defesa.** O lançamento, enquanto procedimento administrativo vinculado através do qual a Autoridade Administrativa constitui o crédito tributário, submete-se à rígida disciplina do artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”), que assim dispõe:

*“Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*§ 1º - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade*

*funcional.”* (Original sem destaque.)

Em sendo o lançamento atividade administrativa vinculada e obrigatória, a Autoridade Fiscal, ao realizá-la, deverá necessariamente: **(i)** verificar a ocorrência do fato gerador; **(ii)** determinar a matéria tributável; **(iii)** calcular o montante do tributo devido; e **(iv)** identificar o sujeito passivo.

No caso presente, o agente fiscal se limita a formular acusações genéricas contra a Recorrente, sem apontar, com precisão, a razão pela qual os procedimentos adotados pela Recorrente estariam em desacordo com o disposto na Lei nº 7.014/96 bem como no Decreto nº 13.780/12 (“RICMS/12”).

Além de não fundamentar qualquer das infrações imputadas à Recorrente, a fiscalização também não faz prova das supostas irregularidades que teriam dado ensejo à lavratura do Auto de Infração. Isto porque, muitas das infrações aqui tratadas, imputadas à Recorrente, dependiam de uma análise detida e específica pelo i. Auditor Fiscal sobre cada uma das mercadorias autuadas o que, diga-se, não ocorreu em momento algum.

Tomemos como exemplo a “Infração 01”, em que o i. Auditor Fiscal imputou à Recorrente a acusação de que ela teria utilizado “*indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento*”. Neste caso, a análise conjunta da acusação que lhe foi feita e das tabelas que acompanharam o presente Auto de Infração não permite chegar a conclusão alguma acerca do porquê teria o i. Auditor Fiscal desconsiderado a natureza de produto intermediário atribuído pela Recorrente às mercadorias ali arroladas.

Assim, o i. Auditor Fiscal deixou de demonstrar as razões que o levaram a desconsiderar a natureza de “produtos intermediários” às mercadorias utilizadas pela Recorrente que ensejaria direito a crédito, para caracterizá-las como “*material para uso e consumo do estabelecimento*”.

O que se observa é que a fiscalização inverteu o ônus da prova em desfavor da Recorrente sem que ela mesma tivesse produzido qualquer prova capaz de amparar as suas alegações.

A mera referência à nomenclatura das mercadorias adquiridas pela Recorrente como produtos intermediários não autoriza que seja desqualificada a natureza que lhe foi originalmente atribuída para se adotar outra. Compete à fiscalização produzir prova suficiente a amparar a sua alegação de que a mercadoria adquirida não é produto intermediário.

Essa prova, Srs. Julgadores, jamais foi feita pela fiscalização cuja “maior evidência” trazida aos autos como fundamento para as suas alegações são planilhas que dizem muito pouco – para não dizer nada – sobre a natureza das mercadorias autuadas. Assim, houve, no presente caso, **ilegal** inversão do ônus da prova.

Do mesmo modo, ao formular a acusação constante na Infração 05, o i. Auditor Fiscal afirma que a Recorrente teria deixado de recolher o ICMS diferencial de alíquotas nas aquisições de “*mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Esta infração decorre diretamente da infração 01.02.02, já que tem como objeto as mesmas notas que geraram uso indevido de crédito, provenientes de outros estados da federação (...)*”.

Em vista de tal acusação, seria de se esperar que a fiscalização se debruçasse, igualmente, sobre a natureza das referidas mercadorias, a fim de demonstrar, individualmente, produto a produto, destinação diversa da informada pela Recorrente.

Esta, porém, **se limitou a listar** os produtos em relação aos quais acredita haver divergência, sem trazer aos autos qualquer prova de que estes produtos adquiridos a título de produtos intermediários teriam sido destinados a seu uso e consumo.

Em relação à referida infração, tal como apontamos em relação à infração 1, não há, nos documentos que acompanham o Auto de Infração, a demonstração de que as mercadorias apontadas seriam destinadas ao uso e consumo do estabelecimento e não insumos de sua produção, conforme informado pela Recorrente.

Não obstante seja, por si só, razão para a declaração de nulidade do lançamento, a ausência de motivação adequada na autuação implica também cerceamento do direito de Impugnação do contribuinte, na medida em que lhe restringe a possibilidade de conhecer e se defender das infrações que lhe são imputadas.

Sendo assim, fica evidente que o acórdão proferido em primeira instância não logrou afastar a alegação de defesa de que houve vício de motivação no Auto de Infração e consequente cerceamento de defesa.

Desta forma, seja por infração ao artigo 142 do CTN; seja por infração ao artigo 18 do Decreto nº 7.629/99, a falta de motivação adequada é razão suficiente para a declaração de nulidade do lançamento. Assim, sob ambos os fundamentos, deve ser declarado materialmente nulo o presente Auto de Infração.

### ***Questões de Mérito***

Em que pese a fragilidade do trabalho fiscal – que, por si só, é razão de nulidade do lançamento –, a Recorrente passará a demonstrar, nas linhas a seguir, que os procedimentos adotados na apuração do ICMS estão corretos, tanto do ponto de vista contábil quanto fiscal.

Infrações 01 e 05 – Natureza dos produtos autuados como produtos intermediários: Correta utilização do crédito fiscal e não incidência do diferencial de alíquota.

As infrações de número 01 e 05 do Auto de Infração dizem respeito à suposta utilização indevida de crédito de ICMS referente à aquisição de produtos intermediários e à suposta necessidade de recolhimento de diferencial de alíquota para estes mesmos produtos. De acordo com a fiscalização, a Recorrente teria adquirido sob o rótulo de “produtos intermediários” mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento.

Para tanto, relaciona na planilha “Crédito indevido-DIFAL Bosch 2014-2016”, anexa ao Auto de Infração, as mercadorias que supõe terem sido adquiridas para uso e consumo do estabelecimento.

Quanto à caracterização das mercadorias como de uso e consumo do estabelecimento, convém recordar o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (“SEFAZ-BA”) manifestado no Parecer nº 13596/2007, datado de 07/11/2007, cujo trecho abaixo se reproduz:

*“PARECER Nº 13596/2007. DATA: 07/11/2007*

*ICMS. Consulta. Crédito fiscal. Material de Uso e Consumo previsão de geração de crédito do imposto destacado nas Notas Fiscais de aquisição, somente a partir de 01/01/2011. Artigo 93, inciso V, alínea “b”, do RICMS- BA/97.*

*(...)*

*Da análise da questão objeto da consulta destacamos o art. 93, inciso V, alínea “b” do RICMS-BA que ao disciplinar as hipóteses de utilização do crédito fiscal, assim dispõe:*

*(...)*

*A interpretação da norma transcrita leva à conclusão de que são classificáveis como bens ou materiais destinados ao ativo imobilizado aqueles que têm por finalidade a manutenção das atividades do estabelecimento; e como mercadorias de uso ou consumo, aqueles que não estão vinculados diretamente às atividades do estabelecimento, e, portanto, não integram o produto final ou o serviço prestado, na condição de elementos indispensáveis ou necessário à sua produção, composição ou prestação.*

*(...)" (Parecerista: SONIA MARIA AFONSO LIMA SILVA. GECOT/Gerente: 07/11/2007 - SANDRA URANIA SILVA ANDRADE. DITRI/Diretor: 07/11/2007 - JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA. Original sem destaque)*

Como se vê, o entendimento da SEFAZ-BA é de que são classificáveis como de uso e consumo as mercadorias que não estão vinculadas diretamente à atividade do estabelecimento, não sendo considerados elementos indispensáveis ou necessários à produção do produto final.

Equivoca-se, portanto, o i. Auditor Fiscal quanto à natureza das mercadorias adquiridas pela Recorrente. Isto pois, conforme demonstrado a seguir, tais mercadorias são empregadas diretamente na produção, sendo produtos intermediários e, consequentemente, verdadeiros

insumos.

Todavia tivesse a Autoridade Fiscal atuado com o devido zelo que lhe é costumeiro, teria percebido que, pela natureza dos produtos autuados, se tratam **todos** de produtos intermediários que são *consumidos ou integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção ou composição*.

Com a finalidade de demonstrar que os produtos listados pelo i. Auditor Fiscal são, na verdade, produtos intermediários que correspondem a insumos da produção, a Recorrente houve por bem trazer aos autos **44 laudos técnicos (Doc. 07-A a 07-RR da Impugnação)** que abrange 100% do valor total autuado. Tais laudos foram produzidos por peritos e possuem o condão de determinar as características técnicas de cada produto autuado.

Além disso, a Recorrente elaborou, a partir da planilha apresentada pelo i. Auditor Fiscal mencionadas linhas acima, uma outra planilha (**Doc. 08 da Impugnação – “Base Fiscalização\_Infração 01 e 05”**) onde consta, para cada uma das mercadorias autuadas, qual a sua *finalidade específica* e como tais itens são utilizados *no processo produtivo* de produtos finais específicos da Recorrente.

Novamente, o que se vê é que, tendo sido prejudicada com a ilegal inversão do ônus da prova promovida pelo (precário) trabalho fiscal, a Recorrente está buscando, por todos os meios que estão ao seu alcance neste curto lapso de tempo do qual dispõe para elaborar a presente Impugnação, refutar as acusações que lhe foram feitas.

Para demonstrarmos a veracidade da alegação de que todos os produtos autuados são, de fato, produtos intermediários, tomemos como exemplo os produtos descritos como “Bico de Solda” na planilha “Crédito indevido-DIFAL Bosch 2014-2016” produzida pela própria Autoridade Fiscal:

Dta	NumDoc	CNPJ	UF	Descriçm	i	CFOP	VlBcIcms	AliqIcms	crédito indevido	Difal	Mes
13/05/14	12.419	56.144.900/0001-67	SP	BICO DE SOLDA		2101	2.395,00	7	167,65	239,50	5
16/07/14	12.740	56.144.900/0001-67	SP	BICO DE SOLDA		2101	1.916,00	7	134,12	191,60	7
10/11/14	13.319	56.144.900/0001-67	SP	BICO DE SOLDA		2101	1.916,00	7	134,12	191,60	11
02/04/15	13.841	56.144.900/0001-67	SP	BICO DE SOLDA		2101	1.197,50	7	83,83	119,75	4
03/06/15	14.089	56.144.900/0001-67	SP	BICO DE SOLDA		2101	718,50	7	50,30	71,85	6
06/07/15	14.251	56.144.900/0001-67	SP	BICO DE SOLDA		2101	1.197,49	7	83,82	119,75	7
04/08/15	14.347	56.144.900/0001-67	SP	BICO DE SOLDA		2101	958,01	7	67,06	95,80	8
06/10/15	14.574	56.144.900/0001-67	SP	BICO DE SOLDA		2101	1.437,00	7	100,59	143,70	10
16/11/15	14.767	56.144.900/0001-67	SP	BICO DE SOLDA		2101	1.437,00	7	100,59	143,70	11
24/02/16	15.224	56.144.900/0001-67	SP	BICO DE SOLDA		2101	1.916,00	7	134,12	191,60	2
19/04/16	15.442	56.144.900/0001-67	SP	BICO DE SOLDA		2101	1.916,00	7	134,12	191,60	4
18/10/16	16.233	56.144.900/0001-67	SP	BICO DE SOLDA		2101	3.624,00	7	253,68	362,40	10

Trata-se de aquisição do produto “BICO DE SOLDA”, cujas entradas no estabelecimento da Recorrente se deram no decorrer dos anos de 2014, 2015 e 2016 conforme demonstra a planilha acima.

A partir da leitura do laudo técnico referente a estes produtos (**Doc 07-LL**), podemos concluir que o “*bico de solda*” possui como função principal permitir o contato entre os bornes metálicos de ligas de latão e os fios condutores de cobre, transferindo a energia necessária para fundir uma liga de estanho que será responsável pela união dos elementos metálicos.

Não bastasse a conclusão de que se trata de produto intermediário, o laudo técnico ainda é objetivo ao descrever sua aplicação, uso ou emprego, dizendo ser “*utilizado nas soldadeiras da linha de montagem das bobinas asfálticas para realizar a solda de estanho dos terminais dos rolamentos com os pinos de conexão na tampa da bobina de ignição asfáltica*”. É fácil de concluir, portanto, que se trata de produto intermediário que integra o produto final.

Neste caso, a simples atenção à denominação do produto, somada a um interesse mínimo da atividade da Recorrente, já bastariam para que o i. Auditor Fiscal constatasse que a referida mercadoria é insumo, e não material de uso e consumo do seu estabelecimento. O mesmo ocorre com os demais produtos objetos da presente autuação.

Sendo patente a constatação de que tais produtos não se destinam a esta finalidade, a sua indicação no “Crédito indevido-DIFAL Bosch 2014-2016” não faz mais que demonstrar a

fragilidade do trabalho fiscal, que se escusou à necessária verificação da natureza das mercadorias cuja validade do crédito fiscal se pretendia apurar.

Assim, conforme o já exposto, os produtos autuados são, na verdade, produtos intermediários, os quais são diretamente vinculados à produção, tendo sido consumidos ou integrados ao produto final na condição de elemento indispensável à produção, uma vez que, sem o produto intermediário, seria impossível chegar-se ao produto final.

Desta feita, deve ser reconhecido o crédito fiscal utilizado pela Recorrente, sendo cancelado o Auto de Infração em relação à Infração 01.

No que tange à **Infração 05**, em decorrência de serem as mercadorias autuadas produtos intermediários, estes não comporiam o fato gerador da cobrança do diferencial de alíquota conforme preveem os artigos 4º, inciso XV da Lei Estadual nº 7.014/96 e o artigo 305, § 4º, inciso III, alínea a” do RICMS/BA de 2012:

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.*

*Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.*

*§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:*

**III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:**

- a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;*
- b) nas utilizações de serviços de transporte ou de comunicação iniciados em outra unidade da Federação e não vinculados a operações ou prestações subsequentes sujeitas ao imposto; (Original sem destaque).*

Verifica-se dos artigos reproduzidos acima, portanto, que somente constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do ICMS a recolher, o valor correspondente à diferença de alíquotas “nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente”. Desta feita, é certo que **não há** a incidência do diferencial de alíquota sobre os produtos intermediários adquiridos.

Apesar de todo o exposto, a C. 2ª JJF acabou seduzida pelo equivocado argumento aduzido pela d. Autoridade Fiscal, em Informação Fiscal, apresentada nos autos. Assentada em fundamento bastante simplória, a C. Turma Julgadora entendeu que os itens autuados não poderiam ser considerados produtos intermediários, uma vez que “se desgastam com o uso no processo produtivo”.

Para, enfim, rebater a presente razão de decidir adotada pela C. 2ª JJF, a Requerente repisa tudo quanto alegado até este momento. Mais do que isso, a Manifestante vem ressaltar que não há, na lei estadual tributária da Bahia, qualquer insinuação de que o desgaste de determinada mercadoria em processo produtivo furtar-lhe-ia o caráter de produto intermediário.

O relevante aqui, para categorização de determinado item como produto intermediário é sua participação no processo produtivo enquanto insumo e essa característica, i. Srs. Conselheiros, não foi refutada pela C. 2ª JJF.

É dizer: parece, na verdade, que a própria d. Autoridade Julgadora de primeira instância reconhece que os itens autuados são mercadorias que integram o processo produtivo da Recorrente como insumos e que, para “salvar o Auto de Infração”, a C. Turma Julgadora acabou por se apegar a condição ilegítima (i.e. o suposto desgaste de tais itens no processo produtivo)

para negar o caráter de produtos intermediário a tais mercadorias autuadas.

Assim, do exposto temos que, no que tange à **Infração 01**, deverá ser reconhecida a lisura do crédito fiscal utilizado pela Recorrente. Em relação à **Infração 05**, por sua vez, é certo que o diferencial de alíquota de ICMS não deverá ser cobrado uma vez que restou demonstrado não ser a aquisição de produtos intermediários seu fato gerador.

Ante o exposto, a Recorrente faz jus ao cancelamento do Auto de Infração em relação às Infrações 01 e 05.

**Infração 03** - Improcedência da infração de omissões de saídas tributáveis: demonstração da inocorrência do fato gerador.

Em relação a esta infração, a Recorrente passará à demonstração de que as omissões de saídas tributáveis presumidas pela Fiscalização não deverão prosperar. Conforme será apresentado adiante, as omissões apontadas pela Fiscalização não passam de descuidos na análise dos livros e documentos fiscais escriturados pela Recorrente.

Como se depreende do auto de infração, a Fiscalização apontou supostas *diferenças de estoque* verificadas entre os anos de 2014 a 2016 em relação tão somente a três produtos, quais sejam: platinado, bobina de ignição e vela de ignição.

Entretanto, os i. Srs. Julgadores verão que os equívocos se repetem em relação a **todos os produtos**, qual seja, a total desconsideração por parte da Fiscalização dos: (i) estoque inicial; (ii) estoques finais; e (iii) ajustes no inventário, tendo em vista a troca de embalagens dos produtos autuados.

A Recorrente houve por bem elaborar, para este ponto, (i) planilha analítica demonstrativa da movimentação do estoque do período autuado (**Doc. 09 da Impugnação**); (ii) planilha com os dados de movimentação de cada material autuado (**Doc. 10 da Impugnação**) e; sua própria revisão da planilha utilizada pelo fiscal com os valores de estoque e movimentações revisitadas (**Doc. 11 da Impugnação**).

O intuito da Recorrente com a elaboração de tais planilhas consiste em demonstrar que, de fato, **não** houve saída de mercadoria com a ausência de emissão de documento fiscal, mas equívoco cometido pela d. Autoridade Fiscal no procedimento de levantamento quantitativo de estoque, não havendo que se falar em falta de recolhimento de imposto.

Tendo em vista que os mesmos equívocos ocorrem para os três produtos, nos três anos autuados, a Recorrente tomará como exemplo o Item “Platinado”, do Inventário de 2014, para demonstrar os erros cometidos pela Fiscalização em relação aos produtos autuados.

O produto “platinado” – indicado na linha 1 da planilha “Inventário 2014 Bosch” que acompanha o Auto de Infração, é reproduzido da seguinte forma:

ESPÉCIE	UND	Estoque			Produção	Vendas e outras saída:cnf. levantamento	Est. Final	Est. Final Inventário	Saídas sem NF	Preço unit. méd. saídas	Base de cálc. Saídas
		Inicial	Entradas	Consumo							
Platinado	pc	23.840,00	0,00		330.500,00	292.050,00	62.290,00	25.520,00	36.770,00	6,34	233.182,80
<b>TOTAL</b>		...	...	...	...	...	...	...	...	...	233.182,80

Como se vê, para o produto analisado, a Fiscalização apurou um estoque final de 62.290 unidades enquanto o estoque final escriturado na contabilidade da Recorrente seria de 25.520 unidades, razão pela qual o i. Auditor Fiscal entendeu ter havido a omissão de saída de 36.770 unidades do produto “platinado”:

Estoque Inicial	23.840
Produção	330.500
Vendas e outras saídas	292.050
Estoque Final cf. levantamento	62.290
Estoque Final cf. inventário	25.520
<b>Omissão de Saídas</b>	<b>36.770</b>

Esta diferença, porém, diz respeito ao fato que (i) a fiscalização não considerou todos os *part numbers* desta mercadoria no estoque inicial; (ii) contraditoriamente, considerou todos os part

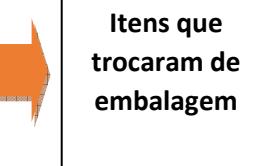
*numbers* na produção e; (iii) não considerou os ajustes de inventário efetuados em razão de troca de embalagens das mercadorias.

Explica-se. Durante o processo produtivo realizado pela Recorrente e por tantas outras indústrias, ocorre de, muitas vezes o produto constante do estoque inicial de determinado ano, necessitar de troca de embalagem. Isto ocorre por diversas razões, como por exemplo, pelo próprio desgaste natural decorrente da exposição em estoque, ou mesmo pela reorganização dos produtos contidos dentro das embalagens que podem passar a contar com maior número de itens.

Nestes casos, para demonstrar fidedignamente as mutações de seu estoque, as empresas costumam espelhar estas alterações em sua contabilidade, fazendo com que ocorram ajustes no estoque no decorrer do ano.

Este é o primeiro equívoco sofrido pela Recorrente, cometido pela Fiscalização. Observe-se abaixo, o analítico de estoques para o produto Platinado no inventário de 2014 (**Doc. 09 da Impugnação**). Nele, há a demonstração de dois itens que sofreram a troca de embalagem:

2014							
Platinado	Est. Ini.	Prod.	Transfer.	Est. Fin	GAP	Dif.Inv	
1237.013.044-7AT	5.350	11.550	- 14.350	700	1.850	- 1.850	
1237.013.057-7AT	100	950	- 1.000	-	50	- 50	
1237.013.081-7AT	150	1.500	- 1.500	-	150	- 150	
1237.013.147-7AT	900	-	-	1.200	- 300	300	
9231.081.331-39B	1.100	4.600	- 4.900	-	800	- 800	
9231.081.332-39B	6.240	23.550	- 29.750	250	- 210	210	
9231.081.332-74U	550	2.250	- 2.800	-	-	-	
9237.013.044-741	8.300	-	-	7.800	500	- 200	
9237.013.044-74U	700	-	-	1.000	-	300	
9237.013.057-74U	450	50	- 500	-	-	-	
1237.013.130-7AT	-	3.650	- 3.100	550	-	-	
9231.081.332-8H8	-	-	-	-	-	-	
1237.013.057-741	-	-	-	-	-	-	
<b>Platinado</b>	<b>23.840</b>	<b>48.100</b>	<b>- 58.900</b>	<b>10.500</b>	<b>2.540</b>	<b>- 2.540</b>	
1237.013.052-7AT	-	3.000	- 3.000	-	-	-	
1237.013.130-74U	-	500	- 500	-	-	-	
9232.081.044-39B	8.050	278.900	- 272.001	14.950	- 1	-	
9237.013.055-826	1.700	-	-	-	1.700	- 1.700	
9237.013.057-741	-	-	-	-	-	-	
<b>Platinado</b>	<b>33.590</b>	<b>330.500</b>	<b>- 334.401</b>	<b>25.450</b>	<b>4.239</b>	<b>- 4.240</b>	



Itens que  
trocaram de  
embalagem

Note-se que os dois itens que tiveram troca de embalagem impactaram em ajustes no estoque da Recorrente e a Fiscalização, no entanto, **desconsiderou** tais ajustes, levando em conta apenas para o levantamento quantitativo os saldos de estoques finais e iniciais.

Não bastasse tal equívoco, a Fiscalização, mesmo para a consideração de estoques finais e iniciais, tomou como base de cálculo itens distintos. A análise do mesmo demonstrativo colacionado acima espelha itens que tiveram seus *part numbers* desconsiderados para a composição dos estoques iniciais, entretanto, foram considerados para o cômputo dos produtos em produção:

		2014					
	Platinado	Est. Ini.	Prod.	Transfer.	Est. Fin	GAP	Dif.Inv
<b>Considerados pelo Fiscal</b>	1237.013.044-7AT	5.350	11.550	- 14.350	700	1.850	- 1.850
	1237.013.057-7AT	100	950	- 1.000	-	50	- 50
	1237.013.081-7AT	150	1.500	- 1.500	-	150	- 150
	1237.013.147-7AT	900	-	-	1.200	- 300	300
	9231.081.331-39B	1.100	4.600	- 4.900	-	800	- 800
	9231.081.332-39B	6.240	23.550	- 29.750	250	- 210	210
	9231.081.332-74U	550	2.250	- 2.800	-	-	-
	9237.013.044-741	8.300	-	-	7.800	500	- 200
	9237.013.044-74U	700	-	-	1.000	- 300	-
	9237.013.057-74U	450	50	- 500	-	-	-
	1237.013.130-7AT	-	3.650	- 3.100	550	-	-
	9231.081.332-8H8	-	-	-	-	-	-
	1237.013.057-741	-	-	-	-	-	-
<b>Não Considerados pelo Fiscal</b>	9232.081.044-39B	-	-	-	-	-	-
	9237.013.055-826	8.050	278.900	- 272.001	14.950	- 1	-
	9237.013.057-741	1.700	-	-	-	1.700	- 1.700
	Platinado	33.590	330.500	- 334.401	25.450	4.239	- 4.240

Ora, ou se admite que todos os *part numbers* devem ser computados para a composição dos estoques iniciais e de produtos em produção; ou desconsidera-os nos dois casos; ao contrário, jamais a Fiscalização conseguirá obter o *match* dos valores.

Para ambos os equívocos, aplicáveis para os demais anos e produtos, fato é que, a todo o tempo, a Fiscalização tinha condições de apreender esta informação. Bastava que ela analisasse com atenção a contabilidade da Recorrente, onde estavam indicadas de modo claro todas estas movimentações.

Vale mencionar que durante todo o período de fiscalização, a D. Autoridade Fiscalizadora jamais questionou da Recorrente os possíveis motivos de ajustes, ***analisando unicamente a diferença entre os estoques finais e iniciais.***

Neste sentido, superados estes equívocos cometidos pela Fiscalização, tem-se a diferença apontada pelo Auditor Fiscal. Não se trata, portanto, de saída de mercadoria não amparada por nota fiscal (omissão de saídas), mas sim de desconsiderações feitas pela própria Fiscalização. Com a revisão de tais equívocos, chega-se ao seguinte inventário contraposto com o da fiscalização:

ESPÉCIE	UND	Entradas	Consumo	Produção	Vendas e outras saídas	Est. Final cnf. levantamento	Est. Final Inventário	Saídas sem NF	Preço unit. méd. saídas	Base de cálc. Saídas	Diferença de
	1	3	4	5	6	2+3-4+5-6=7	8	7-8=9	10	9x10=11	12
Platinado	pc	0.00		330.500,00	292.050,00	62.290,00	25.520,00	36.770,00	6,34	233.182,80	
<b>TOTAL</b>		***	***	***	***	***	***	***	***	233.182,80	
Platinado	pc	0.00		330.500,00	334.401,00	29.689,00	25.450,00	4.239,00	6,34	26.882,29	4.240,00
						BASE DE CALCULO (R\$)	ALÍQUOTA	ICMS DEVIDO		Fiscal	
						233.182,80	17	39.641,076			
						BASE DE CALCULO (R\$)	ALÍQUOTA	ICMS DEVIDO		Recorrente	
						-6,34	17	-1.078			

Não há, pois, que se falar em diferença de estoque que dê ensejo à presunção de omissões de saída, pois a suposta divergência apontada pela Fiscalização tem origem, para todos os casos, na troca de embalagens e na incorreta consideração dos *part numbers* para a mensuração dos estoques.

Estas falhas só fazem comprovar a desídia com que foi feito o levantamento quantitativo que precedeu a lavratura do Auto de Infração. Veja-se que, apesar de todo o exposto e da prova constituída nos autos, a C. 2ª JJF manteve o Auto de Infração, relativamente a esta infração fiscal, por entender que a Recorrente “não apresentou documentos que comprovassem suas alegações”.

De antemão, portanto, ressalte-se que a d. Autoridade Julgadora de primeira instância, *data máxima vénia*, adotou razão de decidir superficial neste ponto e deixou de analisar os documentos apresentados pela Recorrente, socorrendo-se da falsa justificativa de que a Recorrente não teria comprovado suas alegações.

Tivesse, enfim, a C. Turma Julgadora analisado os documentos apresentados pela Recorrente, teria constatado o equívoco incorrido pela d. Autoridade Fiscal. Apesar da falha da decisão de primeira instância, a Recorrente, como prova de sua boa-fé e de seu comprometimento com a verdade material, vem apresentar seus Livros de Controle de Produção e Estoque (“LCPE”) relativos a todo período autuado (**Doc. 02**).

Por meio dos livros contábeis ora apresentados, a Recorrente demonstra toda a movimentação efetuada para cada um dos itens autuados. Basta, enfim, que a d. Autoridade Julgadora analise os livros mensais e o resultado das movimentações de cada mês resultará exatamente nos valores indicados pela Requerente nas planilhas juntadas com a Impugnação.

É dizer: enquanto que o LCPE constitui o “filme” relativo à movimentação dos estoques da Recorrente, a planilha já apresentada representa a “foto” do final dessa movimentação.

Isso significa, no fim das contas, que o LCPE vem apenas complementar a informação que já constava nos autos e para rebater nova alegação trazida em decisão de primeira instância. Exatamente por isso – e pela inexistência de alegação nova – não há que se falar em preclusão para a apresentação de tais documentos, estando autorizada a apresentação do LCPE no presente momento pelo artigo 123, §5º, III do Decreto Estadual nº 7.629/99.

Diante do exposto e em virtude de mais este elemento probatório, deve-se reconhecer a improcedência do Auto de Infração neste ponto para que se cancele o Auto de Infração lavrado em face da Recorrente.

#### **Infrações 06 e 07 – Correto e efetivo recolhimento de ICMS pela Recorrente.**

A Infração 06 diz respeito à suposta falta de recolhimento do ICMS devido em virtude do desembaraço aduaneiro de mercadorias quando da sua importação (“**ICMS-Importação**”) em razão de suposto erro na determinação da base de cálculo devido à ausência de inclusão dos tributos aduaneiros na referida base de cálculo e utilização de taxa de câmbio incorreta.

Confira-se nesse sentido o seguinte trecho do Auto de Infração:

##### *“Infração 06*

*Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. Quer também pela não inclusão de valor relativo ao IPI ou mesmo todos os tributos federais na montagem da base de cálculo para o recolhimento de ICMS incidente sobre as importações. Vide em anexo ÍNDICE DO PAF.*

*Total da infração: R\$ 3.177.370,76”*

A infração 07 diz respeito à suposta falta de pagamento de ICMS para os casos de importações tributadas realizadas pela Recorrente:

##### *“Infração 07*

*Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento.*

*Não houve comprovação do devido recolhimento de ICMS em processos de importações. Ver em anexo ÍNDICE DO PAF.*

*Total da infração: R\$ 244.070,81”*

Primeiramente, convém chamar atenção para a imprecisão conceitual da fiscalização ao se utilizar do termo “*despesas aduaneiras*” com a finalidade de se referir aos tributos incorridos no momento da importação. Esta ressalva é importante na medida em que a Recorrente irá demonstrar que toda a controvérsia suscitada pelo i. Auditor Fiscal se refere, tão somente, aos tributos aduaneiros, posto que não se verifica qualquer problema quanto à inclusão de despesas aduaneiras na base de cálculo do ICMS-Importação devido pela Recorrente no presente caso.

Ao analisar a acusação relativa às Infrações 06 e 07, a Recorrente identificou duas razões que justificam a diferença total apurada, quais sejam:

- i. diversas mercadorias autuadas pela fiscalização estavam sob o amparo de regime aduaneiro especial de entreposto industrial, o que lhes garantia **suspensão da tributação federal aduaneira** posteriormente convertida em isenção. Tal fato foi desconsiderado pela fiscalização ensejando a sua indevida inclusão na base de cálculo do ICMS-Importação; e
- ii. as mercadorias comercializadas pela Recorrente estavam sob amparo do benefício da suspensão do Imposto sobre o Produto Industrializado (“IPI”), tanto em relação às operações de importação quanto no tocante às operações de saída subsequentes no mercado interno, o que foi ignorado pela fiscalização.

A seguir, a Recorrente abordará as duas razões identificadas acima com a devida profundidade.

Operações de exportação subsequentes à importação – não incidência dos tributos federais na base de cálculo do ICMS.

O suposto erro cometido pela Recorrente nas Infrações 06 e 07 teria consistido na não inclusão dos tributos aduaneiros devidos na importação de mercadorias na base de cálculo do ICMS, tal como determina a legislação estadual. Tal “lapso” teria, neste sentido, reduzido indevidamente o imposto apurado e recolhido.

O raciocínio dos i. Auditores Fiscais até poderia estar correto se um importante fato não tivesse sido sumariamente ignorado durante o curso da fiscalização: **a Recorrente é beneficiária do Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (“RECOF”)** cuja principal consequência é a **suspensão da tributação federal aduaneira com a sua posterior extinção sem a cobrança do valor de qualquer tributo (i.e. sua conversão de suspensão em isenção)**, caso as mercadorias importadas sejam industrializadas e posteriormente exportadas seguindo-se os prazos e condições estabelecidos.

A base de cálculo do ICMS-Importação é aquela descrita no artigo 17, inciso VI da Lei nº 7.014/1996 e que deverá ser composta apenas pelas despesas aduaneiras efetivamente cobradas.

Ocorre que parte das operações que foram objeto das Infrações 06 e 07 decorrem de importações de mercadorias realizadas com a **suspensão** dos tributos federais por meio de regime aduaneiro especial de entreposto industrial, tendo ocorrido a sua industrialização e exportação antes de decorrido o prazo para que fossem exigidos os tributos federais. Foi justamente por esta razão que a Recorrente deixou de incluir os tributos federais aduaneiros na base de cálculo do ICMS-Importação.

O regime especial aduaneiro concedido à Recorrente era o Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado (“RECOF”), disciplinado pelos artigos 420 e seguintes do Decreto nº 6.759/2009 (**“Regulamento Aduaneiro”**) bem como pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.291/2012.

Nos termos dos referidos diplomas normativos, a consequência da concessão do regime é a suspensão dos tributos federais incidentes quando da importação de mercadorias por período determinado. Vejamos o disposto no artigo 420 do Regulamento Aduaneiro:

*“Art. 420. O regime de entreposto industrial sob controle aduaneiro informatizado - RECOF é o que permite a empresa importar, com ou sem cobertura cambial, e com suspensão do pagamento de tributos, sob controle aduaneiro informatizado, mercadorias que, depois de submetidas a operação de industrialização, sejam destinadas a exportação”* (Original sem destaque).

A partir da leitura do dispositivo normativo reproduzido, é possível observar qual é o efeito tributário advindo da concessão do RECOF: a suspensão dos tributos federais incidentes quando da importação de mercadorias.

Pois bem, em consequência da fruição do regime especial instituído pelo RECOF, os tributos federais devidos nas operações de importação não foram incluídos na base de cálculo do ICMS-Importação, uma vez que ainda não eram exigíveis. Assim que se tornassem exigíveis os tributos federais, em razão do fim da fruição do regime especial, os tributos aduaneiros deveriam ser incluídos na base de cálculo do ICMS-Importação e, a partir deste momento, o referido imposto

passaria a ser exigido.

O RECOF, como todo regime aduaneiro especial cujo benefício concedido é a suspensão de tributos incidentes na importação, possui como condição suspensiva para a sua conversão definitiva em isenção a posterior exportação de produto industrializado no Brasil com a matéria-prima importada beneficiada pelo regime. Neste sentido, havendo a industrialização e a exportação, estarão preenchidas as condições para que a suspensão dos tributos seja convertida em isenção.

Ocorre, porém, que, no presente caso, os tributos federais suspensos pelo RECOF nunca foram exigidos. Isto porque a suspensão dos tributos aduaneiros foi convertida em isenção haja vista que as mercadorias importadas foram utilizadas em processo de industrialização e posteriormente exportadas.

Em decorrência, os tributos federais aduaneiros nunca foram exigidos, razão pela qual jamais deveriam ser incluídos na base de cálculo do ICMS-Importação.

Como se verá em subtópico posterior, para uma mesma DI, há diversas notas fiscais e declarações de exportação. Isto ocorre, pois, para uma mesma quantidade de matéria-prima importada, pode haver diversas operações de exportação de mercadorias que resultaram do seu processo de industrialização.

A constatação de que há, para cada DI, diversas DDEs a ela relacionadas, nada mais é do que a demonstração de que a suspensão decorrente das importações beneficiadas com o regime especial aduaneiro converteu-se em isenção no tocante às operações autuadas.

Desse modo, para todos os casos autuados, os tributos aduaneiros **jámais** foram exigidos razão pela qual jamais poderiam ser incluídos na base de cálculo do ICMS-Importação. Neste estado de coisas, é de se questionar: Como pretender incluir tributos federais na base de cálculo do ICMS se tais tributos jamais foram exigidos da Recorrente?

Neste sentido, nem se alegue que inexiste norma tributária do Estado da Bahia que possibilite a exclusão dos tributos federais aduaneiros da base de cálculo do ICMS-Importação.

Reparem, i. Srs. Julgadores que tanto o legislador complementar quanto ao estadual determinaram expressamente que só as despesas efetivas do contribuinte devem ser consideradas na base de cálculo do ICMS-Importação. Veja-se, enfim, que Lei Estadual nº 7.014/96, em seu artigo 17, inciso VI, alíneas “a” a “e”, e a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13, inciso V, exigem que o IPI, II e IOF sejam despesas **devidas** do contribuinte para que sejam incluídos na base de cálculo do ICMS-Importação.

Ainda, veja-se que há mesmo decisão de Primeira Instância administrativa do próprio CONSEF que, em análise sobre a exclusão de tributos federais aduaneiros – suspensos em razão do RECOF – na base de cálculo do ICMS-Importação:

*“a base de cálculo do ICMS-Importação (...) leva em conta as parcelas **efetivamente cobradas e devidas pelo importador** (tributos aduaneiros, despesas aduaneiras)” (5ª JJF, Acórdão nº 0055-05/17, j. 23.03.2017 – Original sem destaque, p. 8 do referido acórdão)*

Mais do que isso, deve-se esclarecer que, ainda que o RECOF gere diminuição indireta na arrecadação de ICMS-Importação, a concessão e aplicação de tal regime são de competência da União Federal e, portanto, não representam desoneração de imposto estadual. Em amparo à alegação da Recorrente, veja-se que este entendimento já foi, igualmente, acolhido pela 5ª JJF deste E. CONSEF em caso da própria Recorrente:

*IMPORTAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE INCLUSÃO, NA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS FEDERAIS ADUANEIROS (II, IPI, IOF e PIS/COFINS). RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOR. As operações de importação realizadas pelo contribuinte se fizeram com a suspensão de tributos federais por meio do regime especial do RECOF (Regime Aduaneiro Especial de Entreponto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado). A exoneração tributária efetuada pela União irá se refletir no montante de ICMS a ser recolhido em favor do Estado, especialmente se os tributos federais integravam a base de cálculo do imposto estadual. Mas essa circunstância não significa que a União invadiu*

*a competência do Estado para desonerar ilegalmente tributo que não lhe pertencia. Item improcedente (5ª JJF, Acórdão nº 0055-05/17, j. 23.03.2017 – Original sem destaque, parte da ementa do acórdão)*

Note-se, ainda, que o ICMS-Importação decorrente da inclusão dos tributos aduaneiros na sua base de cálculo somente poderia ser exigido caso os tributos aduaneiros recuperassem a sua exigibilidade o que ocorreria nas hipóteses de nacionalização ou de término dos efeitos do regime (após 1 ano da sua concessão prorrogável por mais 1 ano). Pois bem, não foi o que ocorreu no presente caso.

Paralelamente, cumpre pontuar que, como se sabe, o Supremo Tribunal Federal, em julgado recente, decidiu pela impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS. Embora se trate, enfim, de decisão sobre matéria distinta da ora discutida nos autos, é patente que o STF admite, por meio deste entendimento, que é ilegítima a inclusão de um tributo na base de cálculo de outro, reconhecendo-se, enfim, o efeito distorcido desta prática.

Este entendimento jurisprudencial – conquanto não seja aplicável diretamente ao presente caso – demonstra, por mais essa razão, que o sistema tributário brasileiro não foi concebido para que tributos sejam cobrados sobre tributos.

Apesar disso, a C. 2ª JJF houve por bem manter o Auto de Infração neste ponto reproduzindo trecho de outro acórdão proferido pela mesma Turma Julgadora, abaixo transcrito:

*“A defesa não apontou nenhuma norma do Estado da Bahia que possibilite a retirada das parcelas elencadas no dispositivo acima transcrito. O fato do pagamento das operações estarem amparadas por um regime aduaneiro especial de entreposto industrial, tal regime apenas que lhes garantia suspensão da tributação federal, não trata nem poderia tratar da tributação do ICMS, que é um imposto estadual, estando a competência tributária do Estado da Bahia pela própria Constituição Federal”. (Original sem destaque – p. 7 do acórdão recorrido)*

A partir do trecho transcrito, constata-se que o acórdão recorrido incorreu em dois graves equívocos. Em primeiro lugar, a C. 2ª JJF menciona que a Recorrente não teria apontado nenhum dispositivo da legislação baiana que exigisse a exclusão dos tributos aduaneiros federais suspensos da base de cálculo do ICMS – o que não é verdade.

Conforme demonstrado acima, **o artigo 17, inciso VI, alíneas “a” a “e” da Lei Estadual nº 7.014/96** é expresso em determinar que somente as despesas **devidas** no desembaraço de mercadoria importada serão incluídas na base de cálculo do ICMS-Importação. A decorrência lógica óbvia desse dispositivo é de que tributos federais suspensos – e, portanto, que **não** são devidos – **não** devem integrar a base de cálculo do ICMS-Importação.

Mais do que isso, se o STF – em mencionado julgado – já decidiu pela impossibilidade de cobrança de PIS/COFINS sobre efetivamente pago, quem dirá sobre tributo não cobrado. É dizer: se a lógica do referido julgado já impede a inclusão de **tributo pago** na base de cálculo de outro tributo, ainda mais inadmissível é o que pretende a d. Autoridade Fiscal ao exigir a inclusão de **tributos suspensos** na base de cálculo do ICMS-Importação.

Com isso, não restam dúvidas: a legislação estadual da Bahia e o próprio sistema tributário nacional de uma forma geral são expressos em determinar a exclusão de tributos aduaneiros suspensos (em razão do RECOF ou de qualquer outro regime) da base de cálculo do ICMS.

Em segundo lugar, a C. Turma Julgadora sustenta que o RECOF não teria o condão de suspender a exigência de ICMS, já que este é tributo de competência do Estado da Bahia. Sobre esta assertiva especificamente não há qualquer erro por parte da C. 2ª JJF e a Recorrente – conforme esclarecido em Impugnação e ora reforçado – concorda com este entendimento.

Mas a verdade é que, em nenhum momento, a Recorrente pretendeu expandir os efeitos do RECOF para o ICMS, visando a aplicar a suspensão da obrigação tributária também para este tributo.

Uma vez mais repise-se: a Recorrente a todo tempo vem alegando que o ICMS exigido por meio do Auto de Infração é indevido, não em razão de qualquer suspensão ou isenção conferida pelo RECOF, mas sim pelos **efeitos** deste regime sobre a apuração da base de cálculo do ICMS-

Importação. É dizer, como, em virtude do RECOF, os tributos federais aduaneiros são suspensos e, posteriormente, isentos, estes tributos não devem compor a base de cálculo do ICMS-Importação.

No final das contas, o RECOF não possui qualquer efeito direto sobre a exigência do ICMS, mas sobre a dos tributos federais e, estes, por sua vez, passam a deixar de ser incluídos na base de cálculo do tributo estadual.

Sobre os aludidos efeitos da exclusão dos tributos federais da base de cálculo do ICMS, nem se alegue que caberia à Recorrente ter trazido toda a relação de DIS, NFs e DDEs aos autos para produzir prova a este respeito, pois a controvérsia dos autos não gira em torno dessa comprovação, mas sim de questão anterior, puramente jurídica, concernente à exclusão, da base de cálculo de ICMS, de tributos federais suspensos.

Em razão de todo exposto, ficam evidentes os erros incorridos, *data vénia*, pela d. Autoridade Julgadora de primeira instância, devendo-se reformar o acórdão recorrido neste ponto, para que se cancele o Auto de Infração.

**Suspensão de IPI para bens automotivos - Não inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS-importação.** Outra parcela das operações que deu causa às Infrações 06 e 07 decorreu da necessidade de inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS-Importação, conforme determina o artigo 58, I do RICMS/97.

Ocorre, todavia, que em determinadas operações realizadas pela Recorrente há a suspensão da cobrança do IPI, que, aliás, também continuará suspenso no momento da saída da mercadoria do estabelecimento da Recorrente, não sendo exigível, portanto, em momento algum, seja na importação, seja na venda no mercado interno. Conforme apontamos anteriormente, a Recorrente é empresa multinacional que se dedica, dentre outras atividades, à “*fabricação de peças e acessórios para o sistema motor de veículos automotores*” e, como tal, faz jus a diversos benefícios fiscais federais que têm como alvo tais mercadorias como forma de fomento ao respectivo mercado, dentre os quais, a suspensão do IPI tanto por ocasião da importação da mercadoria quanto no momento da sua saída física do estabelecimento industrial.

A suspensão do IPI sobre os bens automotivos ora tratados foi instituída pelo artigo 5º da Lei nº 9.826/99, bem como pelo artigo 29 da Lei nº 10.637/2002. Atualmente, a suspensão trazida por ambas as normas foi regulada pela IN RFB nº 948/2009, mais precisamente em seus artigos 2º, 3º, 5º e 6º. Assim, para entendermos melhor a suspensão do IPI, vejamos o que dispõem os referidos dispositivos:

**“Art. 2º Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, adquiridos para emprego na industrialização dos produtos autopropulsados classificados nos códigos 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 8704.10.00, 8704.2, 8704.3, 87.05, 87.06 e 87.11 da Tipi.”**

**Art. 3º Serão desembaraçados com suspensão do IPI os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, importados diretamente pelo estabelecimento industrial, para emprego na industrialização dos produtos autopropulsados classificados nos códigos 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 8704.10.00, 8704.2, 8704.3, 87.05, 87.06 e 87.11 da Tipi.”**

**Art. 5º Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, quando adquiridos por estabelecimento industrial fabricante, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da Tipi”**

**Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.**

**Art. 6º Serão desembaraçados com suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem importados diretamente pelo estabelecimento industrial fabricante, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da Tipi. (...)”** (Original sem destaque)

Assim, determinam os artigos supracitados que haverá suspensão do IPI quando: **(i)** ocorrer desembarço de determinados bens automotivos, bem como seus insumos, importados por estabelecimento industrial (arts. 3º e 6º); e **(ii)** da saída dos estabelecimentos industriais de determinados bens automotivos, bem como seus insumos, quando adquiridos por estabelecimento industrial fabricante (arts. 2º e 5º).

Deste modo, percebe-se que tanto na importação quanto na saída de determinados bens automotivos importados pela Recorrente ocorrerá a suspensão do IPI. Não bastasse os próprios efeitos advindos do RECOF, a própria legislação prevê semelhante benefício, porém, de modo a aumentar o seu escopo já que não apenas garante a suspensão na importação como também na posterior venda no mercado interno.

Com efeito, torna-se inválida a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS-Importação pelas mesmas razões já apontadas anteriormente quando tratamos dos efeitos do RECOF. Não há, portanto, dúvidas quanto ao erro incorrido pelo i. Auditor Fiscal ao autuar operações em que não há a possibilidade de inclusão do imposto na base cálculo do ICMS-Importação, razão pela qual deverá ser excluído da cobrança exigida no Auto de Infração, os valores relativos a este ponto.

Caso, no entanto, haja o descumprimento do RECOF pela Recorrente, procede-se, num segundo momento, à nacionalização dos produtos, formalizada por meio da emissão de uma DI de Nacionalização (“DI-Nacionalização”). Neste momento, a Recorrente procede a um recolhimento complementar de ICMS-Importação, cuja base de cálculo é composta tão somente pelos tributos federais que deixaram de ser suspensos e passaram a ser devidos. Isto porque os valores da mercadoria (custo, seguros, fretes e demais taxas) já foram considerados na base de cálculo do ICMS da DI de admissão (primeiro momento), devendo apenas ser subtraído o montante de IPI – que, de todo modo, continua suspenso em vista do regime automotivo que faz jus a Recorrente.

Veja-se, neste sentido, a DI de nacionalização de nº 1400428949, datada de 08/01/2014, demonstrada na Simulação DI 1400428949 (**doc. 13-A da Impugnação**):

Num. DI	DI de Admissão	Desemb.	Vlr Mercad.	CIF R\$	Tx. Siscomex	II	IPI	PIS/PASEP	COFINS	Desp. Aduan.	V. total	B. de Cálc.	ICMS devidc	ICMS pago	Dif. a recolher
1400428949	8/1/2014		264.456,95	680,60	27.118,74	34.233,27	5.409,40	27.288,75		-	359.187,71	432.756,28	73.568,57	12.952,47	60.616,10
	8/1/2014		.	.	27.118,74	3.421,62	5.409,40	27.288,75		-	63.238,51	76.190,98	12.952,47	12.952,47	.



Como no exemplo anterior, a Recorrente demonstrou na primeira linha o montante exigido pela D. Autoridade Fiscal e na segunda, o montante efetivamente devido.

Observe-se, mais uma vez, que o valor efetivamente devido foi exatamente o montante pago pela Recorrente, conforme demonstra o Comprovante de Pagamento DI 1400428949 (**doc. 13-B da Impugnação**):

Quando do desembarço aduaneiro das mercadorias, o recolhimento do ICMS-Importação é feito para todos os *part numbers* contidos nos containers, por meio de Guia de Arrecadação única, tornando-se impossível, a comprovação por meio de GAREs do valor pretendido pela Fiscalização.

Entretanto, resta claro que para a nacionalização, a Recorrente realiza a correta apuração do ICMS-Importação, levando-se em conta, como já explicado nos subtópicos acima, à suspensão dos tributos federais que faz jus, bem como ao RECOF.

Conforme verificado nos exemplos expostos acima, bem como na fundamentação trazida anteriormente, para uma mesma DI de admissão, existem diversas DIs de nacionalização. No presente caso, para 12 DIs de admissão, existem 279 DIs de nacionalização (**Doc. 14 da Impugnação – Relação de DIs autuadas**), razão pela qual a Recorrente deixa de apresentar todas no atual momento, tornando a peça impugnatória mais fluída.

Ademais, a Recorrente entende ser dispensável a apresentação de todas as DIs, tendo em vista a já

evidenciada questão jurídica que envolve o RECOF e a suspensão dos tributos federais que faz jus. Estando estas questões previstas em lei, não é necessário que haja a evidenciação destes documentos.

Entretanto, caso a D. Autoridade Julgadora entenda necessária a comprovação das questões relacionadas ao RECOF e a suspensão dos tributos federais no caso concreto, a Recorrente se coloca à disposição para apresentar, mediante solicitação de diligência em prazo razoável, os documentos que serviriam como comprovação do quanto alegado.

Sem prejuízo, cumpre esclarecer que os exemplos trazidos neste subtópico acabam por ilustrar a situação que ocorre para todas as DIs autuadas, de forma que, em todos os casos, a Recorrente apurou e pagou o imposto devido, não fazendo sentido o pleito da D. Autoridade Fiscal.

Para facilitar a compreensão dos documentos pela D. Autoridade Julgadora, a Recorrente passará a discorrer sobre como deverá ser feita a análise dos mencionados documentos para, ao final, chegar à conclusão de que todo o montante cobrado a título de **ICMS foi devidamente quitado pela Recorrente**.

### **Impossibilidade de Cobrança de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício.**

Ainda subsidiariamente, deve esse E. Órgão Julgador de primeira instância, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos dos artigos 161 do CTN.

Embora não seja objeto do Auto de Infração, o pedido de exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício pretende justamente evitar a futura cobrança desses encargos, razão pela qual a Recorrente pede a sua apreciação.

Tal procedimento – que tem sido praticado indiscriminadamente – carece de fundamento legal, já que o artigo 161 do CTN, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado. Vejamos:

*“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”* (destacado)

Verifica-se, portanto, que a cobrança dos juros de mora somente ocorreria sobre o crédito tributário, ou seja, o valor do principal lançado.

No mesmo sentido do disposto pelo artigo 161 supracitado é a jurisprudência dos tribunais federais, o que nos serve como demonstração da adoção da argumentação da Recorrente, mesmo que não vincule a E. Superintendência:

*“JUROS SOBRE MULTA – Não existe previsão legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 61 da 9.430/96 não contém previsão nesse sentido. Ao utilizar a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, o art. 61, da Lei nº. 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados (não incluindo a multa), visto que na segunda parte do caput está normatizando justamente a incidência, sobre aqueles, da multa de ofício.”*

*(CARF; 1ª Seção; 2ª Câmara; 1ª Turma Ordinária; Acórdão nº. 1201.00-304; Relator: Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes; julgado em: 04.08.2010 – destacado)*

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre multa de lançamento de ofício.”*

*(CARF; 3ª Seção; 4ª Câmara; 3ª Turma Ordinária; Acórdão nº. 3403-003.306; Relator: Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista; julgado em: 14.10.2014 – destacado)*

Assim, caso não seja integralmente cancelado o Auto de Infração com base no direito acima exposto, a exclusão da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício é medida que se impõe.

### **Pedido de diligência**

Ainda subsidiariamente, caso os i. Srs. Conselheiros, entendam que a prova – por ser volumosa e

extensa – careça de melhor análise pela d. Autoridade Fiscal, requer-se a conversão do presente julgamento em diligência para que se analise a prova já juntada aos autos relativamente às infrações 03, 06 e 07.

Assim, com base no artigo 123, §3º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia, em razão da “complexidade da matéria” em discussão no processo administrativo em epígrafe, a Recorrente vem justificar seu pedido subsidiário de diligência.

Ante o exposto, pode-se concluir que:

- (i) Preliminamente, é nulo o Auto de Infração em decorrência da falta de motivação adequada e do cerceamento do direito de defesa da Recorrente que dela decorre. Isto, pois, o agente fiscal se limita a somente formular acusações contra a Recorrente, sem provar ou demonstrar a procedência de suas alegações;
- (ii) no que tange às Infrações 01 e 05, restou demonstrado que as mercadorias autuadas possuem natureza de “produtos intermediários”. Em consequência, tais produtos dão direito a crédito, sendo correta sua utilização pela Recorrente. Outrossim, a circulação de produtos intermediários não é fato gerador do diferencial de alíquota do ICMS, razão pela qual é incorreta sua exação. Assim, deve ser cancelado o Auto de Infração em relação a essas Infrações;
- (iii) no que tange a infração 03, a Recorrente demonstrou que a presunção da Fiscalização de omissão de saídas tributáveis não deverá prosperar pois, de modo geral, a Fiscalização desconsiderou as seguintes informações presentes na contabilidade da Recorrente: **(i)** estoque inicial; **(ii)** estoque final; **(iii)** troca de embalagens; e **(iv)** incorreta consideração dos *part numbers* para a mensuração dos estoques;
- (iv) quanto às Infrações 06 e 07, demonstrou-se que: **a)** parte das operações realizadas pela Recorrente decorriam de importações com suspensão de tributos federais por meio de regime especial, de modo que a cobrança dos tributos federais estava suspensa; e **b)** parte das operações autuadas correspondiam a operações de importação de bens automotivos com suspensão de IPI; e
- (v) subsidiariamente, na remota hipótese de não ser integralmente cancelado o Auto de Infração pelas razões de fato e de direito acima arguidas, deve ser ao menos excluída a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício;
- (vi) ainda subsidiariamente, requer-se a conversão do julgamento em diligência para que se analise a prova já constituída nos autos.

#### **PEDIDO**

Por todo o exposto, requer a Recorrente que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e integralmente provido para determinar o cancelamento integral do Auto de Infração. Subsidiariamente se requer – com base no artigo 123, §3º do Decreto nº 7.629/99 a conversão do presente julgamento em diligência para que se analise a prova já constituída nos autos.

Requer, outrossim, que todas as intimações e notificações a serem feitas, relativamente às decisões proferidas neste processo sejam encaminhadas aos seus procuradores, todos com escritório na Capital do Estado de São Paulo, na Rua Padre João Manoel, nº 923, 8º andar, em atenção ao **DR. LUÍS EDUARDO SCHOUERI**, bem como sejam enviadas cópias à Recorrente, no endereço constante dos autos, protestando ainda a Recorrente por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente pela juntada de novos documentos. Protesta a Recorrente, desde já, pela sustentação oral das suas razões recursais quando do julgamento do presente Recurso Voluntário pelo E. CONSEF.

Às fls. 9.492, em atendimento ao pleito do contribuinte, de modo a respeitar a mais ampla defesa, e o princípio da verdade material, o processo foi convertido em diligência à INFRAZ de origem com o pedido.

Levando em consideração os argumentos do Recurso Voluntário quanto à infração 03, intimar o Recorrente para que faça o demonstrativo de cada um dos 3 itens do levantamento de estoque nos 3 exercícios indicando pontualmente o erro do autuante, mediante comprovação documental e explicativa inclusive sobre a questão da troca de embalagens, os alegados *part numbers*, que não teriam sido considerados no estoque inicial, se estão no livro de Inventário, como foram considerados na produção, e não nos estoques iniciais.

Enfim, esclarecendo para fins de identificação da mercadoria e suas quantidades e no caso dos ajustes de inventário, fazer prova documental desses ajustes e a sua razão, inclusive explicar os motivos alegados pelo autuante sobre o fato de não haver registros de alguns *part numbers* no livro de inventário, se tais *part numbers* estão no seu livro controle de estoque, etc., de modo a trazer todos os meios de prova disponíveis, concedendo-lhe o prazo de 30 dias para entrega de documentação e das explicações para análise do fiscal diligente.

Às fls. 9.482 o Recorrente se manifestou. Contestou o fato de ter sido concedido o prazo de 30 dias no pedido, mas que a mensagem de intimação na DTE considerou apenas 10 dias (fls. 9491). Alega que deve ter havido equívoco do setor de intimação, e que as provas solicitadas são complexas e que só conseguirá no prazo de 30 dias, contados da intimação (02.01.2020) e requer o prazo adicional.

Às fls. 9.503/514 o Recorrente apresenta em parte, as explicações solicitadas. Que empenthou todos os esforços, conforme doc. 03 onde consta extrato de todas as movimentações ocorridas nos 03 anos, 2014, 2015, 2016 para os 03 produtos autuados, BOBINA IGNIÇÃO, PLATINADO E VELA DE IGNIÇÃO.

Que o intuito foi de fato demonstrar que de fato, não houve saída de mercadoria com ausência de emissão de documento fiscal, mas equívoco do autuante. Traz o exemplo do PLATINADO no inventário de 2014.

Que o estoque escriturado seria de 25.520 unidades, mas o fisco apurou 62.290, e o autuante entendeu ter havido omissão de 36.670 unidades deste item.

Contudo, a fiscalização considerou um estoque inicial distinto de 23.840 peças, daquele contido na contabilidade do manifestante (35.590 peças); não considerou as movimentações sofridas pelo produto que diz respeito às diferenças no inventário, cancelamento de notas, dentre outras movimentações no sistema SAP. Que partindo do estoque inicial correto, a diferença é de 4.239 peças. Que corresponde as movimentações não computadas pelo fiscal.

Apresenta quadro demonstrativo com retorno material (300), ganho de inventário (510), cancelamento de transferência (1), diferença de inventário negativa (-2850), diferença de inventário negativa (-1900), saída para *internal* ordem (-300), totalizando -4.239.

Acresce que houve desconsideração de *part numbers* pelo fiscal do mesmo produto no estoque inicial, e apresenta quadro à fl. 9512. Que neste caso 2 *part numbers* não foram considerados – em branco - e que tiveram movimentação relevante que contribuíram para a suposta diferença de estoques apurada pela fiscalização.

Que a suposta divergência tem origem em todos os casos, em movimentações ocorridas entre a apuração do estoque inicial e final e que foram devidamente motivadas e cabalmente demonstradas na planilha trazida no doc. 03.

Que a fiscalização apenas analisou a “foto” contida entre a diferença numérica de estoque inicial e final enquanto que as informações contidas nos livros de controle de produção de estoque agora e novamente juntados, na contabilidade e na planilha apresentada, doc. 03, constituem o “filme” relativo a movimentação dos estoques.

Às fls. 11.414 o processo foi encaminhado para o autuante se pronunciar, contudo a supervisora Valdiva Oliveira Martins encaminhou o processo para auditor estranho ao feito. Às fls. 11.446/51, o Auditor Fiscal Marcilio José Amorim dos Santos responde à diligência com base nos documentos apresentados.

Que não foi feita a comparação entre os números apresentados pelo autuante, conforme solicitado na diligência, cujo pedido incluía indicação pontual do erro do autuante, mediante comprovação documental e explicativa. Os demonstrativos apresentam uma série de colunas, donde se vê entradas, saídas, retornos, ganho de inventário.

Que a empresa até demonstrou sua movimentação de estoque, mas sem evidenciar as diferenças entre seus números e os do autuante, e apenas quanto ao item PLATINADO teceu detalhes. Em termos documentais apresentou cópia impressa do seu Livro de Controle de Produção em Estoque e em CD.

A controvérsia existe explicitamente quanto ao valor do estoque inicial do item platinado no exercício de 2014. O autuante argumenta que levou em consideração o livro Registro de Inventário e acosta as telas folhas 410/413 para o item platinado. Que os ditos *part numbers* reclamados, 8.050 peças e 1.700 peças, ver fls. 496 do PAF, alegados pela recorrente como não considerados pelo autuante, compõem o inventário dos estoques finais, conforme se vê às fls. 411/13.

Que alega o somatório da quantidade de peças desses 2 *part numbers* explicaria a diferença do estoque inicial de 2014 para o platinado, ou seja, quando se soma essa diferença ao valor indicado pelo autuante, obtém-se o valor apontado pela empresa.

Que checou todos os valores de estoque inicial e final dos livros para os itens envolvidos. Que após exaustiva análise notou que não havia divergência significativa entre os valores LRCPE e os indicados pela Recorrente. Entendeu razoável admitir os estoques finais de 2015 e 2016 para o item vela de ignição os valores indicados pela recorrente.

Cabe ressaltar que a recorrente argumentou como troca de embalagens entre *part numbers* do item platinado não foi percebido nesta diligência, salvo fls. 160 e 495 do PAF onde a recorrente aponta aparente troca de códigos de 2 itens.

Entende que mesmo que tenha havido troca, reclassificação de um *part number* para outro, mas dentro do mesmo item PLATINADO ou mesmo BOBINA ou VELA, não altera o montante dos estoques visto que ocorre uma baixa, saída, de um subitem e uma entrada de outro subitem, não alterando a soma das contribuições.

Que além de demonstrar seus números de movimentação de estoques sem a necessária comparação com o que se baseou a autuação, exceto para os valores de estoque inicial e final, não justificou a razão de ser de seus números alocados nas colunas citadas, apenas apontou dados chegando a resultados divergentes do autuante.

Que verificou essas movimentações em todos os itens e em todos os exercícios e não conseguiu minimamente identificar o que suporta tais números indicados como corretos pela Recorrente. Assim, entende que essas movimentações não estão justificadas. Ainda menos justificadas, as que são nomeadas como ENTRADAS, VENDAS, OUTRAS SAÍDAS E BAIXAS DE ESTOQUE. Que se faz necessário a indicação dos documentos fiscais que lastreiam as operações tanto de entradas como de saídas.

Que o diligente entende não ser pertinente proceder alterações nos demonstrativos do autuante por não ter visto justificativas por parte da recorrente quanto aos seus números, exceto quanto a valores dos estoque inicial e final dos itens. Para esta situação, ressalta que os valores dispostos no LRI da autuada, acostado pelo autuante, contrariam o LRCPE. Dessa forma deixa a cargo da Colenda Câmara, decidir qual dos dois livros adotar como fidedigno.

A Recorrente foi intimada a se manifestar fls. 11.456. Contudo, observo que o Recorrente apenas repetiu a mesma manifestação de fls. 9503/512, quando foi solicitado que desse as devidas explicações suscitadas na diligência, repetindo as mesmas explicações sobre a diferença do item PLATINADO.

Às fls. 11.414 o processo retornou ao autuante para se pronunciar tendo em vista a manifestação do Recorrente às fls. 9.502 a 11.413. Ao final, ressalta que a manifestante adotou todas as medidas

e providências à sua disposição para demonstrar que não houve omissão de saídas. Que o Auditor Fiscal admite que a mesma documentação por ele criticada foi capaz de convencê-lo de que realmente houve um erro na apuração do estoque do produto VELA DE IGNIÇÃO.

Às fls. 11.489 o autuante se manifestou. Que concorda com o fiscal diligente em todos os aspectos, conclusões e números apresentados quanto ao fato de deixar a critério da Colenda Câmara a decisão quanto à aceitação dos números presentes no registro de produção e controle de estoques em detrimento do livro Registro de Inventário. Aduz que a autuada em sua mais nova manifestação não trouxe elementos ou argumentos que justifiquem sua interveniência. Assim, em virtude da falta de novos argumentos defensivos, nada mais há a acrescentar e pugna pela procedência total desta infração.

Às fls. 11.495/96, na sessão de pauta suplementar do dia 23.02.2021, a 2ª CJF novamente converteu o processo em diligência à ASTEC, com o seguinte teor:

*Foi solicitada diligência à infaz de origem para averiguação das provas apresentadas no Recurso Voluntário, para eventual correções do procedimento no levantamento quantitativo de estoques de mercadorias.*

*Às fls. 11.446 e seguintes, foi explicado que após exaustiva análise, notou que não havia divergências significativas entre os valores constantes no LRCPE e os indicados pelo Recorrente no doc. 03, mas entendeu razoável manter os estoques indicados pelo Recorrente para o item vela de ignição.*

*Entendeu ainda que mesmo que tenha ocorrido uma troca de um part number, não altera o montante de estoques visto ocorrer uma baixa de um sub item e entrada em outro subitem.*

*Entendeu que não é pertinente proceder alterações nos demonstrativos do autuante, exceto quanto aos valores dos estoques inicial e final dos itens envolvidos. Quanto aos outros, a diligência não conseguiu identificar documentos que cerquem os números ditos pelo Recorrente como corretos*

*Ressalta que os números apontados no LRCPE contrariam os valores dispostos no livro de inventário, deixando a cargo da câmara de julgamento decidir, mas que efetuou as alterações para o caso de se acatar o LRCPE.*

*Na manifestação, fls. 11.459 e seguintes, o Recorrente insiste que as diferenças decorrem das movimentações de estoques, e notadamente à fl. 11.469, que não se considerou todos os part numbers do item platinado.*

*Contudo, é certo que a própria diligência efetuada, foi omissa quanto ao exercício de 2016, apresentando apenas 2014 e 2015, às fls. 11.453/54.*

Assim posto, na sessão de julgamento, o processo foi convertido em diligência à ASTEC em obediência ao princípio da ampla defesa e da verdade material, para que fosse efetuada a revisão da diligência anterior, levando-se em conta os seguintes questionamentos:

*- Deve se intimar o contribuinte explicar as razões pelas quais há diferenças quanto aos resultados dos valores no LRCPE e o LRI assim como, se tiver, apresentar os documentos que o diligente argumentou não encontrar, que comprovem os números que foram apresentados nos argumentos de defesa, reabrindo-se prazo de defesa de 30 dias, para se desejar, apresentar outros documentos probatórios.*

*- A seguir, deve o fiscal, a partir das argumentações do Recorrente no Recurso Voluntário, e da manifestação após a diligencia, efetuar possíveis correções no levantamento, utilizando-se dos valores mais favoráveis do LRCPE, ainda que o LRI tenha diferenças, independente das justificativas dadas pelo Recorrente para a existência dessas diferenças, contenham ou não razoabilidade, deixando para a Câmara apreciar a aceitação ou não de tais justificativas.*

*- Após a execução da diligência, dar ciência ao autuado, para se manifestar no prazo de 30 dias. Em seguida, retornar o processo a este Conselho de Fazenda.*

Às fls. 11.498/500 o fiscal diligente da ASTEC, assim respondeu.

Que o contribuinte foi intimado a explicar as razões pelas quais há diferenças quanto aos resultados dos valores no LRPCE e o LRI, tendo se manifestado, fls. 11.502/17. Foi refeito o demonstrativo de estoque conforme fls. 11.520/22, a partir das argumentações do Recorrente, utilizando-se os valores mais favoráveis no LRCPE.

Foi elaborado novo demonstrativo, com a infração 3 sendo reduzida para o total de R\$55.927,00, sendo R\$50.214,70 para 2014, R\$267.454,66 para 2015, R\$240.257,64 para 2016.

A resposta da intimação pedida pela diligência, às fls. 1503/15 repete as mesmas argumentações

anteriores, desde a primeira diligência nesta Segunda Instância, com as mesmas explicações quanto ao item PLATINADO.

Tomando ciência do teor da diligência está às fls. 11.527/42, o recorrente aduz o seguinte:

Que a despeito dos novos cálculos tendo reduzido o valor original de R\$638.094,83 para R\$557.927,00, verifica-se que ao refazer os cálculos o Auditor chegou a um terceiro valor, o que acaba por confirmar que os cálculos originalmente lançados não estavam corretos.

Que acaba se fixando nos mesmos equívocos do Auditor original para o computo das supostas omissões de saídas já que considera apenas a conta matemática de subtração dos estoques final e inicial para suas conclusões, sem se atentar às mutações ocorridas com as mercadorias ao longo dos anos analisados.

Repete que mais uma vez se analisaram apenas a “foto” contida entre a diferença numérica de estoque final e inicial e as supostas saídas dos produtos, mediante simples conta matemática e as informações dos livros de Controle e Produção de estoque. Já a contabilidade e a planilha apresentada constituem o “filme” relativo à movimentação do estoque da manifestante. Repete os mesmos argumentos das manifestações anteriores, quanto ao item PLATINADO.

Às fls. 11.563 o autuante se manifesta e diz que quanto às novas manifestações defensivas não se vislumbra existência de quaisquer elementos ou argumentos novos.

Que tem a dizer quanto aos cálculos da diligência que os novos valores apontados não apresentam qualquer equívoco, exceto o fato de que foram tomados os valores apontados no LRCPE, mais favoráveis à autuada.

Pugna então pela PROCEDÊNCIA TOTAL desta infração, assim como de todo o Auto de Infração.

Em 24.11.2021 o processo foi encaminhado para instrução e julgamento tendo em vista o exaustivo esforço de se apurar a verdade material.

Na sessão de julgamento do dia 02.02.2022 o processo foi adiado, para que o Representante do contribuinte providenciasse provas de que os valores que constam no LRCPE correspondem à verdade material, explicando a razão do erro do LRI, utilizado pelo autuante. Na véspera do julgamento, foi enviado via e-mail a documentação, que será impressa e acostada aos autos, e que será devidamente apreciada no voto, devido ao fato de que o Recorrente alega que os funcionários do setor à época dos fatos geradores não mais se encontram na empresa, e alega que provavelmente foi erro de transcrição.

## VOTO

Como já exposto com minúcias no Relatório, o Recurso Voluntário decorre da irresignação com as infrações não reconhecidas pelo contribuinte autuado (1, 3, 5, 6 e 7). Em preliminar de nulidade, alega cerceamento de defesa, e que no caso presente, o agente fiscal se limita a formular acusações genéricas contra a Recorrente, sem apontar, com precisão, a razão pela qual os procedimentos adotados pela Recorrente estariam em desacordo com o disposto na Lei nº 7.014/96 bem como no Decreto nº 13.780/12 (“RICMS/12”).

Alegou que o lançamento, enquanto procedimento administrativo vinculado através do qual a Autoridade Administrativa constitui o crédito tributário, submete-se à rígida disciplina do artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”). Em sendo o lançamento atividade administrativa vinculada e obrigatória, a Autoridade Fiscal, ao realizá-la, deverá necessariamente: **(i)** verificar a ocorrência do fato gerador; **(ii)** determinar a matéria tributável; **(iii)** calcular o montante do tributo devido; e **(iv)** identificar o sujeito passivo.

Na “Infração 01”, em que o i. Auditor Fiscal imputou à Recorrente a acusação de que ela teria utilizado “*indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento*”. Neste caso, a análise conjunta da acusação que lhe foi feita e das tabelas que acompanharam o presente Auto de Infração não permite chegar a conclusão alguma

acerca do porquê teria o i. Auditor Fiscal desconsiderado a natureza de produto intermediário atribuído pela Recorrente às mercadorias ali arroladas.

Esta, porém, se limitou a listar os produtos em relação aos quais acredita haver divergência, sem trazer aos autos qualquer prova de que estes produtos adquiridos a título de produtos intermediários teriam sido destinados a seu uso e consumo.

Em relação à referida infração, tal como em relação à infração 1, alega que não há, nos documentos que acompanham o Auto de Infração, a demonstração de que as mercadorias apontadas seriam destinadas ao uso e consumo do estabelecimento e não insumos de sua produção, conforme informado pela Recorrente.

Ora, todas as infrações estão perfeitamente descritas, com as provas apresentadas, e inclusive com reconhecimento integral de 03 infrações, e foi exercida a ampla defesa, respeitado o devido processo legal, e o Recorrente demonstrou entender perfeitamente do que estava sendo autuado, restando a discussão dos fatos, se pela procedência ou improcedência ou procedência parcial, não cabendo qualquer fundamento a nulidade pretendida.

Assim, denego o pedido de nulidade.

Quanto ao pedido de diligência, negada em Primeira Instância, foi procedida em 2 oportunidades a pedido deste Relator, tendo o Recorrente se manifestado em todas as intervenções, seja do autuante, seja do fiscal diligente, exercendo amplamente a sua defesa ajudando a esclarecer os fatos. Assim, reforço a negativa do pedido de nulidade, quanto ao argumento de que houve cerceamento de defesa, pois o processo demonstra exatamente o oposto e ressalto as 2 diligências solicitadas como esforço deste Conselho para a busca da verdade material.

As infrações 01 e 05 do Auto de Infração são integradas, pois respectivamente ocorreram por utilização indevida de crédito de ICMS referente à aquisição de produtos intermediários e à correspondente diferencial de alíquota para os mesmos produtos.

De acordo com o autuante, a Recorrente teria adquirido sob o rótulo de “produtos intermediários” mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento. Diz que para demonstrar a veracidade da alegação de que todos os produtos autuados são, de fato, produtos intermediários, toma como exemplo os produtos descritos como “Bico de Solda” na planilha “Crédito indevido-DIFAL Bosch 2014-2016” produzida pela própria Autoridade Fiscal.

O voto recorrido diz o seguinte:

*As Infrações 01 e 05 são relativas à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS e à falta de pagamento de imposto sobre o diferencial de alíquota, referentes à aquisição de gás natural combustível usado como gás de cozinha, ferramentas e peças que se desgastam com o uso no processo produtivo por entender que são materiais para uso e consumo do estabelecimento.*

*No presente caso, verificando a descrição das mercadorias e sua utilização, concluo que os bens objeto da glosa do crédito (Infração 01) e do lançamento da diferença de alíquotas (Infração 05) não são insumos da produção. Não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima, a exemplo de matrizes e do produto “bico de solda” citado na defesa, este, em meu entendimento, claramente uma peça de reposição.*

*Quanto ao gás natural, verifico, conforme explanado pelo Autuante, que se trata apenas de uma pequena parcela, utilizada para o preparo de refeições, tendo sido utilizado inclusive percentual inferior ao relatório elaborado pelo Autuado (fls. 427 a 431).*

*Constatou que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais ali citados, sendo procedentes as Infrações 01 e 05.*

O autuante às fls. 404 da informação fiscal, alega que embora haja um elevado número de itens o Recorrente traz apenas os bicos de solda, afirmindo ter como função principal transferir energia necessária para fundir uma liga de estanho no processo fabril. Que este item executa uma função inerente ao processo, mas que periodicamente necessita ser substituído, como os demais itens de reposição.

De fato, constato inúmeros itens, como agulha para teste elétrico, injetora de nylon, pino de segurança, bucha contraponto L4/L5, pino de impacto, rebolo de borracha, bucha guia, etc. Há uma intimação do autuante, fl. 31 para explicação das funções de todos os itens, no que foi atendido pela empresa, conforme apensado ao processo nas folhas subsequentes à intimação.

A agulha para teste elétrico, consta que se trata de item que permite contato elétrico entre isolador e máquina de teste, que é um encaixe do isolador cerâmico, sintetizado para teste elétrico de qualidade. Ou seja, aparentemente se trata de um item que é peça de um isolador cerâmico, utilizado no controle de qualidade. Sequer tem participação direta na fabricação do produto da empresa.

A bucha guia é um componente mecânico da linha de montagem do conjunto isolador. Pela descrição, é uma típica peça de reposição. Já os bicos de solda, são utilizados nas soldadeiras da linha de montagem das bobinas para realizar a solda de estanho do terminar de rolamento com os pinos de conexão.

De fato, quanto ao bico de solda, até para quem não conhece o processo fabril do Recorrente, é de fácil assimilação, pois é utilizado em inúmeros processos industriais, e até mesmo em oficinas mecânicas comuns e se trata da parte terminal das máquinas de solda.

Evidentemente é uma peça de reposição dos itens do ativo (máquinas de soldagem). A descrição detalhada no laudo técnico apresentado esclarece que o produto é fornecido em formato de mantas de 6 mm de espessura. Que sua função é permitir contato entre os bonés metálicos de liga de latão e os fios condutores de cobre. Transfere a energia necessária para fundir uma liga de estanho.

A vareta de solda que é consumida no processo é que poderia ser incluída como produto intermediário, já que é um item que integra o processo fabril de forma direta, possibilitando a soldagem de partes de peças, mas o bico de solda, jamais.

Entendo que a separação entre produto intermediário e materiais de uso e consumo ocupa uma linha tênue de diferenciação, mas não se pauta pela essencialidade, sendo este um pré-requisito, mas é preciso que seja parte intrinsecamente vinculada ao desgaste na linha de produção, sem se confundir com os materiais de reposição de peças do ativo. É de amplo conhecimento, que os tribunais superiores têm acolhido o entendimento do fisco que peças tipicamente de reposição em máquinas e equipamentos industriais não são compreendidos como produtos intermediários, mas sim, itens componentes de um ativo, que se desgastam com o uso deste.

Assim, mantenho a Decisão recorrida para as infrações 1 e 5, como Procedentes.

Vejamos a infração 03, decorrente de estoques, e que resultou em 2 diligências para apuração da verdade material. Importante destacar que a auditoria de estoques envolve apenas 3 mercadorias, o que em princípio, não deveria trazer maiores problemas de esclarecimentos a respeito de eventuais falhas do autuante.

Na primeira diligência, pediu-se que a Recorrente fizesse o demonstrativo de cada um dos 3 itens do levantamento de estoque nos 3 exercícios indicando pontualmente o erro do autuante, mediante comprovação documental e explicativa inclusive sobre a questão da troca de embalagens, os alegados *part numbers*, que não teriam sido considerados no estoque inicial, **se estão no livro de Inventário, como foram considerados na produção, e se não estão nos estoques iniciais.**

Pedi-se também, que no caso dos ajustes de inventário, fizesse prova documental desses ajustes e a sua razão, inclusive explicar os motivos alegados pelo autuante sobre o fato de não haver registros de alguns *part numbers* no livro de inventário, se tais *part numbers* estão no seu livro Controle de Estoque, etc., de modo a trazer todos os meios de prova disponíveis, concedendo-lhe o prazo de 30 dias para entrega de documentação e das explicações para análise do fiscal diligente.

Contudo, verifica-se que o contribuinte em vez de apontar os erros no levantamento do autuante, apresentou seu próprio levantamento em paralelo para os 3 itens, conforme CD fls. 11.413, o que impossibilita a identificação dos eventuais erros alegadamente cometidos pelo autuante.

O fiscal que analisou detalhadamente verificou que os citados *part numbers* reclamados pelo Recorrente como não levados em consideração, compõem o inventário dos estoques finais de 2014, 2015, 2016 conforme se verifica fls. 411/415 do PAF.

Por outro lado, foi verificado que o somatório desses 2 *part numbers* explicaria a diferença de estoque inicial em 2014 para o platinado, ou seja, somando-se essa diferença, obtém-se o valor apontado pela empresa. E assim checou todos os valores de estoque inicial e final de todos os itens autuados.

Após exaustiva análise constatou que não havia diferença significativa entre os valores do LRCPE e os indicados pela Recorrente em seu doc. 03, e assim adotou por achar razoável os estoques finais de 2015 e 2016 para o item vela de ignição, respectivamente 1.184.365 e 954.747.

Quanto à troca de *part numbers* (reclassificação de um para outro), mas dentro do mesmo item platinado ou mesmo bobina ou mesmo ignição, isso não altera o montante de estoques visto que quando sai um subitem por baixa há a entrada do outro subitem reclassificado, e isto não altera a soma de cada um deles ao final.

Já com relação ao demonstrativo da autuante, o diligente alega que o Recorrente trouxe números sem comprovação como: cancelamento de notas, diferenças de inventário, retorno de material, ganho de inventário, etc.

De fato, constato que à fl. 9511, para justificar a diferença de 4.239 do item platinado, chama a atenção a tabela com valores sem qualquer comprovação de onde o Requerente achou: retorno de material, 300, ganho de inventário, 510, cancelamento de nota de transferência, 1, diferença negativa de inventário, - 2850, diferença de inventário negativa, - 1900, saída para *internal order*, 300, fechando a diferença de 4239 itens. Simplesmente é incompreensível a matemática do contribuinte que traz valores sem quaisquer explicações de como se originaram, para fechar os números das diferenças.

O próprio fiscal diligente (estranho ao feito, diga-se, Auditor Fiscal (Marcílio José Amorim dos Santos), que em todos os itens e em todos os exercícios não conseguiu minimamente identificar o que suporta tais números indicados como corretos pela Recorrente.

Por fim, o diligente explica que os números apontados no LRCPE contrariam os valores disposto no LRI da autuada, que foi acostado pelo autuante para justificar os números do levantamento de estoque e que deixa a cargo da Câmara, decidir qual dos dois livros adotar, para o estoque levantado. Por fim, apresenta os valores obtidos na diligência para os itens comparados com os apresentados pelo recorrente nos 03 exercícios, em seus estoques finais. Contudo só apresentou demonstrativo para 2014 e 2015, e por falha, não apresentando 2016 (fls.11.553/554).

O Auditor Fiscal diligente alterou os valores para respectivamente R\$50.214,79, R\$267.454,66 para 2014 e 2015. Observo aí que mesmo o autuante tendo acatado os valores ditos como corretos pelo contribuinte o valor do lançamento de 2014 relativo ao item platinado, é superior, de R\$39.641,076 para R\$50.214,79.

Uma das explicações é que o autuante utilizou o número de 25.520 unidades do estoque final, enquanto o Recorrente insiste que o estoque final é de 25.450, e isto inclusive foi repetido na última manifestação do Recorrente acerca do pedido de explicações das diferenças entre o livro de Inventário e o de Controle e Produção de Estoque.

É certo que se o valor do estoque final é reduzido, sem a correspondente alteração nos documentos de saídas registradas, o valor da omissão aumenta, ou seja, a própria arguição do contribuinte de que o estoque final não era o valor aplicado pelo autuante, levou a um aumento das omissões, a partir dos dados fornecidos na diligência pelo próprio Recorrente.

Importante frisar que quando da manifestação, fls. 11.470 o Recorrente tornou a repetir o demonstrativo com a justificação da diferença de 4239 itens de platinado com retorno de material, ganho de inventário, etc., sem trazer a documentação probatória que o fiscal diligente reclamou, simplesmente repetindo o que já havia apresentado.

Num esforço de diminuir a litigiosidade e de se buscar a verdade material possível o processo foi novamente convertido em diligência desta vez para a ASTEC, para que se intimasse o contribuinte a explicar a razão das diferenças de estoque no LRI e no LRCPE, e corrigir os lançamentos com os dados mais favoráveis ao Recorrente que estão no LRCPE, independente das razões apresentadas pelo Recorrente para as razões das diferenças, acerca da verdade material, para eventualmente se acatar os valores a partir do LRCPE, se as explicações do Recorrente fossem convincentes.

O fiscal diligente da ASTEC às fls. 11.499 trouxe os valores seguintes, aplicando O LRCPE: R\$50.214.454,70 (original de R\$39.641,07), R\$267.454,66 (original de R\$357.264,47) e R\$240.257,64 (original de R\$241.169,29).

Observa-se que mais uma vez, assim como a primeira diligência o exercício de 2014 até ficou em valor superior ao inicialmente lançado, quando se adotou os estoques do LRCPE, e o exercício de 2016, uma diferença apenas de R\$911,65.

A empresa não explicou as razões em sua intimação, por que houve diferença entre seus livros de Inventário e de Controle de Produção e Estoque, mas apenas às fls. 11.509 disse que “a peticionária carreia a este processo o LRCPE e o LRI, sem qualquer explicação para as diferenças de estoque, além de repetir os números quanto à diferença de 4239 itens de platinado (retorno de material, cancelamento de nota fiscal, ganhos de inventário, etc., sem apresentar a documentação de suporte).

Na manifestação, o Recorrente apenas alega que as alterações da diligência demonstram que os cálculos originais não estavam corretos e que o fiscal diligente se fixou nos mesmos equívocos do fiscal original já que “considera apenas a conta matemática sem se atentar às mutações ocorridas.

Traz as mesmas argumentações, repetindo *ipsis literis* argumentos exaustivamente apresentados desde a primeira diligência, reapresentando o quadro demonstrativo da diferença de 4239 itens de platinado sem apresentar documento por exemplo que justifique a diferença negativa de inventário ou o ganho de inventário, nem tampouco sequer justificou as diferenças de estoque do LRI e do LRCPE.

O autuante, sendo intimado a se manifestar se posicionou no sentido de que não viu qualquer equívoco no seu trabalho exceto por ter tomado os valores do LRI, e não do LRCPE, pela diligência e pugna pela procedência total da infração.

Na sessão do dia 02/02/2022 foi concedido um prazo até a sessão do dia 18/02 para que o Recorrente tentasse justificar as razões da diferença, mas apenas alegou que a equipe que trabalhava nessa área à época dos fatos não mais se encontra na empresa, e que provavelmente houve erros de transcrição, conforme transcrição abaixo:

*Assim, conforme prova juntada nesta manifestação, somada às demais provas documentais já acostadas aos autos até o momento, é de fácil percepção que o LRCPE apresentado possui todas as informações necessárias – todas amparadas por documentos fiscais e idôneos – para se apurar que, de fato, é descabida a acusação fiscal referente à Infração 3. A suposta diferença de valores entre o LRI e LRCPE se deve, muito provavelmente, por mero equívoco cometido quando da transcrição de informações de um documento para outro, afinal, ficou plenamente demonstrado que os estoques espelhados no LRCPE estão todos amparados por extensa documentação e prova, sendo, portanto, documento legítimo e hábil a amparar os argumentos da Manifestante.*

*Cabe aqui relembrar que, neste momento, averiguar as informações solicitadas se faz tarefa extremamente difícil e trabalhosa, na medida em que os documentos sob análise são físicos e fazem referência a fatos geradores de oito anos atrás, além do fato de que a maioria dos colaboradores da Manifestante que trabalhavam à época e que teriam a capacidade de, em certa medida, fornecer respostas mais precisas e assertivas, não se encontram mais no seu quadro de funcionários.*

Quanto à diferença persistente mesmo após a adoção dos valores do LRCPE, a empresa trouxe os mesmos argumentos já apresentados, dando como exemplo a diferença em 2014 do platinado, de 4.239 peças.

*Como se percebe, a diferença de 4.239 peças foi justificada pela Manifestante da seguinte forma, resumidamente: i) retorno de material (+300); ii) ganho no inventário (+510); iii) cancelamento de NF de transferência (+1); iv) diferença de inventário negativa (-2850 e -1900); v) saída para internal order (-300).*

Exceto para a nota fiscal que apresenta o número e a chave respectiva, todas as outras explicações se pautam por controles internos. O retorno de material, ganho de inventário, etc. foram todos baseados em controles internos, em provas unilaterais que não permitem qualquer segurança do fisco quanto a esses ganhos positivos do inventário, ou as diferenças negativas, com base em *prints* do SISTEMA SAP, sem que exista qualquer explicação para origem dessas diferenças negativas e positivas, não podendo o fisco acatar documentos internos do contribuinte. Vejamos o que disse o Recorrente:

*Desse modo, seja pelos prints do sistema SAP da Manifestante, seja pela planilha já juntada anteriormente aos autos – onde há a indicação de cada um dos part numbers considerados na contabilidade da Manifestante, bem como a descrição detalhada das razões de movimentação dos produtos – ou pelos registros no Controle de Inventário Permanente, verifica-se que as informações estão devidamente espelhadas e as diferenças de inventário negativas no total de 4.750 itens, portanto, plenamente justificadas.*

*Por fim, a Manifestante esclarece que a saída para internal order (-300) e o retorno de material (+300) se referem à uma mesma operação, sendo a primeira etapa de remessa interna para procedimento de reembalagem do produto, ocasião em que houve a transformação do part number 9237.013.044-741 para 9237.013.04474U, e a segunda de retorno do produto, o que acabou por gerar um efeito de neutralidade, não havendo ganhos ou perdas efetivas no inventário.*

Devo ponderar que estas justificativas já foram apreciadas pelo fiscal diligente que ponderou o seguinte:

*Cabe ressaltar que a recorrente argumentou como troca de embalagens entre part numbers do item platinado não foi percebido nesta diligência, salvo fls. 160 e 495 do PAF onde a recorrente aponta aparente troca de códigos de 2 itens.*

*Entende que mesmo que tenha havido troca, reclassificação de um part number para outro, mas dentro do mesmo item PLATINADO ou mesmo BOBINA ou VELA, não altera o montante dos estoques visto que ocorre uma baixa, saída, de um subitem e uma entrada de outro subitem, não alterando a soma das contribuições.*

*Que além de demonstrar seus números de movimentação de estoques sem a necessária comparação com o que se baseou a autuação, exceto para os valores de estoque inicial e final, não justificou a razão de ser de seus números alocados nas colunas citadas, apenas apontou dados chegando a resultados divergentes do autuante.*

*Que verificou essas movimentações em todos os itens e em todos os exercícios e não conseguiu minimamente identificar o que suporta tais números indicados como corretos pela Recorrente. Assim, entende que essas movimentações não estão justificadas. Ainda menos justificadas, as que são nomeadas como ENTRADAS, VENDAS, OUTRAS SAÍDAS E BAIXAS DE ESTOQUE. Que se faz necessário a indicação dos documentos fiscais que lastreiam as operações tanto de entradas como de saídas.*

*Que o diligente entende não ser pertinente proceder alterações nos demonstrativos do autuante por não ter visto justificativas por parte da recorrente quanto aos seus números, exceto quanto a valores dos estoque inicial e final dos itens.*

Em resumo, mesmo adotando-se os valores em estoque do LRCPE o Recorrente tenta neutralizar as diferenças com movimentações feitas em seu SISTEMA SAP, que não se trata de um documento fiscal, que não pode ser considerado pelo fisco. As alterações dos *part numbers* não interferem pois é apenas uma troca de um código em substituição a outro e isso foi ponderado no levantamento.

O levantamento de estoques, notadamente de poucos itens, não pode ser objeto de tantos enganos como propõe o Recorrente, simplesmente porque se faz uma equação que envolve ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS + PRODUÇÃO – SAÍDAS = ESTOQUE FINAL e as diligências foram minuciosas quanto aos argumentos do Recorrente, e, no entanto, o que se conclui é que o Recorrente quer utilizar documentos internos que não estão sob controle do fisco, para justificar as diferenças. Não existe até agora nenhuma justificativa para as tais diferenças negativas e

positivas de inventário. Grosso modo, é como se a empresa constatando uma diferença no seu estoque que pode decorrer de saídas sem notas fiscais, lance no seu sistema SAP, a exata quantidade detectada.

Ora, se o produto é fabricado, ele só pode desaparecer do estoque se for vendido, descartado como imprestável, reutilizado como matéria prima, ou em última hipótese, furtado. A empresa apenas registra no seu sistema SAP uma “diferença negativa” de modo a ajustar a diferença no seu estoque, e como bem pontuado pelo fiscal diligente, sem qualquer registro de ordem fiscal.

Em última instância, se uma mercadoria de alguma forma sai do estoque da indústria, deve ser notificada mediante documentação fiscal, até mesmo para descarte, quando se emite nota fiscal de saída de mercadorias imprestáveis, jamais um documento interno sem qualquer controle fiscal, com o mero fim de justificar uma diferença no seu estoque, que em si, pode sim representar saídas sem documentação fiscal, com ajuste de estoque mediante simples registro de controle interno.

O contribuinte não pode fazer ajustes de estoque, fazendo aparecer diferenças positivas e negativas sem nenhuma explicação, pois mercadorias não surgem do nada, nem desaparecem sem uma justificativa. Todo ajuste de inventário deve ser respaldado em documentos fiscais explicando a razão, até mesmo se houver por exemplo, um furto no estoque, ou deterioração e consequente perda

Por fim, resta ponderar se não seria o caso de se aceitar pelo menos os valores do LRCPE, ainda que no exercício de 2014, tenha se encontrado ligeira diferença a maior, superior a dez mil reais, e apenas uma ligeira diferença a menos, inferior a 1 mil reais em 2016, residindo uma diferença significativa em favor do contribuinte de mais de 100 mil reais em 2015.

O livro de Registro de Controle de Produção e estoque foi introduzido como obrigatório na EFD a partir de janeiro de 2016, conforme se extrai abaixo:

*Redação anterior dada ao caput § 7º da cláusula terceira pelo Ajuste SINIEF 1/16, efeitos de 15.01.16 a 30.11.21.*

*§ 7º A escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque será obrigatória na EFD a partir de:*

*Nova redação dada ao inciso I do § 7º da cláusula terceira pelo Ajuste SINIEF 25/16, efeitos a partir de 15.12.16.*

Como os exercícios fiscalizados são anteriores, de 2014 a 2016, não se pode descartar os valores do LRI e adotar as de um livro que sequer constam da EFD do contribuinte, sem que se instale uma total insegurança acerca dos procedimentos aceitos pelo fisco nos termos da legislação vigente, razão pela qual entendo que deve ser mantido o lançamento com base nos valores inicialmente lançados pelo autuante, com base no livro Registro de Inventário, com a pertinente observação de que mesmo se adotando o livro Controle de Produção e Estoque, se agravou o valor lançado em 2014, e a diferença em 2016 foi irrisória, inferior a mil reais, e ainda permanecendo em 2015, a expressiva quantia de R\$267.454,66.

A recorrente não logrou êxito em justificar a diferença entre os 2 livros, e quanto à diferença residual mesmo se adotando o LRCPE, trouxe documentos internos da empresa, produzidos unilateralmente, sem nenhuma justificativa para a maior parte das diferenças, fazendo ajustes negativos de inventário sem sequer explicar a razão para tal fato.

Quanto às alegações de que nas duas diligências, se encontrou valores diferentes, e que isto demonstra a imprecisão do roteiro e que demonstra a falta de segurança, certeza e liquidez, devo dizer que os levantamentos quantitativos de estoques busca a verdade material possível, já que uma alteração nos estoques iniciais (houve troca dos valores, inicialmente do LRI para o LRPCE) e isto implica alterações que podem sim causar diferenças, e isto sequer foi apurado (a razão da diferença nas duas diligências), visto que revelou-se inútil a alteração para o livro de Controle de Produção e Estoque, pois o contribuinte não logrou êxito em trazer explicações razoáveis para as

diferenças entre os 2 livros. Só faria sentido se averiguar a razão da diferença, se uma delas fosse adotada como a verdade material, mas não foi.

Não faz sentido quando se faz valoração dos meios probantes, de se adotar um livro que sequer fez parte da EFD e desprezar um livro que foi entregue ao fisco, já que o fisco não detinha qualquer controle ou conhecimento sobre o livro Controle de Produção e Estoque, mas apenas o livro Inventário que foi entregue ao fisco ao tempo dos fatos geradores, se não houve qualquer explicação que fizesse prevalecer a verdade material quanto aos valores dispostos no livro Controle de Produção e Estoque.

Assim mantenho integralmente a infração 3.

As infrações 06 e 07, teriam consistido, segundo o Recurso, a não inclusão dos tributos aduaneiros devidos na importação de mercadorias na base de cálculo do ICMS, tal como determina a legislação estadual.

Alega o Recorrente que o raciocínio dos i. Auditores Fiscais até poderia estar correto se um importante fato não tivesse sido sumariamente ignorado durante o curso da fiscalização: *a Recorrente é beneficiária do Regime Aduaneiro Especial de Entreponto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (“RECOF”)* cuja principal consequência é a *suspensão da tributação federal aduaneira com a sua posterior extinção sem a cobrança do valor de qualquer tributo (i.e. sua conversão de suspensão em isenção)*, caso as mercadorias importadas sejam industrializadas e posteriormente exportadas seguindo-se os prazos e condições estabelecidos.

Vejamos a Decisão recorrida:

*Analisando a Infração 06, verifico que tal matéria já foi discutida recentemente nesta mesma JJF, cuja decisão unânime pela sua procedência consta no Acórdão JJF nº 0063-02/17, a qual não foi reexaminada em sede de 2ª instância, da qual transcrevo um pequeno trecho:*

*“A defesa não apontou nenhuma norma tributária do Estado da Bahia que possibilite a retirada de nenhuma das parcelas elencadas no dispositivo acima transcrito. O fato do pagamento das operações estarem amparadas por um regime aduaneiro especial de entreposto industrial, tal regime apenas que lhes garantia suspensão da tributação federal, não trata e nem poderia tratar da tributação do ICMS, que é um imposto Estadual, estando a competência tributária do Estado Bahia assegurada pela própria Constituição Federal.*

...

*No tocante ao terceiro argumento defensivo, estavam sob amparo do benefício da suspensão do Imposto sobre o Produto Industrializado - IPI, pelos mesmos motivos dos itens anteriores não cabe acolhimento.”*

*Assim, no esteio da decisão paradigmática, coaduno com a solução apresentada para a lide, sendo a Infração 06 subsistente.*

*Quanto à Infração 07, o Autuado não comprovou o pagamento do ICMS relativo à importação por meio da DI 1410704018, ainda que parcial, ou a sua insubsistência. Desta forma, a Infração 07 também é procedente.*

Segundo o Recorrente, as importações de mercadorias foram realizadas com a **suspensão** dos tributos federais por meio de regime aduaneiro especial de entreposto industrial, tendo ocorrido a sua industrialização e exportação antes de decorrido o prazo para que fossem exigidos os tributos federais. Foi justamente por esta razão que a Recorrente deixou de incluir os tributos federais aduaneiros na base de cálculo do ICMS-Importação.

O regime especial aduaneiro concedido à Recorrente era o Regime Aduaneiro Especial de Entreponto Industrial sob Controle Informatizado (“RECOF”), disciplinado pelos artigos 420 e seguintes do Decreto nº 6.759/2009 (**“Regulamento Aduaneiro”**) bem como pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.291/2012.

Quanto a este argumento, cabe observar que este Conselho de Fazenda vem adotando uma postura contrária a este entendimento, em julgamentos recentes, inclusive com posicionamento da PGE/PROFIS em alguns processos que envolvem o programa de benefício fiscal federal, conhecido como RECOF, em que a UNIÃO dispensa o IPI, e que não integra a base de cálculo do ICMS nas importações, conforme se verifica no processo abaixo julgado, inclusive contra este mesmo contribuinte:

**PROCESSO - A. I. Nº 206986.0001/16-2 RECORRENTES - ROBERT BOSCH LIMITADA E FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECORRIDOS - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL E ROBERT BOSCH LIMITADA RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO - ACÓRDÃO 5ª JJF Nº 0055-05/17 - ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA PUBLICAÇÃO - INTERNET 01/11/2018**

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0245-11/18. EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE INCLUSÃO, NA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS FEDERAIS ADUANEIROS (II, IPI, IOF e PIS/COFINS). RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. As operações de importação realizadas pelo contribuinte se fizeram com a suspensão de tributos federais por meio de regime especial do RECOF (Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado). A exoneração tributária efetuada pela União irá se refletir no montante de ICMS a ser recolhido em favor do Estado, especialmente se os tributos federais integravam a base de cálculo do imposto estadual. Mas essa circunstância não significa que a União invadiu a competência do Estado para desonerasse ilegalmente tributo que não lhe pertencia. Item improcedente.*

Vejamos trecho do voto:

*Convém observar, mais uma vez, a infração 04 teve por premissa legal ou critério jurídico de apuração tão somente a não inclusão na base de cálculo do ICMS - Importação dos tributos federais (II, IPI, IOF e PIS/COFINS) que estavam suspensos em razão RECOF, entendendo os autuantes que ainda que tivessem sido cobrados pela União deveriam os mesmos integrarem a base imponível do ICMS. Se essa interpretação prevalecesse, a União, por exemplo, só poderia conceder isenções ou suspenções de seus tributos se houvesse concordância dos todos os Estados e do DF, em total afronta aos princípios da autonomia administrativa, legislativa e tributária das unidades federadas.*

*O que é vedado à União é instituir um benefício fiscal e em seguida estendê-lo aos tributos de competência estadual ou municipal. A competência exonerativa de cada unidade federada é inviolável, porém, não pode compor a base de cálculo do tributo estadual ou municipal valores de tributos federais que foram desonerados de acordo com a lei. Sem dúvida que a exoneração tributária efetuada pela União irá se refletir no montante de ICMS a ser recolhido em favor do Estado, especialmente se os tributos federais integravam a base de cálculo do imposto estadual. Mas essa circunstância não significa que a União invadiu a competência do Estado para desonerasse ilegalmente tributo que não lhe pertencia.*

Vejamos outro processo:

**PROCESSO - A. I. Nº 269610011/18-7**  
**RECORRENTE - NISSAN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA.**  
**RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL**  
**RECURSOS - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0052-05/20**  
**ORIGEM - IFEP COMÉRCIO**

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL. ACÓRDÃO CJF Nº 0000-12/21-VD**

**EMENTA: ICMS. VEÍCULOS. VENDAS DIRETAS REGIDAS PELO CONV. ICMS 51/00. BENEFÍCIO FISCAL FEDERAL PARA REDUÇÃO DA CARGA DO IPI.** Na informação fiscal, à fl. 73, a defesa do lançamento feita pelos autuantes, resume-se ao fato de entenderem que “não pode a concessão de um benefício concedido por um ente federativo, afetar o imposto de outro, salvo por previsão legal da unidade federada prejudicada, senão ter-se ia jogado por terra o pacto federativo conforme bem destaca a decisão do CONSEF o Acórdão CJF 0295-12/11”. Quanto a este argumento, cabe observar que este Conselho de Fazenda vem adotando uma postura contrária a este entendimento, em julgamentos recentes, inclusive com posicionamento da PGE/PROFIS em alguns processos que envolvem o programa de benefício fiscal federal, conhecido como RECOF, em que a UNIÃO dispensa o IPI, e que não integra a base de cálculo do ICMS nas importações

Contudo, devo observar que o autuante na informação fiscal, diz que na maior parte dos casos, a controvérsia reside na não inclusão dos tributos federais, no entanto em muitos casos a diferença não pode ser atribuída somente a este fato, visto que a diferença de ICMS devido demonstra em muitos casos ser muito elevada mesmo com a não inclusão dos tributos federais.

Consultando o demonstrativo do autuante, e excluindo os tributos federais, constato que cabe razão ao autuante, pois em muitos casos, mesmo excluindo os tributos federais, a diferença ainda é significativa. No demonstrativo abaixo, foram retirados os valores dos tributos federais, e em diversas situações, os valores são mesmo incompatíveis, e em outros, os valores coincidem com os recolhidos, ou diferem por poucos centavos.

Assim é que embora no mês de janeiro de 2014, haja 5 DI, apenas uma permaneceu com valores devedores, e a título ilustrativo, algumas DI foram deixadas para demonstração, como as do mês

de março com diferença de 0,00 e 0,02.

MES	DI	VL MERC.	TX SISCOMEX	TOTAL	VALOR/0,83	ICMS(17%)	VL PAGO	DIFERENÇA	VL LANÇ.	VL JULG.
jan/14	1400428949	264.456,95	680,60	265.137,55	319.442,83	54.305,28	12.952,47	41.640,00	202.363,24	41.460,00
fev/14	1402437864	1.257.600,44	707,15	1.258.307,59	1.516.033,24	257.725,65	63.725,46	194.000,19	366.885,05	194.000,19
mar/14	1404310780	313.170,08	674,70	313.844,78	378.126,24	64.281,46	16.454,73	47.826,73		
	1404310713	470.806,74	674,70	471.481,44	568.049,93	96.568,49	22.028,85	74.539,64		
	1404877683	544.698,35	314,80	545.013,15	656.642,35	111.629,20	111.629,22	-0,02		
	1405762057	333.570,34	332,50	333.902,84	402.292,58	68.389,74	68.389,74	0,00		
									<b>TOTAL</b>	<b>122.366,37</b>
										<b>273.926,78</b>
										<b>122.366,37</b>
abr/14	1406208002	194.335,09	291,20	194.626,29	234.489,51	39.863,22	39.893,83	-30,61		
	1407788614	243.431,85	291,20	243.723,05	293.642,23	49.919,18	49.949,81	-30,63	31.476,89	0
mai/14	1408555893	203.122,77	314,80	203.437,57	245.105,51	41.667,94	41.698,53	-30,59	15.385,83	0
jun/14	1410570594	455.415,70	686,50	456.102,20	549.520,72	93.418,52	25.196,16	68.222,36		
	1411013389	237.596,16	415,10	238.011,26	286.760,55	48.749,29	22.046,66	26.702,63		
	1411015616	240.228,99	539,00	240.767,99	290.081,92	49.313,93	27.387,70	21.926,23		
									<b>TOTAL</b>	<b>116.851,22</b>
										<b>224.229,38</b>
										<b>116.851,22</b>
jul/14	1412657646	413.380,17	668,80	414.048,97	498.854,18	84.805,21	22.695,01	62.110,20		
	1412657573	503.514,60	403,30	503.917,90	607.130,00	103.212,10	26.254,00	76.958,10		
	1412841340	185.735,80	415,10	186.150,90	224.278,19	38.127,29	9.267,93	28.859,36		
									<b>TOTAL</b>	<b>167.927,66</b>
ago/14	1414663236	290.666,94	244,00	290.910,94	350.495,11	59.584,17	14.241,92	45.342,25		
	1414663473	532.539,10	707,15	533.246,25	642.465,36	109.219,11	32.457,57	76.761,54		
	1414663457	603.957,76	438,70	604.396,46	728.188,51	123.792,05	39.343,59	84.448,46		
									<b>TOTAL</b>	<b>206.552,25</b>
set/14	1416965884	304.984,75	686,50	305.671,25	368.278,61	62.607,36	16.513,12	46.094,24		
	1416965833	443.021,28	314,80	443.336,08	534.139,86	90.803,78	22.424,23	68.379,55		
	1416965914	648.217,69	450,50	648.668,19	781.527,94	132.859,75	35.891,46	96.968,29		
									<b>TOTAL</b>	<b>211.442,08</b>
										<b>330.276,75</b>
										<b>211.442,08</b>
out/14	1419166710	234.991,99	415,10	36.395,60	43.850,12	7.454,52	2.081,10	5.373,42		
	1419161867	602.787,50	462,30	603.249,80	726.806,99	123.557,19	15.209,64	108.347,55		
	1419161808	351.312,80	291,20	351.604,00	423.619,28	72.015,28	17.624,00	54.391,28		
	1419166796	451.962,70	627,50	452.590,20	545.289,40	92.699,20	25.730,11	66.969,09		
	1419410654	268.036,47	385,60	268.422,07	323.400,08	54.978,01	14.804,47	40.173,54		
									<b>TOTAL</b>	<b>275.254,88</b>
nov/14	1421285314	249.093,79	291,20	249.384,99	300.463,84	51.078,85	9.582,48	41.496,37		
	1421285390	476.693,62	645,20	477.338,82	575.107,01	97.768,19	24.335,17	73.433,02		
									<b>TOTAL</b>	<b>114.929,39</b>
dez/14	1423434830	200.691,93	214,50	200.906,43	242.055,94	41.149,51	959,46	40.190,05		
	1423434937	321.344,28	621,60	321.965,88	387.910,70	65.944,82	8.837,36	57.107,46		
	1423434953	1.130.832,91	426,90	1.131.259,81	1.362.963,63	231.703,82	23.762,99	207.940,83		
	1423750049	307.815,48	426,90	308.242,38	371.376,36	63.133,98	25.255,55	37.878,43		
									<b>TOTAL</b>	<b>343.116,77</b>
										<b>505.382,84</b>
										<b>343.116,77</b>
									<b>TOTAL</b>	<b>3.177.370,76</b>
										<b>1.678.971,42</b>

Assim, a infração 06 é Parcialmente Procedente no valor de R\$1.678.971,42.

Quanto à infração 7, nenhum valor foi recolhido para a única DI, excluindo-se os tributos federais, remanesce ainda parte do valor do imposto lançado, inicialmente como R\$244.070,81 e fica reduzido para R\$171.440,46.

Infrações 06 e 07 Parcialmente Procedentes.

Quanto ao questionamento de juros de mora sobre a multa, de simples análise do demonstrativo que acompanha o Auto de Infração, percebe-se a mora sobre o valor do imposto devido, mas acompanhado de multa fixa sem acréscimos moratórios.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário. Auto de infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$2.927.558,38, conforme o quadro abaixo:

INF	VL LANÇ./JULG-JJF	VL JULG.-CJF	MULTA	RESULTADO
01	98.230,99	98.230,99	60%	PROCEDENTE/N.PROVIDO
02	282.643,51	282.643,51	60%	PROCEDENTE
03	638.094,83	638.094,83	100%	PROCEDENTE/N.PROVIDO
04	4.830,43	4.830,43	60%	PROCEDENTE
05	16.974,58	16.974,58	60%	PROCEDENTE/N.PROVIDO
06	3.177.370,76	1.678.971,42	60%	PROC.PARCIAL/P.PROVIDO
07	244.070,81	171.440,46	60%	PROC.PARCIAL/P.PROVIDO
08	36.372,16	36.372,16	60%	PROCEDENTE
<b>Total</b>	<b>4.498.588,07</b>	<b>2.927.558,38</b>		

**VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 5 - Mérito)**

Com o devido respeito, divirjo do entendimento do nobre relator em relação às infrações 01 e 05, que dizem respeito à aquisição de produtos intermediários (diferencial de alíquotas e utilização indevida de créditos de ICMS).

Mantendo a coerência com posicionamentos anteriores, entendo que assiste razão à recorrente, em alinhamento com a doutrina de Deonísio Koch, segundo o qual, antes da entrada em vigor da LC nº 87/96, existia uma visão mais restritiva da matéria, pois, o Convênio ICMS 66/88, que tratava provisoriamente sobre o regramento do imposto estadual, por autorização do § 8º, do art. 34 do ADCT da CF/88, condicionava o direito ao crédito ao consumo e à integração da mercadoria ou produto adquirido no resultado final, como elemento indispensável à sua composição.

No entanto, a LC nº 87/96, ao revogar essa norma, tratou do assunto de forma mais aberta, considerando o crédito na modalidade financeira, e trazendo como restrição apenas a condição de estranha (alheia) ao objeto social do estabelecimento, além das vedações decorrentes da quebra do ciclo de tributação. Assim, o crédito seria devido em todas as operações de aquisição de produtos com vínculo direto ou indireto com o setor produtivo, independente se consumidos integral ou imediatamente ou se integrados ao produto.

Este, aliás, sempre foi o intuito da Lei Kandir, como se pode extrair da justificativa apresentada pelo Deputado Antônio Kandir, quando da apresentação do Projeto de Lei Complementar nº 95, de 1996, que culminou na LC nº 87/96:

*[...] O segundo ponto de inovação do projeto é o que permite o crédito do imposto referente a todas as mercadorias ou serviços que entram no estabelecimento, exceto os que digam respeito a atividades alheias ao escopo deste. Ainda hoje se faz a distinção entre crédito físico (concernente a mercadoria a serem revendidas ou que integram produto fabricado ou que se consomem no processo de fabricação) e crédito financeiro (que diz respeito a bens destinados ao ativo). O projeto abole a distinção, em primeiro lugar porque o não creditamento do imposto referente a bens do ativo permanente produz efeitos cumulativos que não se compadecem com imposto deste tipo, nem com o texto constitucional e, em segundo lugar, porque torna o imposto mais compatível com sua função econômica. Em linhas muito gerais, passa-se de um imposto tipo produto bruto a um imposto tipo consumo, que pode tornar-se poderoso indutor de novos investimentos. [...]”*

Em outras palavras, é preciso evoluir na interpretação do que se entende como “produtos intermediários” a fim de se adequar ao modelo normativo estabelecido pela Lei Kandir, que não mais contempla a restrição ao crédito derivado destes materiais que vigorava antes da sua vigência. Também não soa razoável se aproveitar da linha tênue que separa este conceito do de “material de uso e consumo” para invocar o questionável marco temporal para aproveitamento de crédito estabelecido pelo art. 33 da LC nº 87/96.

O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, já há algum tempo tem proferido decisões neste sentido, conforme arestos a seguir destacados, que foram inclusive mencionados pela recorrente no Recurso Voluntário:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. UTILIZAÇÃO DE MATERIAL NO PROCESSO PRODUTIVO (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). LC 87/1996. AÇÕES QUE VISEM AO CREDITAMENTO DE ICMS. APPLICABILIDADE DO PRAZO PRESCRICIONAL PREVISTO NO ART. 1º DO DECRETO-LEI 20.910/1932. INAPLICABILIDADE, NA HIPÓTESE, DO PRAZO DECENAL - TESE DOS CINCO MAIS CINCO, QUE É EXCLUSIVA PARA AS AÇÕES VISANDO À RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DE TRIBUTO INDEVIDAMENTE RECOLHIDO, CONSOANTE PRECONIZA OS ARTS. 165 E 168, I DO CTN. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.*

*[...]*  
*2. A Lei Complementar 87/1996 autoriza o creditamento do ICMS pago referente aos produtos acima referidos, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: AgInt no REsp. 1.486.991/MT, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe 21.6.2017; AgRg no AREsp. 142.263/MG, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 26.2.2013; REsp. 1.090.156/SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 20.8.2010.*

*[...]*  
*(AgInt nos EDcl no AREsp 471.109/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2020, DJe 15/12/2020)*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PEDIDO DE NATUREZA DECLARATÓRIA. VIABILIDADE. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PARA AS OPERAÇÕES REALIZADAS NA VIGÊNCIA DA LC 87/96. ACÓRDÃO RECORRIDO CASSADO.*

[...]

3. Enquanto vigorou o Convênio ICMS n. 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o direito de crédito estava restrito aos produtos intermediários que eram consumidos imediatamente e integralmente no processo industrial ou que integravam a composição do produto final.

4. A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes.

5. Hipótese em que o acórdão recorrido decidiu que os produtos intermediários que sofrem desgaste gradual ao longo do processo produtivo não dão direito a crédito de ICMS, mesmo em relação a operações já realizadas sob a égide da Lei Kandir, o que justifica a cassação do julgado, para que a apelação seja reappreciada, agora em conformidade com a orientação desta Corte Superior.

[...]

(AgInt no REsp 1486991/MT, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/04/2017, DJe 21/06/2017)

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.**

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediatamente e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 142.263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013)

**TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.**

[...]

3. A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.

[...]

(REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)

Cabe pontuar, pela sua força persuasiva, a decisão monocrática proferida pelo Ministro Sérgio Kukina, do Superior Tribunal de Justiça, em 03/08/2020, nos autos dos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial nº 991.299/SP, por meio da qual, com base em acórdãos anteriores da Corte, reconheceu o direito ao creditamento do ICMS relativo a bens intermediários adquiridos a partir da LC nº 87/1996 que tenham relação com o objeto social do contribuinte, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente.

Outrossim, destaco que o mesmo raciocínio também pode ser verificado em recentíssimo acórdão da Terceira Câmara Cível do TJ/BA, publicado em 02/06/2021, conforme ementa abaixo transcrita:

*APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CABÍVEL CREDITAÇÃO. PERÍCIA QUÍMICA REALIZADA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA.*

*1. Consoante assentado no STJ, no hodierno aresto retromencionado, "A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial".*

*2. Laudo pericial químico determinado pelo juízo constatou que os itens constantes do auto de infração impugnado, com exceção do sensor, se configurariam produtos intermediários, passíveis, portanto, de creditação.*

*3. Recurso conhecido e não provido.*

(Classe: Apelação, Número do Processo: 0175473-41.2007.8.05.0001, Relator(a): MARIELZA MAUES PINHEIRO LIMA, Publicado em: 02/06/2021)

O voto condutor do acórdão, aliás, destacou expressamente:

*"A legislação baiana não traz, de modo expresso, a necessidade de que a mercadoria seja totalmente consumida ou desgastada ao final de cada ciclo do processo produtivo para que seja considerada produto intermediário e, por conseguinte, constituir crédito fiscal." (negrito do original)*

Ademais, de acordo com a doutrina atualizada, os materiais de uso e consumo são aqueles empregados na atividade-meio do estabelecimento os quais identifica como materiais de apoio administrativo, citando como exemplo os de expediente, limpeza, segurança, entre outros que não se relacionam diretamente com o setor produtivo, servindo apenas como facilitador do funcionamento desta atividade (KOCH, Deonísio. Manual do ICMS: teoria e prática. 6<sup>a</sup> ed. Curitiba: Juruá, 2020. pp. 347-349).

Consequentemente, entendo que os produtos objetos da autuação não são alheios à atividade do estabelecimento e nem restou demonstrado que se relacionam exclusivamente com sua atividade-meio para que possam ser classificados como material de uso e consumo. Logo, devem ser reconhecidos como produtos intermediários, o que impõe a improcedência da autuação.

Sendo assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para julgar insubsistentes as infrações 01 e 05.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269194.0005/17-7, lavrado contra **ROBERT BOSCH LIMITADA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.927.558,38** acrescido das multas de 60% sobre R\$2.289.463,55 e 100% sobre R\$638.094,83, previstas no Art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 5) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Francisco Aguiar da Silva Júnior, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 5) – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira e José Roservaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

**ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE**  
(Infrações 1 e 5)

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