

A. I. Nº - 207095.0305/15-6  
AUTUADO - TECNOLENS LABORATÓRIO ÓTICO FEIRA LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ PEDRO ROBERTSON DE SOUSA  
ORIGEM - DAT NORTE / INFACZ CENTRO NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 11.11.2024

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0258-05/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITOS FISCAIS. USO INDEVIDO. MATERIAIS DE USO E CONSUMO. À luz do novo posicionamento do STJ, com reforço opinativo da PGE, e considerando os elementos instrutórios coletados nos autos, acerca da utilização dos produtos cujos créditos fiscais foram glosados, é de se considerar que se tratam de materiais intermediários, com direito à compensação. Irregularidade improcedente. 2. CRÉDITOS FISCAIS. USO INDEVIDO. MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO. Matéria sem controvérsia. Reconhecimento por parte da empresa. Irregularidade procedente. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA (DIFAL). Haja vista o descabimento da glosa dos créditos fiscais pela suposta qualificação de serem materiais de uso e consumo, descabe também a exigência do diferencial de alíquota pela aquisição interestadual destes mesmos produtos, porque esta exigência só se aplica quando a mercadoria não é adquirida para revenda ou não é usada como insumo. Irregularidade improcedente. 4. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Durante a dilação probatória, ficou constatado que havia problemas de identificação dos clientes da autuada nos levantamentos fiscais. Casos retirados da cobrança. Irregularidade procedente em parte. 5. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS. Durante a dilação probatória, verificou-se que as operações foram escrituradas em campo inadequado da escrita digital, sem significar com isso em procedimento tendente a fazer evadir receita tributária. Revisão fiscal expurgou tais situações e diminuiu o valor lançado. Irregularidade procedente em parte. 6. MULTA. **a)** AUSÊNCIA DE REGISTRO NA ESCRITA DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. OPERAÇÕES TRIBUTADAS. Revisão fiscal retirou situações que não justificaram a obrigatoriedade de se fazer o registro na escrita, mas manteve um valor residual. Irregularidade procedente em parte; **b)** AUSÊNCIA DE REGISTRO NA ESCRITA DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS. Revisão fiscal retirou situações que não justificaram a obrigatoriedade de se fazer o registro na escrita, mas manteve um valor residual. Irregularidade procedente em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Vale de começo salientar que o presente relatório atende às premissas estabelecidas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, adaptado inclusive para as sessões virtuais de julgamento.

**Infrações:**

**01** – Uso indevido de créditos fiscais decorrentes de aquisições de materiais de uso e consumo. Valor: R\$ 49.099,24.

**02** - Uso indevido de créditos fiscais decorrentes de aquisições de mercadorias destinadas para o ativo permanente. Valor: R\$ 2.430,04.

**03** – Falta de pagamento do diferencial de alíquota (DIFAL), em face de aquisições de mercadorias destinadas para uso, consumo ou ativo fixo. Valor: R\$ 102.239,01.

**04** – Multa pelo não registro de notas fiscais na escrita fiscal do contribuinte – entradas de mercadorias tributadas. Valor: R\$ 2.219.213,79.

**05.** Falta de retenção e pagamento de ICMS nas saídas de mercadorias, como substituto tributário (ST). Valor: R\$ 2.303,76.

**06** – Falta de pagamento de ICMS nos prazos regulamentares, em face de operações não escrituradas nos livros próprios. Valor: R\$ 1.065.671,53.

**07** - Multa pelo não registro de notas fiscais na escrita fiscal do contribuinte – entradas de mercadorias não tributadas. Valor: R\$ 8.959,78.

Total do auto de infração: R\$ 3.449.917,15. Lavratura: 24.3.2015.

Datas dos fatos geradores e tipificação legal no lançamento de ofício.

Documentos juntados pelo fisco, entre aqueles que interessam ao deslinde da causa: intimação para apresentação de livros e documentos, relação de DAEs, DMAs, parecer fazendário acerca do benefício de produtos de ótica, com redução de base nas saídas internas, e-mails trocados entre servidores públicos e empresa, demonstrativos analíticos e sintéticos das irregularidades, descrição do processo produtivo da empresa, dados cadastrais dos clientes da autuada, e CD com arquivos eletrônicos.

O contribuinte, em sua impugnação:

**Infração 02.**

Reconhece a procedência da cobrança e promete quitar a dívida lançada.

**Infrações 01 (glosa de créditos) e 03 (DIFAL).**

Aborda conjuntamente ditas irregularidades porque estão conectadas entre si. Aponta a impertinência das infrações 01 e 03.

Após discorrer sobre o modo de funcionamento do ICMS, aspectos doutrinários e normativos, sustenta que as mercadorias relacionadas nas planilhas fiscais constituem materiais intermediários, com direito a crédito, considerando a sua aplicação no processo industrial, a indispensabilidade desta aplicação, a sua consunção neste processo e a agregação de valor ao produto final.

Salienta que, também na qualidade de peças de reposição e de peças mecânicas, tais insumos desgastam-se em função do processo produtivo; o requisito legal é o desgaste dentro do processo, independentemente do tempo necessário para que isso aconteça. Já os bens de uso não perdem a sua substância, e por isso não são consumidos (não se desgastam, portanto), todavia, eles perecem.

Descreve o processo de fabricação da empresa.

Logo, se o direito à apropriação dos créditos é legítimo, nada será devido a título de diferencial de alíquota, lançado na infração 03. Ademais, porque insegura, a exigência é nula porque não se identifica nas planilhas fiscais a forma pela qual a base de cálculo foi encontrada, ilustrando a inconsistência com um exemplo.

#### **Infração 04.**

Combate a aplicação da penalidade porque todos os documentos fiscais foram escriturados na EFD transmitida para as bases de dados fazendárias. O detalhe de tais documentos constarem do campo NF e não do campo NF-e não justificaria a aplicação de sanção tão vultosa, até porque o sistema eletrônico de escrituração e transmissão estava em fase de implantação, inclusive com mudanças feitas pelo próprio fisco.

Admite que efetivamente em quatro casos (notas indicadas na peça processual) não houve o registro, hipótese em que acata a exigência do fisco, mas em outros casos inseridos na cobrança não adquiriu as mercadorias, até porque a informação que consta no sistema é de operação desconhecida, cancelada, anulada ou denegada. Questionou os fornecedores acerca desta formalidade e não obteve resposta satisfatória. Ademais, compete ao fisco provar que houve o recebimento da mercadoria, sendo um contrassenso produzir-se prova negativa.

Por outro lado, no final de 2013 houve uma greve dos Correios e as mercadorias só foram entregues no ano seguinte.

#### **Infração 05.**

Aponta incorreta a exigência porque os clientes estavam aptos e ativos no cadastro da SEFAZ, ao contrário do fundamento da autuação.

Apontou exemplos de duas empresas que não deveriam constar na relação de empresas com cadastro irregular: trata-se da “C&S”, CNPJ 020271190001/83, com erro na indicação pelo fisco da inscrição estadual, pois a correta é a de nº a 048.081.441, em vez de 047.190.009. O mesmo ocorreu com a “Hauan”, IE 048.498.250, em vez de 54.866.803.

Pedi a nulidade.

#### **Infração 06.**

Improcede a cobrança porquanto as saídas em sua maioria estavam sim contabilizadas na EFD.

Também houve casos de notas fiscais de saída denegadas, sem haver o fato tributável.

E de notas fiscais de saída emitidas em duplicidade, acobertando uma única operação de venda, conforme planilha que apensou, por problemas de manuseio do novo sistema de escrituração.

#### **Infração 07.**

Declara que em três casos (notas indicadas na peça processual) ficou faltando o registro mesmo. Assim, acena com o pagamento da multa.

Os demais coincidem com a situação apontada na infração 04, isto é, aquisições de mercadorias não tributadas que foram sim registradas na escrita digital ou cujas operações eram desconhecidas ou foram canceladas, anuladas ou denegadas. Questionou os fornecedores acerca desta formalidade e não obteve resposta satisfatória.

Por outro lado, muitos documentos fiscais foram escriturados na EFD transmitida para as bases de dados fazendárias. O detalhe de tais documentos constarem do campo NF e não do campo NF-e não justificaria a aplicação da penalidade, até porque o sistema eletrônico de escrituração e transmissão estava em fase de implantação, inclusive com mudanças feitas pelo próprio fisco.

Solicita realização de diligência por auditor fiscal estranho ao feito.

Juntados pela empresa: fotos dos produtos cujos créditos foram glosados e espelhos das notas fiscais em duplicidade.

Contribuinte atravessa petição solicitando pagamento total da infração 02 e parcial das infrações 04 e 07.

Em suas informações fiscais, o representante estatal:

Acusa ter realizado visita ao estabelecimento industrial autuado.

Refuta a nulidade da infração 03 porque os demonstrativos consubstanciam bem o cálculo do imposto devido. Apresenta um exemplo explicativo.

Delata que o contribuinte pediu à SEFAZ em 27.4.2015 para retificar a EFD, meses de setembro a dezembro de 2013, alcançados na autuação.

Apensou registros zerados da EFD para o período mencionado.

Indo o PAF para a 1ª JJF, decidiu-se por diligência para a ASTEC, a fim de: i) para as infrações 01 e 03, o autuado apresentar provas de que os créditos glosados dizem respeito a produtos intermediários e sua participação no processo produtivo; ii) para as infrações 04 e 07, o autuado provar a escrituração das notas fiscais na EFD, antes do início da ação fiscal, além das notas fiscais canceladas, anuladas, denegadas e escrituradas em 2014; iii) para a infração 06, o autuado provar que as notas fiscais foram lançadas e contabilizadas regularmente na EFD, além das notas fiscais canceladas, anuladas, denegadas e exigidas em duplicidade. Provadas as alegações, devem ser elaborados novos demonstrativos de débito e realização de atos consequentes.

Em resposta, a Assessoria Técnica: a) para as infrações 01 e 03, diz que foram juntados os docs. de fls. 316/327, nos quais se detalha a participação dos produtos classificados pelo fisco como de uso e consumo; b) para as infrações 04 e 07, diz que a impugnante juntou mídia (fl. 613) na qual se vê os registros da EFD, onde os documentos fiscais foram escriturados como NF, em vez de NF-e.; c) a empresa exibiu também as notas fiscais canceladas, anuladas, denegadas e registradas em 2014; d) os registros fiscais ocorreram antes da ação fiscal, mas houve erros de escrituração, conforme se extrai do CD de fl. 613; para a infração 06, o autuado apresentou os registros da EFD e as notas fiscais canceladas, anuladas, denegadas e “exigidas” (sic.) de forma duplicada. Não foram elaborados demonstrativos de débito.

Ciente do resultado da diligência, o autuante:

Discorda do posicionamento da ASTEC, pois no arquivo SPED não constavam as notas fiscais (reg. C100). Só depois que o sujeito passivo solicitou retificação dos registros digitais, por cinco vezes. Assim, roga pela procedência das infrações 04, 06 e 07.

Juntados a título de amostra alguns registros fiscais.

Agora na 5ª JJF, mas sob outra relatoria, nova diligência é recomendada para a ASTEC, no intuito de: 1) serem apresentados demonstrativos no formato *excel*; 2) em face da infração 01, dar totalização ao recálculo dos valores da infração contidos na planilha “defesa auto 01 com fotos”; 3) em face da infração 03, revisar a planilha refeita da DIFAL; 4) em face das infrações 04 e 07, apresentar demonstrativo do recálculo com valores remanescentes, se houver; 5) em face da infração 06, elaborar demonstrativo onde se possa observar todas as comprovações da empresa e o seu resultado final.

Dita Assessoria, em novo pronunciamento: I- lembrou que o diligente anterior visitou as instalações da empresa para saber do seu processo fabril; II- quanto às infrações 01 e 03, pontua que a quantificação envolve mérito, a ser analisado em julgamento, mas indica que para a infração 03, os demonstrativos fiscais apensados com o auto de infração totalizam R\$ 87.923,96, ao passo que no instrumento propriamente dito o valor é outro, ou seja, R\$ 102.239,01; III- quanto às infrações 04 e 07, adverte que de fato houve o registro das notas no campo NF da EFD, quando deveria ser NF-e, de modo que, prestados os esclarecimentos e refeitos os cálculos, a infração 04

fica em R\$ 5.099,94 e a infração 07 em R\$ 887,29; IV- quanto à infração 06, verifica haver a escrituração, refaz o lançamento e aponta para o resíduo de R\$ 3.763,97. Juntados demonstrativos em *excel*.

Em resposta, a defendente:

Confirma que o representante da ASTEC compareceu à empresa, visitou seu processo fabril e constatou que todos os produtos alcançados são intermediários, com direito a crédito. Daí a desnecessidade de uma planilha residual.

Expõe o que a ASTEC fez em relação às infrações 04, 06 e 07.

Apensadas planilhas explicativas da revisão, assim como DANFEs, inclusive em mídia digital.

Processo redistribuído para esta relatoria.

Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo mais necessidade, nos termos do art. 147, I, “a”, do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória adicional, inclusive diligência e/ou perícia.

É o relatório.

## VOTO

Primeiramente, declare-se que o Auto de Infração cumpre formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários - SLCT.

Obedecidos os princípios processuais administrativos tributários.

Não há assinalações de intempestividade por parte do órgão de preparo fazendário.

Indefiro os pedidos explícitos ou implícitos de diligência e/ou perícia adicionais porque já presentes os elementos instrutórios necessários ao deslinde da questão.

Vale registrar que a última diligência da ASTEC apenas deu números totais ao que fora constatado antes pelo citado setor, cujo resultado já houvera sido dado conhecimento ao autuante. Para as infrações 01 e 03 (glosa de créditos e DIFAL), o segundo pedido de diligência foi apenas para ser apresentado um demonstrativo de débito, ao que a ASTEC disse depender a quantificação da análise de mérito da Junta, até porque a visita *in locu* às instalações do laboratório já tinha sido feita; a infração 02 está reconhecida; para as infrações 04 e 07, a diligência foi apenas para quantificar os valores que ainda permaneceram após extirpados os valores indevidos, detectados na primeira diligência, com ciência do fisco; a infração 05 não foi objeto de qualquer diligência; para a infração 06, houve análise pelo primeiro diligente, com admissão de valores lançados indevidamente, apenas havendo necessidade de liquidar o valor remanescente. Portanto, todas as questões (parecer da ASTEC, demonstrativos e documentos) já tinham passado pela manifestação do representante estatal, conforme se vê no informativo de fls. 631 e 632.

Das sete irregularidades formalizadas, três foram reconhecidas pela empresa, **uma totalmente** (nº 02) e **duas parcialmente** (nºs 04 e 07). Há relatórios de pagamento no PAF, de modo que caberá ao servidor fazendário competente homologar os valores correspondentes.

Vamos à análise das matérias controversas.

## Infrações 01 e 03.

A primeira irregularidade atinge a uso indevido de créditos fiscais nas aquisições de materiais de uso e consumo. O rebate empresarial assegura que tais mercadorias servem como materiais intermediários no processo de industrialização da empresa. Logo, proporcionam créditos fiscais em favor da impugnante.

O estabelecimento autuado produz lentes cristais e plásticas, além de montá-las nas armações dos óculos.

De acordo com a empresa (fls. 317 a 319), checado pela ASTEC, no fabrico de lentes plásticas, existem as etapas de cálculo das medidas das lentes (1), marcação de eixos e centros geométricos das lentes (2), preparação para o corte (3), corte propriamente dito (4), separação das formas (5), lixamento (6), polimento (7), aferição da dioptria e eixo (8), coloração (9) e tratamento anti-risco (10).

No fabrico das lentes cristais, o processo é o mesmo descrito anteriormente, diferenciando-se da etapa de lixamento (6), substituído pela técnica do esmerilhamento (11), onde se usam as lâminas de zinco e o esmeril.

Na montagem, faz-se a formatação (12) e tiragem de medidas na blocadora (13), corte final ou lapidação na facetadora (14) e acabamento (15).

Tudo conforme descrição do processo produtivo informado pela empresa, fls. 317 a 319, checado pela ASTEC.

Examinando-se o demonstrativo analítico fiscal da glosa dos créditos, fls. 65 a 74, verificamos que se tratam de polidores, lixas, anéis de vedação, fitas, dispesantes, veludos, ceras, além de outros de menor expressão. Os dois primeiros traduzem os valores mais significativos.

Vieram aos autos fotos dos produtos glosados, com descriptivos da utilização (fls. 320/323), também conferidos pela Assessoria, nos quais se vê que: i) fitas e ceras em barra são usados na etapa 3; lixas nas etapas 6 e 15; polidores e veludos na etapa 7; dispesante na etapa 9; lâminas de zinco na etapa 11; *black pad blue* na etapa 14.

À vista do novel entendimento uniformizado pelo STJ, conforme recente decisão proferida no final de 2023, em sede de Embargos de Divergência no REsp. 1.775.781-SP, surgiram novos critérios para admitir-se o uso dos créditos fiscais por parte dos contribuintes de ICMS, passando inclusive pela caracterização dos materiais intermediários.

Assim, o Tribunal Superior referido – **formado na sua composição plena, sanando divergência existente entre as suas Turmas** - inclina-se para o lado de interpretar como materiais de uso e consumo apenas aqueles adquiridos fora da atividade-fim da empresa, para além dos seus objetivos sociais, tais como os produtos adquiridos para ser feita uma obra de reparos de construção civil nela ou para aparelharem o refeitório para alimentação dos seus empregados. Esta, pelo menos, seria a interpretação que buscaria harmonizar as dissensões interpretativas dos arts. 20, 21 e, principalmente, o art. 33, I, todos da LC 87/96.

Veja-se ementa e trechos do voto:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.775.781 - SP  
(2020/0269739-9)

RELATORA: MINISTRA REGINA HELENA COSTA

EMBARGANTE: PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A E FILIAL(IS)

ADVOGADOS: ADRIELE PINHEIRO REIS AYRES DE BRITTO - DF023490 ALEXANDER ANDRADE LEITE - DF029136 ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO - SC029924 ALISSIANO FRANCISCO MIOTTO - SC033768 ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO - SP349138

EMBARGADO: ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR: PEDRO TIZIOTTI

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGÁVEL O ACÓRDÃO QUE NÃO TENHA CONHECIDO DO RECURSO, EMBORA TENHA APRECIADO A CONTROVÉRSIA (ART. 1.043, III, DO CPC/2015). ICMS. LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO E DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. CABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 2015.

II - Conquanto se trate de Recurso Especial não conhecido pela 2ª Turma, a apreciação da controvérsia tributária (premissa jurídica) atrai a disciplina radicada no art. 1.043, III, do CPC/2015, a qual autoriza a interposição de embargos de divergência contra o acórdão de órgão fracionário que "divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo um acórdão de mérito e outro que não tenha conhecido do recurso, embora tenha apreciado a controvérsia".

III - À luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à **aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa – essencialidade em relação à atividade-fim**.

IV - Tais materiais não se sujeitam à limitação temporal prevista no art. 33, I, do apontado diploma normativo, porquanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo.

V - Embargos de Divergência providos.

...

Com efeito, o critério da **essencialidade ou relevância** considera a **importância** de determinado item – bem ou serviço – para o **desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte**. Essencialidade diz com o item do qual **dependa, intrínseca e fundamentalmente**, o produto ou o serviço, constituindo **elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, **a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência**.

Por sua vez, a **relevância**, de igual modo considerada como critério informador da não cumulatividade, é **identificável** no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**.

...

Portanto, é necessário ter presente que a Lei Complementar n. 87/1996 não sujeita à restrição temporal do art. 33, I, o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de materiais utilizados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, na hipótese de **comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa**.

Assim é porque o atributo eleito como distintivo pelo Fisco – **desgaste gradual** – mostra-se **insuficiente para desqualificar a essencialidade do produto intermediário** diante do processo produtivo, uma vez que tal material **concorre direta e necessariamente para o desenvolvimento da matriz produtiva**, afastando, por conseguinte, a regra do art. 33, I, da Lei Kandir, a qual condiciona, a termo futuro, a compensação de crédito.

Desse modo, os **materiais adquiridos para a consecução do objeto social da empresa não se enquadram como de uso e consumo** do estabelecimento e, por conseguinte, resta inaplicável a restrição temporal do art. 33, I, da Lei Complementar n. 87/1996.

Ademais, tal dispositivo deve ser interpretado tendo em foco o caráter indiscutivelmente restritivo da norma, exatamente para não ampliar a regra, limitante do exercício do direito ao creditamento, quanto a material diretamente utilizado na atividade econômica dos contribuintes.

...

Logo, à luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se **cabível o creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo (produtos intermediários), inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa**, é dizer, a **essencialidade em relação à atividade-fim**.

Tentativas posteriores foram efetivadas no sentido de combater e desfazer o entendimento atrás

descrito, porém sem sucesso, tal qual se observa na decisão **publicada em 02.5.2024**, prolatada no AgInt no AgInt nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP N° 2054083 – RJ, na qual se reiterou que:

...

II – Para a comprovação do dissenso pretoriano, impõe-se que os acórdãos confrontados tenham apreciado matéria idêntica, à luz da mesma legislação federal, dando-lhes, porém, soluções distintas, devendo a divergência apontada ser atual, excluindo-se o debate acerca de questões superadas e pacificadas no âmbito do STJ. Precedentes.

III – A 1ª Seção deste Superior Tribunal de Justiça **firmou entendimento** na linha do acórdão embargado segundo o qual se revela **cabível** o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, **inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente**, desde que comprovada a **necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim**.

...

Portanto, as mercadorias objeto da glosa, à luz da definição ampliativa de produtos intermediários instaurada pelo STJ, proporcionam ao contribuinte o direito ao uso dos créditos fiscais correspondentes.

### **Irregularidade improcedente.**

A terceira irregularidade decorre da primeira, ou seja, cobra-se diferencial de alíquota (DIFAL) nestas aquisições, quando originadas de outras unidades federativas, pelo entendimento do fisco de significarem materiais de uso e consumo, sem direito a creditamento.

Como tais mercadorias são consideradas produtos intermediários, não se submetem ao pagamento do diferencial de alíquota, só cobrável nas aquisições interestaduais de materiais para fins de uso e consumo.

### **Irregularidade igualmente improcedente.**

#### **Infração 04.**

O maior valor do auto de infração reside neste ponto. Trata-se de exigência de multa de 10% por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o não registro na escrita digital de notas fiscais de entradas de mercadorias tributadas. A contestação do sujeito passivo vai na linha de que tais documentos foram registrados sim na EFD, apenas no espaço errado, no campo NF (nota fiscal), quando o certo seria o campo NF-e (nota fiscal eletrônica).

O objetivo da sanção é apena o contribuinte que deixe de fazer registros de documentos fiscais para dificultar os controles fazendários e concorrer para a evasão tributária. A rigor, não vimos isso acontecer. Em função da instauração pela impugnante do novo sistema de registros eletrônicos das operações mercantis realizadas, o fisco não enxergou tais documentos no local que deveriam estar mas, de qualquer modo, ali eles se encontravam. Assim, uma verificação amiúde pelo Estado reuniria condições de fazer as auditagens de praxe. Enxergamos, portanto, exageros na exigência.

Além do mais, a revisão fiscal identificou documentos fiscais que foram registrados no ano seguinte, haja vista o atraso na entrega de mercadorias pelo movimento paredista dos funcionários dos Correios, somados aos que foram cancelados, anulados ou denegados.

Depois desta reanálise ter sido feita em diligência encaminhada à Assessoria Técnica deste Conselho, tais situações foram expurgadas e o valor cabível caiu para R\$ 5.099,94, redução com a qual concordamos.

Certo que, havendo o registro na escrita, ainda que em campo incorreto, até pela novidade da contabilização digital, identifica-se a conduta do contribuinte em transparecer suas operações de aquisição. A multa ressalta insubstancial. Mesmo raciocínio se aplica às notas fiscais que não

significaram circulação de mercadoria, emitidas, mas desfeitas por algum motivo declarado entre as partes – denegação, anulação ou cancelamento.

Entretanto, ainda há um ponto a desfiar. É que a penalidade proposta pelo fisco foi de 10% sobre o valor comercial da mercadoria, a ser aplicada pelo montante ainda remanescente, conforme verificado pela Assessoria. Hoje não é mais 10%, é de 1%, cujo percentual deve voltar no tempo por se tratar de penalidade, em face do princípio da retroatividade benigna, nos moles do art. 106, II, ‘c’, do CTN.

**Irregularidade parcialmente procedente, com aplicação da penalidade de R\$ 509,99, cujo demonstrativo mensal de débito é o abaixo:**

**Mês      Procedente**

jan/12	8,30
fev/12	1,45
mar/12	0,00
abr/12	5,18
mai/12	7,46
jun/12	34,63
jul/12	16,21
ago/12	21,81
set/12	9,12
out/12	1,74
nov/12	2,58
dez/12	125,05
jan/13	7,74
fev/13	0,00
mar/13	5,82
abr/13	2,19
mai/13	183,95
jun/13	4,77
jul/13	3,16
ago/13	0,00
set/13	0,00
out/13	0,00
nov/13	45,13
dez/13	23,72
<b>Total</b>	<b>509,99</b>

**Infração 05.**

A exigência aponta para a falta de retenção e pagamento de ICMS nas saídas de mercadorias, como substituto tributário (ST). Trata-se de operações envolvendo destinatários com irregularidade no cadastro da SEFAZ baiana, sejam porque, **à época da venda**, estavam baixadas, sejam porque estavam com cadastro irregular.

A planilha fiscal analítica aposta às fls. 89 a 94 relaciona as empresas nesta situação, acompanhada das respectivas consultas cadastrais na base de dados fazendária confirmando isso – fls. 95 a 100.

A impugnação apenas negou a inconsistência no cadastro estadual destes destinatários, sem trazer elementos que atestassem a alegada regularidade.

A simples afirmativa negando a circunstância da evasão não desonera o sujeito passivo da sua obrigação de pagar o tributo, visto que há elementos de prova que demonstram a desconformidade dos clientes da autuada.

De sua vez, é de dever do vendedor exigir do comprador prova de que está regularizado perante o fisco, pois do contrário a destinação da mercadoria poderia se tornar desconhecida. Tal acontecendo, deve-se fazer a substituição tributária, nos termos do art. 8º, I, da Lei 7.014/96, e dos arts. 1º e 23 do RICMS-BA, todos abaixo transcritos:

**Lei 7.014/96.**

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

I - o contribuinte que efetuar saída de mercadorias **destinadas a outro não inscrito ou desabilitado no Cadastro**, desde que as tenha recebido sem a cobrança antecipada do imposto;

**RICMS-BA.**

Art. 1º O Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) tem por finalidade a identificação, localização e classificação do sujeito passivo e respectivos titulares, sócios, responsáveis legais, condôminos e contabilistas, habilitando o contribuinte ao exercício de direitos decorrentes do cadastramento.

...

Art. 23. O contribuinte é responsável pela verificação, via Internet, da regularidade cadastral do contribuinte que com ele promover transação comercial.

A impugnante apontou duas empresas cujos dados não correspondem, isto é, razão social e inscrição estadual. São elas: “C&S” e “Hauan”, conforme detalhado no relatório. Com razão a defendant. Compulsamos a base de dados fazendária a partir das inscrições estaduais apontadas no demonstrativo fiscal na mídia de fl. 107 e realmente as IEs 047.190.009 e 54.866.803 não se referem à “C&S” e “Hauan”, respectivamente. Retiramos os valores cobrados da autuação, relacionados a estes casos, e o demonstrativo mensal de débito resultante é o seguinte:

Mês	Procedente
jan/12	4,48
fev/12	2,82
mar/12	36,84
abr/12	71,14
mai/12	0,00
jun/12	0,00
jul/12	0,00
ago/12	0,00
set/12	0,00
out/12	0,00
nov/12	0,00
dez/12	0,00
jan/13	192,92
fev/13	227,98
mar/13	278,75
abr/13	231,70
mai/13	16,02
jun/13	0,00
jul/13	0,00
ago/13	0,00

set/13	0,00
out/13	0,00
nov/13	0,00
dez/13	0,00
<b>Total</b>	<b>1.062,65</b>

**Irregularidade parcialmente procedente, no valor de R\$ 1.062,65, mais complementos.**

#### **Infração 06.**

A irregularidade formalizada também se mostra expressiva: envolve ausência de recolhimento de imposto nos prazos regulamentares, em face de operações de saída supostamente não escrituradas nos livros próprios. Inclusive a multa proposta foi de 100%.

Deparamo-nos novamente com problemas de escrituração. A revisão fiscal diminuiu o valor devido. Considerando os documentos que estavam registrados e as operações que não se realizaram, além das duplicidades.

Note-se que na essência o problema veio da mesma raiz: a fase de adaptação do novo sistema de escrituração, não obstante os manuais instrucionais, mas que mesmo assim provocou algumas inconsistências, sem repercussão econômica, segundo as auditagens realizadas pela ASTEC, salvo valores residuais.

Assim se pronunciou o revisor:

Na sua manifestação, como fez para as infrações 04 e 07, o Autuado reitera, que tomando por base o levantamento fiscal, apresenta em arquivo magnético as planilhas requeridas, onde lista as notas efetivamente registradas, com ou sem as chaves de acesso, mas que podem ser constatadas em uma simples observação da sua EFD, apontando e apensando também, as notas fiscais denegadas, canceladas ou exigidas de forma duplicada e apresentando por derradeiro, um quadro resumo mensal, expurgando do demonstrativo do Autuante as inserções indevidas, permanecendo tão-somente, os documentos fiscais efetivamente não escriturados.

Assim, esta infração remanesce no valor de R\$ 3.763,97, demonstrativo fls. 681/683.

As notas em duplicidade foram uma questão peculiar. Confrontando-se as notas fiscais duplicadas para uma única operação, apenas às fls. 600 a 612, NFs 165286 e 6285, 165288 e 6286, 177141 e 177142, por exemplo, verifica-se que: i) os documentos foram emitidos no mesmo dia; ii) os destinatários eram os mesmos; iii) os valores da operação eram iguais. Não há indicações do fisco de se referirem a operações distintas, o que poderia ser demonstrado com elementos instrutórios adicionais, como, em sendo o caso, conhecimentos de transporte diferentes.

**Posto isto, consideramos a irregularidade parcialmente procedente, no valor de R\$ 3.763,97 de imposto, mais complementos, dotada do demonstrativo mensal de débito abaixo:**

Mês	Procedente
jan/12	23,26
fev/12	20,95
mar/12	37,58
abr/12	29,78
mai/12	0,0
jun/12	1727,71
jul/12	0,0
ago/12	839,96
set/12	287,19
out/12	26,32
nov/12	0,0

dez/12	0,0
jan/13	13,43
fev/13	0,0
mar/13	0,0
abr/13	193,44
mai/13	0,0
jun/13	160,46
jul/13	154,63
ago/13	0,0
set/13	50,55
out/13	0,0
nov/13	198,71
dez/13	0,0
<b>Total</b>	<b>3.763,97</b>

### Infração 07.

Cobra-se penalidade de 1% por descumprimento de obrigação acessória, isto é, o não registro na escrita digital de notas fiscais de entradas de mercadorias não tributadas.

Afora os valores reconhecidos pela empresa, caso de três notas fiscais, a apreciação que ora se faz é muito parecida com a desenvolvida para a infração 04. Lá, as mercadorias supostamente sem registro eram tributadas; aqui, as mercadorias não são tributadas.

A revisão fiscal feita pela Assessoria também retirou do levantamento as notas fiscais anuladas, canceladas e denegadas, além de eliminar as duplicidades. Tais situações, evidentemente, não configuram fato gerador de ICMS.

Concordamos pela pertinência da redução do montante exigido para R\$ 887,29, na forma do demonstrativo mensal de débito abaixo:

Mês	Procedente
jan/12	0,05
fev/12	0,87
mar/12	34,86
abr/12	11,58
mai/12	7,70
jun/12	4,88
jul/12	23,53
ago/12	3,73
set/12	1,08
out/12	393,06
nov/12	140,63
dez/12	4,91
jan/13	1,20
fev/13	3,46
mar/13	1,70
abr/13	2,07
mai/13	23,92
jun/13	14,05
jul/13	21,63
ago/13	24,76

set/13	56,11
out/13	14,96
nov/13	1,13
dez/13	95,42
<b>Total</b>	<b>887,29</b>

**Irregularidade parcialmente procedente.**

**Por conseguinte, o auto de infração tem PROCEDÊNCIA PARCIAL, no monte histórico de R\$ 8.653,94, acrescido dos consectários, nas bases abaixo expostas, devendo o servidor fazendário competente homologar os valores reconhecidos e já recolhidos:**

	<b>Lançado</b>	<b>Procedente</b>
<b>Inf 01</b>	<b>49.099,24</b>	<b>0,00</b>
<b>Inf 02</b>	<b>2.430,04</b>	<b>2.430,04</b>
<b>Inf 03</b>	<b>102.239,01</b>	<b>0,00</b>
<b>Inf 04</b>	<b>2.219.213,79</b>	<b>509,99</b>
<b>Inf 05</b>	<b>2.303,76</b>	<b>1.062,65</b>
<b>Inf 06</b>	<b>1.065.671,53</b>	<b>3.763,97</b>
<b>Inf 07</b>	<b>8.959,78</b>	<b>887,29</b>
<b>Total</b>	<b>3.449.917,15</b>	<b>8.653,94</b>

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207095.0305/15-6, lavrado contra TECNOLENS LABORATÓRIO ÓTICO FEIRA LTDA., devendo a autuada ser intimada para pagar o imposto no valor total de R\$ 7.256,66, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 7.174,87 e de 100% sobre R\$ 81,79, previstas no art. 42, incisos II, “e” e VII, “a” da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além das multas no valor total de R\$ 1.397,28, previstas no inciso IX do mesmo dispositivo acima citado, e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR