

**A. I. Nº** - 298943.0017/13-8  
**AUTUADO** - PROQUIGEL QUÍMICA S/A  
**AUTUANTES** - ROBERTO FREITAS BARRETO  
- MARCÍLIO JOSÉ AMORIM DOS SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 13.10.14

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0196-02/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. O exame dos autos é revelador de que se tratam de produtos para tratamento de água, em sua quase totalidade. Infração caracterizada. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Provado que se tratam de materiais utilizados na preservação de equipamentos e tratamento de água e efluentes, não integrando o processo como elemento essencial. Infração caracterizada; b) AJUSTE DE ESTOQUE. A constatação de mercadorias em quantidade maior do que aquela contabilizada não enseja o lançamento a crédito do imposto que supostamente tenha incidido sobre essa operação. Não há documentação idônea a viabilizar o crédito. Infração caracterizada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA SOBRE O VALOR COMERCIAL DAS MERCADORIAS NÃO ESCRITURADAS. a) MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. Contestadas parcialmente as infrações. O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) exige que o cancelamento das notas fiscais eletrônicas sejam autorizadas pela administração tributária. Infrações caracterizadas. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. O exame das provas evidencia que não houve lançamentos nos meses de janeiro a março de 2010, bem como de que não houve lamento dos demais documentos fiscais consignados no demonstrativo de débito. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTA FISCAL ELETRÔNICA. FALTA DE TRANSMISSÃO. Infração não contestada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 12/09/2013, exige créditos tributários no montante de R\$ 322.031,17 em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 (01.02.02) - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro a abril, julho e setembro

a dezembro de 2008, janeiro de 2009 a junho de 2011 e agosto a dezembro de 2011. Valor do ICMS: R\$114.155,38. Multa de 60% sobre o valor do imposto;

Infração 02 (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, nos meses de fevereiro a março e setembro a dezembro de 2008, janeiro de 2009 a setembro de 2010, novembro a junho de 2011 e julho a novembro de 2011. Valor do ICMS: R\$127.398,25. Multa de 60% sobre o valor do imposto;

Infração 03 (01.02.04) – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto, no mês de dezembro de 2011. Valor do ICMS: R\$ 24.949,54. Multa de 60% sobre o valor do imposto. Consta que “a Autuada emitiu notas fiscais de entrada, a título de ajuste de estoque (formação de Kit), com destaque de ICMS nas respectivas notas sem comprovação de recolhimento do imposto, utilizando indevidamente crédito fiscal”;

Infração 04 (16.01.01) - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido Registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro a maio, julho e dezembro de 2010, março, julho e setembro a novembro de 2011. Valor da multa: R\$36.348,37;

Infração 05 (16.01.02) - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido Registro na escrita fiscal, nos meses de março, agosto, setembro e novembro de 2010, fevereiro, março, maio, julho e setembro a dezembro de 2011. Valor da multa: R\$ 18.719,63;

Infração 06 (16.12.29) – Deixou de efetuar a transmissão eletrônica de Nota Fiscal ou dos dados nela constantes, na forma e nos prazos previstos na legislação, no mês de outubro de 2010. Valor da multa: R\$ 460,00. Consta que “Deixou de transmitir notas fiscais eletrônicas para o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, embora tenha transmitidos os valores de ajustes de débito e créditos na apuração do ICMS no mês de Outubro/2010”.

Constam dos autos: Termos de Início e Prorrogação da Fiscalização (folhas 12 a 14); Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais (folha 15); Demonstrativos de Débito (folhas 16 a 43); DANFE's (folhas 44 a 45); Demonstrativos de Débito (folhas 46 a 52); CD-ROM (folha 59); Recibo de cópia do AI (folha 58); Recibo de arquivos eletrônicos (folha 60); Termo de Confissão de Dívida (folha 65); Impugnação (folhas 85 a 181); informação fiscal (folhas 183 a 189); Extratos SIGAT (folhas 190 a 205); Petição do sujeito passivo (folha 210); Solicitação de Diligência (folha 218); Diligência (folhas 221 a 224); Intimação da diligência (folhas 225 a 228); Manifestação da autuada (folhas 229 a 321).

A autuada apresenta impugnação às folhas 85 a 181, mediante a qual contesta o presente lançamento, apresentando as razões a seguir.

Informa, inicialmente, que reconhece a procedência integral da exigência relativa à infração 06 (16.12.29) e a procedência parcial da infração 04 (16.01.01) relativa apenas às notas fiscais nº 3653, 381, 1434, 6052 e 2586 e da infração 05 (16.01.02) relativa às notas fiscais nº 5283, 7237, 7235, 7239, 7243, 7249, 7257, 7256, 7262, 7267, 7269, 7272, 7278, 7286, 7294, 7307, 7314, 7443 e 7445.

Informa que já procedeu ao pedido de quitação do débito reconhecido, conforme documentos em anexo.

Quanto à infração 01, destaca que possui, como objeto social no seu Estatuto, três atividades, quais sejam: (a) a produção, importação, exportação de produtos químicos em geral, fertilizantes, bem como a fabricação e comercialização de chapas e resinas acrílicas e de polycarbonato e produtos correlatos e/ou de terceiros; (b) prestação de serviços técnicos e administrativos relacionados com os objetos sociais acima descritos; e (c) a participação em outras sociedades nacionais ou estrangeiras, como sócia quotista ou acionista.

Afirma que os produtos listados pela fiscalização, na infração em comento, correspondem a insumos utilizados no processo produtivo da empresa. Diz que são mercadorias que se caracterizam como insumos indispensáveis ao processo industrial da Impugnante, razão pela

qual afirma que a autuação é improcedente e a cobrança indevida. Explica que correspondem a material intermediário utilizado no processo produtivo da empresa, sendo, portanto, legítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição, bem como arbitrária a cobrança do diferencial de alíquotas (infração 02). Descreve a participação de alguns itens no seu processo produtivo mediante a montagem de uma tabela com duas colunas: uma descreve o item e a outra descreve a sua aplicação no processo produtivo, conforme folhas 88 a 89.

Explica que, com base na descrição da aplicação dos produtos envolvidos (constante da tabela), é possível verificar de que modo os mesmos são empregados no processo produtivo do seu estabelecimento.

Arremata, assim, as suas razões relativamente à infrações 01, afirmando que tais produtos estão diretamente vinculados à operacionalização da Impugnante, na condição de elemento indispensável à sua atividade produtiva.

Alega que, no presente caso, o direito ao crédito do ICMS é inequívoco, nos termos do artigo 155, §2º, I da Constituição Federal, cujo teor transcreve em apoio à sua tese. A seguir, conclui que se extrai do comando constitucional o direito inquestionável ao crédito resultante de operação anteriormente tributada, por respeito ao princípio da não-cumulatividade.

Destaca, ainda, que a análise para verificar se um material é de uso e consumo não pode ser realizada a partir de conceitos genéricos. É necessário, prossegue, saber de que forma é aplicado pelo estabelecimento, ou seja, é necessário verificar a função de cada produto no processo produtivo da empresa.

Leciona que insumo é toda a mercadoria que tem a finalidade de proporcionar a existência de outro bem ou prestação de serviço, participando da composição do custo do bem a ser industrializado, comercializado ou do serviço prestado. Dessa forma, entende que, independentemente da natureza dos insumos, não há como negar o direito ao creditamento, pois todos, necessariamente, participam do objeto da sua atividade empresarial.

Por isso, deduz que, após as informações prestadas, o creditamento do ICMS é assegurado pela legislação, no caso de aquisição de insumos direcionados para integrar o processo produtivo da empresa, como se dá no presente caso.

Quanto à infração 02, também defende que o lançamento é improcedente, pois advoga que a exigência de diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de insumos ocorre apenas nas aquisições de bens do ativo imobilizado, bens de uso e materiais de consumo, nos termos do artigo 5º, I do RICMS-BA, cujo texto transcreve. Considerando que os produtos listados pela fiscalização são insumos empregados em seu processo, conclui, por conseguinte, que não se enquadram nas situações previstas no dispositivo citado.

Alega, por fim, após os argumentos demonstrados, que se pode afirmar que as exigências relativas às infrações 01 e 02 não merecem prosseguir, pois os produtos tratados são típicos produtos intermediários, ou seja, insumos empregados na atividade-fim da Impugnante.

Requer, caso este colegiado entenda que os argumentos e documentos juntados ao processo não são suficientes para demonstrar a improcedência dos lançamentos, que seja determinada diligência fiscal, nos termos do disposto nos art. 123, § 3º e 145 do RPAF, a fim de verificar se os produtos referidos na presente autuação dizem respeito a insumo de produção.

Quanto à infração 03, relata que procedeu ao levantamento das mercadorias constantes em seus estoques para cruzamento dos saldos físicos existentes com os registrados na contabilidade, tendo identificado que havia mercadorias em quantidades superiores às constantes em seus registros na contabilidade, conforme Ajuste de Inventário que anexa.

Neste sentido, explica que, com o intuito de manter o registro permanente dos estoques de maneira integrada e coordenada com a contabilidade, realizou os devidos ajustes dos ganhos e das perdas identificadas. Prossegue, explicando que, em relação aos lançamentos realizados a título de baixa de estoque decorrente de perda, emitiu a nota fiscal nº 19976, CFOP 5926, com o

valor do ICMS no montante de R\$ 89.314,03 conforme Registro de Apuração que anexa. Já em relação aos lançamentos realizados decorrentes de ganho, informa que emitiu as notas fiscais de entrada nº 19.978 e 20.107, CFOP 1926, com o valor do ICMS no montante de R\$ 23.939,77 e R\$ 1.009,77 respectivamente, totalizando o montante de R\$ 24.949,54, conforme Registro de Apuração que anexa.

Conclui, portanto, pela improcedência da infração, já que entende, após a análise dos documentos apresentados, que não utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, tendo apenas procedido aos ajustes dos ganhos e das perdas identificadas em estoque. Dessa forma, alega que a infração exigida não merece prosperar.

Quanto à infração 04, frisa que em relação às notas fiscais nº 3653, 381, 1434, 6052 e 2586, reconheceu a procedência da exigência, conforme demonstrado acima. Já em relação às demais notas fiscais, alega que a exigência é indevida porque não houve ausência de escrituração de tais documentos.

Explica que as notas fiscais nº 2155, 2452, 2746, 3172, 3224 e 4160, emitidas pela PROQUIGEL QUÍMICA S/A, inscrita no CNPJ nº 27.515.154/0011-44, localizada em Camaçari-Ba, correspondem à notas fiscais que foram canceladas ou inutilizadas, conforme se verifica através do Registro de Saídas em anexo. Alega que as mercadorias mencionadas nas notas fiscais não chegaram a dar entrada em seu estabelecimento. Em consequência, defende que não houve ausência de escrituração das notas fiscais, sendo a cobrança indevida.

Quanto à infração 05, frisa que, em relação às notas fiscais nº 5283, 7237, 7235, 7239, 7243, 7249, 7257, 7256, 7262, 7267, 7269, 7272, 7278, 7286, 7294, 7307, 7314, 7443 e 7445, reconheceu a procedência da exigência, já em relação às demais notas fiscais, defende que a exigência não merece continuar porque não houve ausência de escrituração das notas fiscais.

Afirma, a título de exemplo, que a nota fiscal nº 7443, mencionada no demonstrativo elaborado pela fiscalização, corresponde à nota fiscal emitida pela EDN – ESTIRENO DO NORDESTE S/A, a qual foi inutilizada em 05/11/2010, conforme documentação que anexa. Por este motivo, explica, não foi escriturada em seu Registro de Entradas.

Já em relação às notas fiscais as notas fiscais nº 26865, 43, 8, 1335, 58, 32, 80, 81, 54, 59, 4977, 184, 191, 608, 3339, 77226, 19732, 222, 628, 2997, 459, 642 e 911, requer a juntada posterior da documentação comprobatória para demonstrar que, nestes casos, as notas fiscais emitidas foram canceladas ou devolvidas pelos fornecedores, não podendo, a referida exigência, continuar.

Por todo o exposto, requer que este colegiado dê provimento à presente Impugnação, para cancelar as exigências consubstanciadas nas Infrações 01 (01.02.02), 02 (06.02.01), 03 (01.02.04), 04 (16.01.01) e 05 (16.01.02) do Auto de Infração, com o consequente cancelamento do crédito tributário constituído.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial pela juntada posterior de documentos.

Termos em que, pede deferimento.

Os autuantes prestam informação fiscal às folhas 183 a 189, tecendo as considerações a seguir.

Quanto à infração 01, informam, inicialmente, que os bens objeto da exação encontram-se relacionados nas folhas 16 a 25, tratando-se de mercadorias que não se enquadram no conceito de matéria prima e também não podem ser enquadradas como produto intermediário, pois não integram o produto final como também não são consumidos durante o processo.

Argumentam que, no universo de centenas de itens analisados, entenderam que os materiais selecionados nas folhas referidas não geram o crédito fiscal pretendido pela defesa. Citam, como exemplo, colhidos da própria peça impugnatória, elementos cerâmicos, tubos de pvc, agentes para limpeza, tubulação para sistema hidráulico e etc.

Defendem que os bens objeto da autuação devem ser classificados como de uso ou consumo do estabelecimento, assim entendidas as mercadorias para comercialização, industrialização,

produção geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.

Ressaltam que a Lei complementar 87, que permitiu a utilização de tais créditos, prorrogou sua vigência para 2020.

Assim, arrematam que o Auto de Infração deve prosperar neste ponto.

Quanto à infração 02, informam que esta infração decorre da infração 01. Como entendem que os bens elencados são de uso ou consumo do estabelecimento, quando adquiridos fora do Estado da Bahia, ficam, em consequência, sujeitos ao recolhimento da diferença de alíquota.

Quanto à infração 03, transcrevem a argumentação utilizada pela defesa, para concluir que se depreende da suas alegações que a Autuada ajustou seu estoque acrescentando mercadoria em seu inventário. Conclui-se do procedimento da autuada que havia mais mercadoria no estabelecimento do que o constante do inventário. Argumentam que, ao ajustar o estoque, emitindo notas fiscais de entrada com destaque do imposto, necessário se fazia o recolhimento do ICMS referente a esta operação de entrada. Como não apresentou a quitação de tal parcela, o crédito se tornou indevido.

Quanto à infração 04, transcrevem a argumentação da defesa, para deduzir que este era o momento processual próprio para a Autuada estabelecer o contraditório e sua ampla defesa. Alegam, contudo que o material probatório trazido à colação não se presta ao fim pretendido por ela. Esclarecem que a Autuada, no período fiscalizado, estava obrigada a utilizar o Sistema Público de Escrituração Digital–SPED, logo, argumentam, a escrituração e documentação fiscal deve exclusivamente ser produzidas por este sistema. Asseveram que qualquer outro tipo de escrituração fiscal paralela não tem valor probante. Informam que auditoria foi procedida nos registros magnéticos da Autuada, Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) e Escrituração Fiscal Digital (EFD). Explicam que foi realizando auditoria nas notas fiscais eletrônicas, quando se verificou a ausência das notas mencionadas.

Alegam que a Defesa juntou cópia de livros de saída de mercadoria e documentos de cancelamento sem eficácia probatória, pois extraído de escrituração fiscal paralela. Logo, deduzem que tais documentos não se prestam ao fim que se pretende. Concluem que também esta infração deve ser mantida.

Quanto à infração 06, afirmam que, mais uma vez, não merece prosperar os argumentos da Defesa, pois nada apresenta em abono a sua tese. Informam que a defesa reconheceu a procedência parcial da infração quanto à nota 7443, e que juntou documento de escrituração paralela não servindo para provar sua tese, pois alegam que a escrita está sujeita ao SPED. Quanto à juntada posterior de notas, informam que não ocorreu até a presente data, devendo, portanto ser reconhecida também a procedência desta infração.

Quanto à infração 06, informam que a Autuada não contestou, devendo ser mantida.

Diante do exposto, pugnam pela procedência total do Auto de Infração.

À folha 218, a 4ª JJF deliberou por baixar o presente processo em diligência, solicitando enviar o PAF à inspetoria de origem para que, relativamente às infrações 04 e 05, intime a autuada a apresentar os elementos ou documentos que comprovem haver cancelado ou inutilizado cada um dos documentos fiscais referidos em sua impugnação, às folhas 94 e 95.

Às folhas 221 a 224, os próprios autuantes cumpriram a diligência solicitada.

Às folhas 229 a 321, a autuada manifestou-se, tecendo as considerações que seguem.

Quanto à infração 04, afirma que foram localizados os DANFE's nº 2155, 2452, 2746, 3172, 3224, e 4160, os quais constam em seu sistema como cancelados ou inutilizados. Por isso, explica, não foram considerados no resultado da apuração mensal.

Quanto à infração 05, afirma que o DANFE 4977 foi emitido e recusado no próprio DANFE, posteriormente emitido para empresa do mesmo grupo, conforme documento que anexa. Já o DANFE 77226, afirma que foi escriturado como serviços, não gerando obrigações fiscais. Quanto ao DANFE 19732, afirma ser de simples faturamento e, por isso, não foi escriturado, mas foi efetuado o pagamento no módulo financeiro. Explica que, em sendo um faturamento antecipado, todas as remessas tributadas referentes a essa nota foram emitidas e escrituradas. O DANFE 911, explica que foi escriturado como serviços, não gerando obrigações fiscais. Os DANFE's 8, 80 e 81 não constam em seu sistema de cadastro de fornecedor. Quanto aos demais DANFE's não foram localizados os registros.

Esse é o relatório.

## VOTO

Preliminarmente, constato que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo evidenciadas de acordo com Demonstrativos de Débito (folhas 16 a 43 e 46 a 52). Houve, igualmente, indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Considerando que as infrações 01 e 02 decorrem de um mesmo fato (aquisições de bens classificados como material de uso e consumo), apreciá-las-ei de forma conjunta, conforme segue.

Noto que os autuantes, relativamente às duas primeiras infrações, elaboraram demonstrativos de débito, nos quais discriminam cada um dos documentos fiscais objeto da presente autuação, bem como promoveram a descrição das mercadorias adquiridas, apontadas, pelo fisco, como materiais de uso e consumo, conforme folhas 16 a 39. Desincumbiram-se, com isso, do seu ônus processual em evidenciar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de exercer a prerrogativa do cargo, traduzido como o fato gerador da obrigação tributária. Transferiu, assim, à impugnante a responsabilidade em provar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo, de acordo com a estratégia defensiva que vier a ser adotada pela empresa.

Em sua impugnação, a Proquigel Química S/A alega que “os produtos listados correspondem a material intermediário utilizado no processo produtivo da empresa, sendo, portanto, legítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição, ...”. Em apoio à sua tese, descreve a aplicação de cada um dos itens que tiveram o crédito glosado.

Impõe-se, assim, a análise da legislação relativa à matéria, conforme passo a fazer.

Introduzida no Direito Brasileiro pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, a técnica da não-cumulatividade seguiu o modelo copiado dos franceses e tem como marca um regime de créditos do tipo “produto-físico”, o que representa, na prática, uma atitude mais restritiva do que a adotada em países que seguem o modelo do “crédito financeiro”.

A legislação atual manteve, em linhas gerais, essa sistemática, em que pese a sua mitigação pela Lei Complementar 87/96, mediante a qual se passou a admitir o creditamento nas aquisições referentes a bens destinados ao ativo permanente.

Assim é que o crédito fiscal não se constitui (diferentemente do que pensam alguns), em um direito autonomamente consagrado pela Constituição Federal, senão num instrumento legal cuja finalidade é dar operatividade ao princípio da não-cumulatividade. Ou seja, a regra geral do direito ao crédito fiscal tem como requisito a ocorrência de uma operação subsequente tributada pelo imposto, na qual o crédito funcionará como parcela dedutiva, evitando a cumulação do ICMS.

Exatamente por isso, o legislador impôs uma série de limites e restrições ao uso do crédito pelo estabelecimento mercantil. Na área industrial, que é de nosso interesse, a disciplina do crédito se encontra, basicamente, no art. 93, inciso I, alínea “b” do RICMS:

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

a) ...

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização (grifo nosso);”

Percebam que além de ter que se enquadrar nas quatro categorias referidas acima (matérias primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem), faz-se indispensável (pela dicção do dispositivo em comento) que essas aquisições tenham por finalidade o emprego no processo de industrialização, sem o que o crédito será indevido.

Mal satisfeito com a restrição imposta pela alínea “b” do inciso I do artigo 93, o legislador tratou de restringir mais ainda o direito ao crédito, ao disciplinar no § 1º desse mesmo artigo:

“Art. 93. ...

...

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;“

Parece, assim, não haver dúvidas de que a vontade do legislador é de restringir o crédito de ICMS àqueles itens cuja participação no processo produtivo traduza-se como “indispensável”.

Analisando os itens de mercadorias objetos da presente autuação, é possível perceber, pela descrição da função de cada um, feita pela impugnante (folhas 88 e 89), que não possuem relação direta com o processo produtivo, guardando relação, na sua quase totalidade, com a conservação dos equipamentos utilizados na fábrica.

Descrevo, abaixo a relação das mercadorias objeto da presente controvérsia, com a sua respectiva aplicação. Para cada uma digo o tratamento dispensado no presente voto.

DESCRIÇÃO	APLICAÇÃO	CONCLUSÃO DO VOTO
BIOMATE MBC 2881	Biocida p/ uso na torre de resfriamento	Não é essencial ao processo. Objetiva evitar a corrosão dos equipamentos.
CAL HIDRATADA	Correção do ph no tratamento da água	Não é utilizada no processo produtivo da empresa, mas após, quando do descarte da água.
CORTROL IS3020	Seqüestro de Oxigênio p/ água de caldeira	Não é essencial ao processo. Objetiva evitar a corrosão dos equipamentos.
DD - CONTRATOS	Não especificada	Não tem relação com o processo produtivo,
DD - MATERIAL OUTROS INDIRETOS	Não especificada	Não tem relação com o processo produtivo, Item de rateio.
DD - SERV. OUTROS	Não especificada	Não é mercadoria, mas serviço.
ECOCARE 250	Seqüestrante de odor	Não se integra ao processo como elemento essencial
ENG - MATERIAIS ELETRICOS	Não especificada	Não tem relação com o processo produtivo,
ENG - MATERIAL DE SEGURANCA	Não especificada	Não tem relação com o processo produtivo,
HYPERSPERSE DC150	Anti-incrustante p/ tratamento de água	Não é essencial ao processo. Objetiva evitar a corrosão dos equipamentos.
KLEEN CMT 511	Produto p/ limpeza ácida da osmose	Não se integra ao processo. Serve para limpeza.
KLEEN MCT 103	Produto p/ limpeza ácida da osmose	Não se integra ao processo. Serve para limpeza.
KURIFLOCK PN-171 - 0613	Agente floculante p/ tratamento de água	Não é utilizada no processo produtivo da empresa, mas após, quando do descarte da água.

KURILEX L-109	Produto p/ tratamento de água	Não é utilizada no processo produtivo da empresa, mas após, quando do descarte da água.
KURISOUR PACK MULTI ONU - NC	Não especificada	Não tem relação com o processo produtivo,
KURITA KURIFLOCK PN-171 - 0613	Agente floculante p/ tratamento de água	Não é utilizada no processo produtivo da empresa, mas após, quando do descarte da água.
KURITA BC-361-1029	Dispersante de oxigênio em água de caldeira	Não é essencial ao processo. Objetiva evitar a corrosão dos equipamentos.
KURITA OXH-103	Dispersante de oxigênio em água de caldeira	Não é essencial ao processo. Objetiva evitar a corrosão dos equipamentos.
KURIZET A-511 - 1040	Não especificada	Não tem relação com o processo produtivo,
KURIZET T-227 - 0986	Dispersante de oxigênio em água de caldeira	Não é essencial ao processo. Objetiva evitar a corrosão dos equipamentos.
KURIZET TOWERCLEAN OSR	Não especificada	Não tem relação com o processo produtivo,
KURIZET TOWERCLEAN S-252 - 0565	Não especificada	Não tem relação com o processo produtivo,
KURIZETE PAC E-102-1144	Coagulante de clarificação no tratamento de água	Não é essencial ao processo. Objetiva evitar a corrosão dos equipamentos.
KURIZETE S-209 - 1055	Não especificada	Não tem relação com o processo produtivo,
PREGO C/CABECA 1.1/2X13 PCT 1KG	Não especificada	Não tem relação com o processo produtivo,
SOLISEP MPT150	Coagulante orgânico ge p/osmose rev.	Não é essencial ao processo produtivo.

Como se perceber, referem-se, todos, a material de uso e consumo, não sendo permitido o creditamento pela legislação. Esse, inclusive, é o entendimento manifestado pela 5ª JJF, em decisão unânime, através do Acórdão JJF Nº 0028-05/14, cuja ementa assim dispôs:

“5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0028-05/14

EMENTA: ICMS. .... 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Restou provado que se trata de materiais utilizados na preservação de equipamentos e tratamento de água e efluentes (infrações 2 e 3). ... Decisão unânime.”

Na fundamentação do voto, o relator frisou que o entendimento já se encontra consolidado no âmbito do Consef, e explicitou os motivos pelos quais tais mercadorias não devem propiciar crédito, conforme trecho abaixo transcrito.

“... Em relação aos demais produtos, observo que a glosa de créditos alcança produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e no tratamento de efluentes, dentre outros materiais. ...

A matéria não é nova neste CONSEF, inclusive havendo decisões que versam sobre a mesma empresa e respectivo processo produtivo, a exemplo do recente Acórdão da 1ª CJF, nº 0323-11/13.

Na solução dessa lide houve produção de prova diligencial, que detalhou o uso de cada produto na atividade fabril da empresa.

Os produtos utilizados no sistema de água de resfriamento se prestam a evitar corrosão nos equipamentos ou crescimento de microorganismos, como algas e fungos. O sistema de resfriamento de água tem a função de gerar menores temperaturas para as correntes intermediárias do processo, deixando-as, desse modo, em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final. O método consiste em transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento) por intermédio do contato entre ambos. A água que resfria as correntes – ao se aquecer – permite que os seus sais se tornem insolúveis e, junto com microorganismos, se depositem nas paredes dos trocadores de calor, o que pode danificá-los através da corrosão e ocasionar a parada da planta. Para evitar isso é que são usados os produtos químicos objeto da glosa dos créditos fiscais.

Portanto, tais itens, apesar de importantes, desempenham um papel secundário na industrialização, não sendo possível afirmar que caracterizam matérias primas, produtos intermediários, essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis.

Frente a essas considerações e a partir do descritivo técnico entendo que os produtos destinados a tratamento de água de resfriamento que não fazem parte do processo de produção, por estarem inseridos em uma corrente secundária que não é parte da industrialização propriamente dita, com a função tão somente de

prevenir danos aos equipamentos da planta (grifos acrescidos). Não ensejam crédito fiscal de ICMS por não se encartarem na previsão do art. 93, § 1º, RICMS/1997.

Em relação aos produtos aplicados no tratamento de efluentes o crédito também é indevido posto que a utilização dos mesmos se dá numa etapa posterior ao processo fabril, ou seja, fora do processo produtivo, constituindo uma circunstância extrínseca àquele processo. O tratamento dos efluentes, sejam eles resíduos líquidos, gasosos ou sólidos, decorre das relações da fábrica com os órgão de proteção ambiental, justificando assim a glosa dos créditos fiscais.

...”

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal teve a oportunidade de se manifestar sobre a matéria, também em decisão unânime, mediante o Acórdão CJF Nº 0253-12/14, cuja ementa assim dispôs.

“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0253-12/14

EMENTA: ICMS. ... 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Restou provado que se trata de materiais utilizados na preservação de equipamentos e tratamento de água e efluentes (infrações 2 e 3). .... Decisão unânime.”

A fundamentação do voto aponta no mesmo sentido da decisão de primeiro grau, conforme se pode depreender da leitura de trecho do relatório, abaixo reproduzido.

“Quanto aos demais produtos, pelos elementos trazidos aos autos por via de diligência fiscal, tratam-se basicamente de produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração e no tratamento de efluentes, produtos utilizados na conservação e lubrificação dos maquinários (óleos e graxas lubrificantes), além do nitrogênio gasoso, cuja aplicação é no processo de purga de gases inflamáveis dos compartimentos e sistemas da planta industrial. ...

Pois bem, é fato que os produtos elencados acima, à luz do quanto trazido aos autos, são, efetivamente essenciais à manutenção da planta industrial, planta esta que, por obvio, produz algo, o que remete à conclusão de que tais produtos são essenciais à produção considerando que uma planta parada nada produz, bem como uma planta industrial sem manutenção, por certo terá sua produção prejudicada. Quanto a isto, por certo, não há discussão. Entretanto, para fins de apropriação de créditos fiscais, o conceito de produto essencial, no caso, intermediário, não é tão largo, o que impõe o estabelecimento de limite quanto à determinação do que seriam os produtos intermediários e os produtos destinados ao uso e consumo.

Como dito, a matéria é merecedora de grande discussão e carente de alinhamento, pois, a delimitação de tal fronteira viaja ao sabor de cada processo produtivo – cada processo enseja a busca de particularidades - e até mesmo da interpretação individual de cada julgador, sobretudo quando se tem em mente o fato de que a não aplicação de determinados produtos, como os elencados acima, implicam na paralisação de uma planta industrial por questões de ordem técnica e de segurança, ainda que não tenham contato direto com o produto final ou com seu processo particular de produção.

Contextualizada a situação, apesar de essenciais à manutenção da planta industrial, à luz da legislação, não estando tais produtos em contato direto com o bem produzido ou não se desgastando no processo de produção do bem final, tais produtos não são considerados intermediários e não geram créditos fiscais, aí entendido que são itens que apesar de importantes, desempenham um papel secundário no processo produtivo, também não se podendo dizer que podem ser classificados como matérias primas, produtos intermediários essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis.

Dito isso, reconhecendo que as razões recursais carregam grande dose de razão, principalmente sob o ponto de vista do seu processo produtivo, à luz da descrição de cada produto trazida aos autos que dão conta do caráter essencial que tem os referidos produtos na manutenção e segurança da planta industrial, entendo que os produtos listados acima, à luz da legislação e da jurisprudência deste CONSEF, não possibilitam à Recorrente a utilização dos créditos fiscais como procedido, o que mantém a higidez da imputação (grifos acrescidos).

...”

Assim, acompanhando o entendimento consolidado pela jurisprudência dessa corte, tenho por procedentes as infrações 01 e 02.

Quanto à infração 03, a autuada confessa o fato descrito na autuação, ou seja, a efetivação do ajuste de estoque. Alega, em sua defesa, que procedeu ao levantamento das mercadorias constantes em seus estoques para cruzamento dos saldos físicos existentes com os registrados na contabilidade, tendo identificado que havia mercadorias em quantidades superiores às constantes

em seus registros na contabilidade, conforme se pode depreender da leitura de trecho da impugnação, à folha 93, abaixo reproduzido.

“..., a Impugnante procedeu ao levantamento das mercadorias constantes em seus estoques para cruzamento dos saldos físicos existentes com os registrados na contabilidade. Com efeito, identificou que havia mercadorias em quantidades superiores aos constantes em seus registros na contabilidade, conforme Ajuste de Inventário em anexo (Doc. 05 – Ajustes de Inventário).

Neste sentido, com o intuito de manter o registro permanente dos estoques de maneira integrada e coordenada com a contabilidade, a Impugnante realizou os devidos ajustes dos ganhos e das perdas identificadas (grifos acrescidos). ...”

Ora, como se pode constatar pela leitura do trecho em destaque, a autuada identificou mercadorias além daquilo que estava contabilizado e emitiu o documento fiscal de saída (folha 145), creditando-se do ICMS que ela própria informou sem que houvesse recolhimento do ICMS. Incorreu, assim, em infração à legislação. Tenho, portanto, por procedente a infração 03.

Quanto à infração 04, a autuada acatou parcialmente o lançamento, tendo, contudo impugnado o auto de infração no que se refere às notas fiscais nº 2155, 2452, 2746, 3172, 3224 e 4160 sob a alegação de que tais documentos foram cancelados. Ou seja, argüiu um fato posterior impeditivo do lançamento, atraindo para si o ônus processual de provar o cancelamento dos documentos fiscais citados.

Pois bem, às folhas 164 a 179, a impugnante acosta elementos que se destinam a provar o cancelamento das notas fiscais acima enumeradas. O exame de tais documentos revela que a invalidação dos documentos fiscais não observou as formalidades exigidas pela legislação, especialmente o quanto previsto no art. 231-L do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos, cujo teor vai reproduzido abaixo.

“Art. 231-L. O cancelamento da NF-e e do CT-e de que trata o art. 231-K somente poderá ser efetuado mediante Pedido de Cancelamento transmitido à Administração Tributária que a autorizou.

§ 1º O Pedido de Cancelamento deverá atender ao leiaute estabelecido nos termos de Ajuste SINIEF.

§ 2º A transmissão do Pedido de Cancelamento será efetivado via Internet, por meio de protocolo de segurança ou criptografia.

§ 3º O Pedido de Cancelamento deverá ser assinado pelo emitente com assinatura digital certificada por entidade credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, contendo o CNPJ de qualquer dos estabelecimentos do contribuinte, a fim de garantir a autoria do documento digital (grifos acrescidos).

...”

Como se pode ver, o cancelamento da nota fiscal eletrônica não é um ato que o contribuinte possa praticar internamente na empresa, intramuros, pois, igualmente ao que ocorre quando da autorização da NF-e, a sua invalidação requer a autorização da autoridade fazendária, conforme consta do caput do art. 231-L acima transcrito. Tal modelo tem por objetivo fazer com que esse registro possa constar do sistema, tornando-o público.

O exame das notas fiscais acostadas ao processo revela que a autuada limitou a escrever a expressão “cancelada” no corpo do documento (folha 164), ou mesmo a registrar internamente em seu sistema, sem dar publicidade a esse ato, contrariando a legislação citada.

Assim, entendo que notas fiscais eletrônicas listadas pela defesa continuam plenamente válidas no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), restando caracterizada a infração 04.

Quanto à infração 05, a impugnante acata o lançamento relativamente às NF nº 5283, 7237, 7235, 7239, 7243, 7249, 7257, 7256, 7262, 7267, 7269, 7272, 7278, 7286, 7294, 7307, 7314, 7443 e 7445. Quanto às demais notas, insurge-se, alegando que a NF nº 7443 foi inutilizada, enquanto que relativamente às outras, requereu a juntada posterior da documentação.

Analisando as provas acostadas ao processo pela autuada, cujo ônus atraiu, à medida em que alegou ter invalidado o documento fiscal, percebe-se que incorreu no mesmo erro já apontado quando da análise da infração anterior, ou seja, invalidou o documento fiscal internamente à

empresa, sem dar publicidade a esse ato, o que contraria o caput do art. 231-L já citado, conforme folha 181.

Quanto aos demais documentos fiscais, a autuada não trouxe, até a presente data, provas capazes de elidir a acusação.

Tenho por procedente a infração 05.

Quanto à infração 06, a empresa acatou o lançamento conforme folha 87.

Diante do exposto, julgo PROCEDENTE o auto de infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 298943.0017/13-8**, lavrado contra **PROQUIGEL QUÍMICA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$266.503,17** acrescido da multa de 60% prevista no art.42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$55.528,00, previstas no art. 42, incisos IX, XI e XXIII do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de outubro de 2014.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR