

**A. I. Nº** - 274068.0014/21-1  
**AUTUADO** - MORAIS DE CASTRO COMÉRCIO E IMP. DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 05/01/2022

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0244-02/21-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS A USO E CONSUMO.** Na forma da legislação, mercadorias não destinadas à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua composição e produção, como é o caso dos itens arrolados na autuação (botinas, manômetros, filtros, carvão ativado, luzes, etc.), não permitem a apropriação do crédito fiscal realizado. Infração subsistente. **b) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DE IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA.** Comprovado que a mercadoria de NCM 3206 se encontra excluída expressamente da substituição tributária, eis que “dióxido de titânio”, a infração é tida como elidida e não há de subsistir no lançamento, sendo excluída do mesmo. **c) VALOR APROPRIADO SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS.** Infração não contestada. **2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTADAS, TIDAS COMO NÃO TRIBUTADAS.** Diante da comprovação de serem as mercadorias autuadas sujeitas a tributação normal, e não à substituição tributária, correta a imposição fiscal. Infração mantida. **3. RECOLHIMENTO A MENOS. a) DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR DO IMPOSTO RECOLHIDO E O INFORMADO EM DOCUMENTOS FISCAIS E/OU ARQUIVOS ELETRÔNICOS.** Comprovado que a nota fiscal autuada se encontra com autorização de uso, no Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica, e que o cancelamento dito realizado pelo contribuinte se deu apenas no sistema interno da autuada, tendo, pois, o documento fiscal validade plena, a infração há de ser mantida. **b) ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.** Redução de base de cálculo aplicada incorretamente em desacordo com o artigo 3º-K do Decreto 7799/2000, para operação interestadual, bem como para as vendas internas de produtos autuados os destinatários não são estabelecimentos industriais, nem exercem a atividade atacadista de produtos químicos. Infração subsistente. Infração subsistente. Negado o pedido de diligência. Mantidas as multas, diante da impossibilidade legal de redução por este órgão. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 13 de agosto de 2021 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$55.275,17, além de multa de 60% pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **001.002.002.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 786,81, nos meses de janeiro a abril, julho, agosto, outubro a dezembro de 2020, janeiro a março de 2021. Informa a autuante: *“A utilização dos filtros e carvão descrita no e-mail, de 18/04/2019, comprovam que filtro e carvão não compõem o produto acabado. O carvão é usado por no máximo 3 meses e os filtros são trocados a cada campanha do sistema, portanto são itens de uso e consumo. Os demais itens relacionados também são de uso e consumo”*.

Infração 02. **001.002.005.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, no valor de R\$ 23.668,74, tendo sido as ocorrências constatadas nos meses de maio e julho de 2020. Consta a seguinte indicação da autuante: *“Tudo conforme o ANEXO 2 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - MERCADORIA ST, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e”*.

Infração 03. **001.002.040.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de outubro e novembro de 2020, no total de R\$2,41. A conduta do contribuinte, de acordo com a acusação foi *“O contribuinte lançou nos REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS valores superiores aos destacados nas notas fiscais. Anexos: e-mail, REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e”*.

Infração 04. **002.001.003.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, montando R\$27.518,95, sendo os fatos geradores sido constatados em março a dezembro de 2020 e janeiro de 2021. Diz a autuante: *“O contribuinte efetuou a saída das mercadorias tributadas como não tributadas através de notas fiscais relacionadas no anexo 4. O produto ALCOOL ETILICO HIDRATADO. 96G, com NCM 2207.10.10 e 2707.10.00, não está na substituição tributária no ANEXO 1 do RICMS. Anexos: e-mail, REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e”*.

Infração 05. **003.001.004.** O contribuinte recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, nas declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos, em fevereiro de 2021, sendo o imposto igual a R\$ 561,12. A autuante esclarece: *“O contribuinte foi notificado através da Intimação 1, para comprovar o lançamento da NF-e 106.769, chave 29210215102809000100550010001067691100231129. Em resposta informou que a numeração 000106769, de 02/02/2021, foi inutilizada em virtude da inexistência de dados na base nacional da respectiva nota e anexou uma imagem de consulta ao portal de NF-e com a mensagem de ‘NF-e INEXISTENTE’. Ocorre que a chave que aparece na imagem tem os 6 últimos dígitos diferente. Foi digitado pela empresa a chave 29210215102809000100550010001067691100142320. Em pesquisa pela fiscaliza da chave correta consta a informação de que a NF-e está autorizada, conforme relatório do portal <https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/consultaResumo.aspx?tipoConteudo=d09fwabTnLk=>. O contribuinte lançou nos REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS a nota fiscal do anexo 5 como canceladas, quando na realidade esta nota está autorizada. O não lançamento do débito no REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, cuja somatório foi transferido para o REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS, acarretou em recolhimento a*

menor do ICMS. Anexos: relatório do portal <https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/consultaResumo.aspx?tipoConteudo=d09fwabTnLk=>, REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e”.

Infração 06. **003.002.005**. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas, em setembro de 2020, fevereiro e abril de 2021, sendo apurado ICMS de R\$ 2.737,14. Segundo a autuante “O contribuinte utilizou uma redução na base de cálculo superior ao estabelecido na legislação. Para as notas fiscais objeto do anexo 6 não foi considerada a redução da base de cálculo de 61,111%, estabelecida no Termo de Acordo (Processo SIPRO nº 29.900/2014-1 e Parecer nº 3.816/2014), conforme art. 3-K, do Decreto nº 7.799/00, pois os destinatários não tinham CNAE de indústria ou a operação era interestadual. No campo OBS tem o CNAE da empresa ou se a operação é interestadual. O CNAE está de acordo com relatório do Sistema de Informações do Contribuinte – INC para a data do fato gerador. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e”.

Tempestivamente, o autuado, por seu procurador, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 47 a 69, onde, preambularmente, indica ser empresa fornecedora de produtos químicos, operando na comercialização e industrialização de matérias primas, principalmente para indústrias transformadoras.

Aponta não traduzir em parte a ação fiscal, as condições verdadeiras que devem ser perseguidas pelo Poder Público, para que não se cometa irregularidade tributária e fiscal que podem acarretar prejuízo para o contribuinte com a autuação, e o consequente enriquecimento sem causa do Estado.

Pontua dever ser buscada pelo Fisco a verdade material, o que no presente lançamento de ofício não se apresenta plenamente, motivo pelo qual esse órgão deverá declarar o lançamento improcedente em sua integralidade.

Afirma ser a verdade material a pedra angular que norteia os fundamentos da boa relação fisco/contribuinte, reproduzindo o teor do artigo 2º do RPAF/99.

Diante de tal premissa, garante estar acostando com a defesa, documentação comprobatória ratificadora de suas assertivas, adiante sustentadas, para se buscar a justiça fiscal e um justo julgamento, consonante com o devido processo legal.

Para a infração 01, argui que como destacado em e-mail datado de 18/04/2019, resta comprovado que os produtos filtros e carvão não compõem o produto acabado, este por ser utilizado por no máximo, três meses, e os filtros por serem trocados a cada campanha do sistema, o que, no entendimento do Fisco os configura como elementos de uso e consumo.

Alega que, todavia, existem aspectos relativos a seu processo produtivo que merecem ser examinados sob outro enfoque, invocando o teor do artigo 4º do RIPI/2010, considerar industrialização as operações definidas que modifiquem a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento, tais como transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento e renovação ou recondicionamento, explicando cada um de *per si*.

Ressalta que no seu processo industrial, a filtragem da água, para sua desmineralização, depende crucialmente do carvão ativado e dos filtros, que interagem para a realização do alcance da água quimicamente pura, são consumidos nessa atividade produtiva e sem o que fica prejudicada.

Por sua vez, o carvão ativado atuaria nesse tratamento como absorvente, por ser um dos meios mais eficazes para a remoção de uma vasta gama de contaminantes de águas residuais industriais, atuando o carvão ativado, neste tratamento de água impura significativa e

inseparavelmente, como “adsorvente”, por ser um dos meios mais eficazes para remoção de uma vasta gama de contaminantes de águas residuais industriais.

Explica que a filtragem é, neste contexto, uma etapa de atividade industrial, sem a qual não há como determinar e alcançar a pureza e a qualidade da água, inclusive por exigências sanitárias, ou seja, a produtividade depende, como elemento essencial a água, mas somente da que estiver desmineralizada, ou seja, apta o bastante para compor as matérias primas fornecidas para a indústria de transformação, com o seu envasamento também realizado pela autuada.

Aduz que a literatura técnica acentua que a qualidade da água desmineralizada é dada pela sua condutividade, a capacidade que possui para conduzir carga elétrica. Ao serem removidos os íons da água, ou seja, os compostos inorgânicos ionizados, ocorre a redução da condutividade, sendo que, em cada processo industrial há um determinado limite máximo de íons livres presentes na água que será utilizada, pois a desmineralização resulta na redução da quantidade de sais dissolvidos de uma água que se encontra em seu estado natural.

Sem o carvão ativado, não há tratamento da água e sem ela não há como a produção seguir seu curso normal dada a essencialidade que água quimicamente pura tem para atividade industrial, e que depende, necessariamente, da filtragem pela qual são consumidos elementos como carvão ativado, que é um mineral, e os filtros, tendo a água desmineralizada a função indispensável para a produção da matéria prima, como diversos outros produtos.

Assevera ter ainda a água tratada, influência potencial para o processo produtivo, ante o seu efeito refrigerador de equipamentos pelos quais circula, o que é aspecto crucial, e evidencia a indispensabilidade que se revestem os produtos.

Sem a sua desmineralização, entretanto, ou seja, sem a filtragem com seus componentes, a água quimicamente impura causa crostas e corrosão devido aos sais minerais e prejudica todo o curso da produção.

Fala existir um conflito interpretativo, posto ter sido o legislador claro o suficiente, deixando ao intérprete, no caso, o julgador, a tarefa de sopesar todos os aspectos envolvidos no curso do processo industrial, os elementos que lhe são indispensáveis.

Traz em reforço da tese esposada, decisão contida no Acórdão CJF 0136-11/07, copiando trechos do mesmo, bem como reproduz texto publicado “pela IBET, em sua RDT-Atual de 41-2019”.

Conclui de tal leitura estar evidenciada a grande complexidade que demanda do intérprete, e, sobretudo, do julgador, para rejeitar ou acolher com justiça fiscal, o fundamento defensivo quanto a imprescindibilidade do produto e o seu direito ao crédito, observadas as exigências sanitárias e ambientais para a fabricação do produto final, indagando se sem os elementos esse processo ficaria ou não impraticável, isso porque o conceito de produto intermediário dependeria da demonstração ampla e clara quanto a aplicação na atividade produtiva desenvolvida concretamente pela empresa.

Finaliza, firmando não haver outra posição, senão que no cálculo da antecipação parcial, é legítimo o aproveitamento do crédito fiscal, sendo a infração 01 improcedente.

Por cautela, pleiteia seja o feito baixado em diligência, para melhor análise técnica, ao cabo da qual não restarão dúvidas quanto à pertinência dos argumentos ora defendidos.

Na infração 02, diz desassistir razão à autuante, e em respeito ao princípio da legalidade, verdade material, e sobretudo, às garantias da segurança jurídica e certeza do direito, chama atenção para o entendimento e posicionamento do próprio sujeito ativo no Parecer SEFAZ 2.216/2017, relativo a substituição tributária, tendo como consultante a empresa Cristal Pigmentos do Brasil.

Observa, da simples leitura de sua ementa, que de acordo com entendimento ali firmado, a reclassificação da NCM não implica em mudança quanto ao tratamento tributário, em face da reclassificação dos pigmentos à base de dióxido de titânio.

Destaca que sempre comercializou o produto na NCM 3206.11.19, entretanto, a mesma foi alterada para 3206.11.10, com lastro na Resolução COMEX 35, de 05/05/2017.

Observa que o RICMS/12, no artigo 289, combinado com o Anexo, subitem 16.2, disciplina que os produtos descritos como “*pigmentos à base de dióxido de titânio*”, classificados na NCM 3206.11.19, estão excluídos do regime de substituição tributária previsto para tintas e vernizes, a teor do que dispõe a atual redação, conforme Decreto 19.781, de 24/06/2020.

Logo, uma vez reconhecida pela própria SEFAZ a substituição tributária de tais produtos, não há a alegada inconsistência na aquisição de mercadorias com pagamento do ICMS por substituição tributária, posto permanecer a exclusão, aspecto fundamental inobservado pela autuante.

Resta manifesto que essa reclassificação oriunda da COMEX não resulta em alteração quanto ao tratamento tributário, o que implica dizer que permanecem excluídos do regime de substituição tributária.

Pontua em respeito à legalidade material, indispensável sejam esclarecidos todos os aspectos relevantes para que, no caso concreto, sejam analisados os critérios legais adotados pela autuante para sustentar a acusação, e da análise se concluirá ser a imputação fiscal incongruente, negando efeito à legislação regedora da matéria, criando insegurança jurídica, incerteza quanto ao direito a ser aplicado, não havendo base legal ou fática para configurar a liquidez e certeza da exigência fiscal, motivo pelo qual a infração é improcedente, o que requer.

Quanto à infração 04, indica ter aplicado a substituição tributária considerando a empresa na condição de substituída, tendo, todavia, destacado incorretamente, a NCM, conquanto tenha emitido Carta de Correção Eletrônica (CC-e), e posteriormente, nada comunicou.

Chama atenção ao Convênio ICMS 110/2007, vigente até 30/03/2021, que trata da substituição tributária relativo ao ICMS em operações de combustíveis e lubrificantes derivados ou não do petróleo, constantes do Anexo VII, do Convênio ICMS 142/2010, no sentido de que, ficam autorizadas as unidades federativas, quando destinatárias, atribuir ao remetente desses produtos, situado em outro estado, a condição de sujeito passivo por substituição tributária relativamente ao ICMS incidente sobre essas operações.

Fala ser a sua boa fé manifesta, tendo a emissão de notas fiscais de venda, nas quais constam os códigos 600684 e 600687, em conformidade com a legislação regente à época das operações mercantis.

Aduz ter sido baseado nas notas fiscais 571 e 594 do fornecedor Alcomomax Comércio de Alcool, Aguardente e Derivados Ltda., tendo sido utilizado o CFOP 5403, ou seja, na condição de contribuinte substituído.

Indica não ser outra a inteligência extraída da análise de ambos os Convênios, o que resulta dizer não ser procedente a acusação, como também não tem outra sorte a imputação da multa prevista, eis que não houve prática de infração tributária.

Para a infração 05, aponta ter o documento fiscal o número 106.769 sido inutilizado em virtude da inexistência de dados na base nacional do portal da nota fiscal eletrônica, conforme anexos acostados à defesa.

Por conseguinte, diante de ter sido inutilizada no PROTEHEUS, sem que alterado o status, na forma do e-mail datado de 02/02/2021, houve sim, o cancelamento da mencionada nota fiscal, para a qual havia CTE vinculado.

Lembra ter havido em 29/03 instabilidade na comunicação com o ambiente normal da SEFAZ/BA, e estas notas fiscais, num primeiro momento foram recusadas, por erro de “chave em duplicidade”, sendo feita a consulta no portal, estas mesmas notas não constavam “ativas”, ou seja, inexistentes na base de dados respectiva da SEFAZ/BA, tendo sido procedido o cancelamento, internamente, no sistema ERP.

Porém, para sua surpresa, em 30/03/2021, constatou que estas chaves estavam ativas na mesma base de dados, e diante de internamente já ter sido realizado o cancelamento, foram emitidas novas chaves/números, informa.

Plota resposta ao esclarecimento prestado pelo suporte da própria SEFAZ.

Relaciona as notas fiscais que foram “reativadas”, com impacto em seu faturamento de março, e com devolução em abril.

Como forma de demonstrar a sua idoneidade fiscal e que não houve o cometimento da infração, descabe o percentual de penalidade, que entende não caber, pelo fato de não ter havido qualquer transgressão quanto à obrigação principal, assevera.

Aventa a possibilidade de ocorrência de falhas técnicas, como contingência eletrônica, havendo a configuração de descumprimento de obrigação acessória, o que nem ocorreu, havendo de ser sopesado por este CONSEF a fim de se concretizar a justiça fiscal.

Pontua ter dado conhecimento de tais fatos a autuante, motivo pelo qual entende não pode subsistir esta acusação sem antes ser o feito baixado em diligência para apuração e esclarecimento probatório vindo à verdade material aos autos, caso se entenda não comprovado nesta oportunidade.

Requer a improcedência da acusação e a da multa imposta pela absoluta falta de má-fé e atos fraudulentos.

Finalmente, para a infração 06, sustenta não ter a acusação sustentação legal, vez que se encontra totalmente amparada, pelo deferimento de pleito em tal direção, no processo que culminou com a concessão de Termo de Acordo do Decreto 7.799/00, protocolado sob o número 029900/2014, invocando especialmente o artigo 3º, alínea “k”, que estabelece redução de base de cálculo nas saídas internas de produtos químicos e petroquímicos, de acordo com o Parecer 3816/2014, de 14/02/2014.

Acrescenta estarem todos os requisitos plenamente atendidos, se tratando de operações destinadas a estabelecimentos industriais, conforme a atual redação do inciso II, acrescentado pelo Decreto 17.662, de 12/06/2017.

Conclui, pois, pelo desacerto da autuante, eis que não se enquadrava como substituto tributário para retenção e/ou recolhimento do ICMS, mas de receber a mercadoria com esse imposto já retido e/ou recolhido, do que conclui que não infringiu qualquer norma da legislação tributária regente das operações praticadas.

Conclui no sentido de que, diante do exposto, fica impugnado o Auto de Infração, mas por cautela, requer a conversão do feito em diligência, por estranho ao feito, para acaso se entenda ser insuficiente a documentação anexa para todo o deslinde com justiça fiscal.

Argui, ainda, se acaso vencido em algum item, mesmo parcialmente, ante a sua idoneidade fiscal de mais de sessenta anos, haja redução das penalidades ali impostas, e ainda aplicada a hermenêutica contida no artigo 112, incisos II e III do CTN, por força do princípio da recepção que emana do artigo 34, § 5º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988, para que se aplique o princípio universal do *in dubio pro reo*, diante das eventuais dúvidas razoáveis e/ou justificadas nesta defesa.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 105 a 119, após transcrever a acusação e os argumentos defensivos apresentados, indica para a infração 01, quanto ao argumento do artigo 4º do RIPI/2010, considerar industrialização as operações definidas que modifiquem a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento, tais como: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento e renovação ou recondicionamento, e que, no seu processo industrial, a filtragem da água, para sua desmineralização, depende crucialmente do carvão ativado e dos filtros, que interagem para a realização do alcance da água quimicamente pura, são consumidos nessa atividade produtiva e

sem o que fica prejudicada, discorda da arguição da empresa autuada, a qual não prospera, pois a desmineralização da água pode ser um processo produtivo, mas o carvão ativado e o filtro não fazem parte da composição final da água desmineralizada, uma vez que, conforme relatado pela defesa, o carvão remove contaminantes, ao passo que o filtro serve para atingir a pureza e qualidade da água e este processo remove íons.

Não considera, contrariamente ao argumento defensivo, tais produtos essenciais para se atingir a qualidade de água desmineralizada, pois a questão é que a definição de insumo não dá pela sua essencialidade de uso, e sim, por compor o mesmo o produto final, caso contrário, é considerado material de uso e consumo.

Quanto ao fato de não haver clareza no respectivo Auto de Infração quanto a conclusão de que carvão e filtro são materiais de uso e consumo, esclarece ter se baseado na descrição do uso dos referidos itens no e-mail de fl. 18.

Os itens em questão como filtro e carvão não entram na composição do produto final, sendo descartados após o ciclo de vida de no máximo três meses, conforme descrição do processo produtivo apontado pelo defendente no mencionado e-mail, cujo teor reproduz.

Relata que estes itens são colocados e descartados do equipamento filtrante em um curto período, sendo possível concluir que não são bens do ativo, e sim bens de uso e consumo.

Em relação a citação do Acórdão 0136-11/07 da 1ª CJF para reforçar sua tese, frisa que duas questões devem ser observadas: o Acórdão não fala especificamente em carvão e filtro no processo de desmineralização da água e corrobora com a interpretação da fiscalização, uma vez que a decisão estabelece que peças de reposição são bens de uso ou consumo, sendo vedada a utilização do crédito e devida a diferença de alíquota, pois não se consideram consumidas imediata ou integralmente em cada processo produtivo, tampouco integram ao produto final. Tanto os materiais de consumo quanto os produtos intermediários são usados no processo industrial. O carvão, que elimina cor, odor, mau gosto e remove os elementos contaminantes, é usado durante três meses, logo ele não é consumido. Os filtros purificam a água e são trocados a cada campanha do sistema, portanto também não são consumidos no processo industrial (vide e-mail, fl. 18).

Após o processo ainda existe o carvão e ainda existe o filtro, portanto são peças de reposição do equipamento que faz a desmineralização. Sendo assim, não podem ser considerados como produtos intermediários, que são consumidos e entram na composição do produto acabado, arremata.

Quanto ao artigo publicado pela IBET em sua RDT-ATUAL, de 41-2019, tem que não pode ser considerado como paradigma neste caso, pois pareceres não tem o condão de vulnerar a legislação do Estado da Bahia, e de acordo com o entendimento da SEFAZ, se os itens não entram na composição dos produtos industrializados, eles são uso e consumo.

Registra que este mérito já foi objeto do Auto de Infração 274068.0005/19-0 da mesma empresa, cujo Acórdão JJF 0049-03/21-VD foi pela procedência da infração, conforme reproduz.

Em razão da citação defensiva de que no cálculo da Antecipação Parcial, é legítimo o aproveitamento do crédito fiscal, entende estar a mesma está fora de sentido, pois a infração em questão não trata de crédito fiscal no cálculo da Antecipação Parcial e sim de uso de crédito de material de uso e consumo.

Não vê necessidade da diligência, uma vez que a questão já foi amplamente discutida no CONSEF, além do que existem outros itens no ANEXO 1 que não são carvão e filtro, ratificando a infração.

Para a infração 02, registra ter sido apresentado o Parecer SEFAZ 2.216/2017 e sido alegado ter havido alteração da NCM.

Já na infração 03, diante de não constar na peça apresentada sua impugnação, a ratifica.

Relativamente à infração 04, diante da arguição de ter o fornecedor aplicado a substituição tributária considerando a sua condição de substituída, todavia, destacado, incorretamente, a NCM, conquanto tenha emitido Carta de Correção Eletrônica - CC-E, posteriormente, nada comunicou, e a suposta carta de correção não foi apresentada.

Em resposta ao e-mail foi informado que as notas fiscais eletrônicas de venda (códigos 600683, 600684 e 600687), foram emitidas de acordo com a legislação em vigor no período e com base nas notas fiscais 000.000.563, 000.000.571 e 000.000.594.

As notas fiscais 563, 571 e 594 de entrada têm a NCM 2207.10.00, na XML não consta CEST e foram lançadas na EFD com o código do item 600344. Tal NCM 2207.10.00 não consta no Anexo 1 do RICMS, assevera.

Copia o arquivo XML.

Informa que os códigos dos itens de saída são 600683, 600684 e 600687, diferentes do código do item de entrada, 600344. Considerando ter a autuada CNAE de indústria, isto significa que a mercadoria passou por transformação e cabe ao produtor definir o NCM, independente do enquadramento do fornecedor de matéria prima. As NCM foram enquadradas pelo autuado como sendo 2207.10.00 e 2207.10.10, que também não estão no Anexo 1 do RICMS.

Para uma mercadoria ser considerada sujeita a substituição tributária além da NCM o produto tem de estar de acordo com a descrição do Anexo 1 do RICMS/12. A NCM 2207.10.90 tem como descrição álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol. - outros (álcool etílico hidratado combustível).

Percebe que a descrição do fornecedor é ALCOOL HIDRATADO PARA OUTROS FINS e não álcool etílico hidratado combustível, e se o fornecedor deu saída da mercadoria sem tributação, houve erro por sua parte, e mesmo que o contribuinte não tenha agido de má fé, isto não o exime da responsabilidade de tributar a mercadoria em questão.

Quanto ao argumento da defesa de não ter imputação a multa prevista no artigo 42, II "a" da Lei 7.014/96, ante o enquadramento no artigo 2º, I e artigo 32, respectivos, eis que não houve prática da infração tributária, indica estar a multa aplicada de acordo com a legislação, uma vez que houve a infração.

Além de vendas para pessoas físicas, informa existirem vendas para empresas com os CNAES indicados, ressaltando que nenhuma das vendas de álcool foi para posto de combustível.

Indica em tabela os CNPJ e respectivos CNAE dos destinatários.

Sendo assim, reafirma não ser o álcool em questão combustível, e, portanto, sujeito à tributação, o que a leva a manter a acusação.

Na infração 05, diante da argumentação defensiva de ter a nota fiscal 106.769 de 02/02/21, sido inutilizada em virtude de inexistência de dados na base nacional do portal de NF-e nacional conforme os anexos acostados com esta defesa, diz não condizer tal argumentação com a realidade.

Frisa não constar prova de que inexistente na base nacional do portal de NF-e nacional a mencionada nota fiscal, ainda que durante a fiscalização a autuada tenha justificado o cancelamento da nota através da resposta da Intimação 1, quando informou que a numeração 000106769, de 02/02/2021, foi inutilizada em virtude da inexistência de dados na base nacional da respectiva nota e anexou uma imagem de consulta ao portal de NF-e com a mensagem de "NF-e INEXISTENTE".

Salienta que a chave que aparece na imagem tem os seis últimos dígitos diferentes, tendo sido digitado pela empresa a chave 29210215102809000100550010001067691100142320.

Em pesquisa realizada pela fiscalização, com a utilização da chave de acesso correta (29210215102809000100550010001067691100231129) consta a informação de que a nota fiscal está autorizada, conforme relatório do portal



<https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/consultaResumo.aspx?tipoConteudo=d09fwabTnLk=>, fls. 25 a 31.

Em relação a informação defensiva de ter sido a nota fiscal 106.769 cancelada internamente e o erro se deveu a instabilidade na comunicação com o ambiente normal da SEFAZ/BA em 29 de março, aponta ter sido a mesma emitida em 02 de fevereiro.

Aduz que se não foi possível cancelá-la em 24 horas, o procedimento correto era emitir uma nota fiscal de entrada. Uma vez a nota emitida em 02 de fevereiro, o contribuinte tinha até 28 de fevereiro para regularizar a situação emitindo a nota fiscal de entrada, para fazer a apuração mensal do imposto, sendo que em consulta aos dados da EFD não foi identificada nota fiscal de entrada.

Nas suas alegações, apenas no final do mês seguinte tentou regularizar a situação da suposta instabilidade na comunicação com o ambiente normal da SEFAZ/BA, ressaltando inexistir e-mail do dia 02/02/2021, sendo os que constam nas fls. 64 e 65 são de 31/03/2021 e 01/04/2021.

Reforça que eventual inconsistência nos meses de março e abril, não justificam o lançamento como cancelada de nota autorizada no mês de fevereiro e na tabela apresentada não consta a nota fiscal 106.769.

Relativamente a declaração do destinatário de que não recebeu a mercadoria apresentada, esclarece que o documento hábil para regularizar a situação de uma nota de saída autorizada e não cancelada em 24 horas seria uma nota fiscal de entrada. Mantém a infração.

Por fim, na infração 06, observa que o processo SIPRO 029.900/2014-1 com Parecer nº 003.816/2014, prorrogado através do Parecer nº 071.760/2020-9, concede o benefício do art. 3º-K do Decreto nº 7.799/00 que determina que nas saídas internas de produtos químicos e petroquímicos, a base de cálculo será reduzida de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual de:

- I) 12% (doze por cento), quando destinado a estabelecimento de contribuinte com atividade de comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos (CNAE 4684299);
- II) a partir de 16/06/2017, 7% (sete por cento), quando remetido do estabelecimento indicado no inciso I com destino a estabelecimento industrial.

Segundo a defesa, todos os requisitos estão plenamente atendidos, tratando-se de operações destinadas a estabelecimento industrial, contudo, não prova que as operações internas foram destinadas à indústria e omite-se diante da operação interestadual.

Conforme consta na descrição complementa da infração, para as notas fiscais objeto do anexo 6, não foi considerada a redução da base de cálculo de 61,111%, estabelecida no Termo de Acordo (Processo SIPRO 29.900/2014-1 e Parecer 3.816/2014), conforme artigo 3-K, do Decreto 7.799/00, pois os destinatários não tinham CNAE de indústria ou a operação era interestadual. No campo “observação”, tem o CNAE da empresa ou se a operação é interestadual. O CNAE está de acordo com relatório do Sistema de Informações do Contribuinte - INC para a data do fato gerador, esclarece.

Já a nota fiscal 102.467, da empresa com CNPJ 08.106.535/0001-53, tem o CNAE 47.89-0-05 - Comércio varejista de produtos saneantes domissanitários, na data do fato gerador, que não tem CNAE secundário conforme fls. 34 e 35.

A nota fiscal 107.291 se refere a operação interestadual, portanto, não está sujeita ao benefício do artigo 3-K, do Decreto nº 7.799/00, avalia.

A nota fiscal 109.057, da empresa com CNPJ 22.104.045/0001-49, tem o CNAE principal 724301 - Extração de minério de metais preciosos, na data do fato gerador, fl. 36. Os CNAE secundários estão no verso das folhas 37, e nenhum dos CNAE dá direito ao benefício do artigo 3-K, do Decreto nº 7.799/00.

A legislação constante na descrição complementa e as provas apresentadas comprovam a materialidade da procedência da infração, garante.

Ressalta que ainda segundo a defendente a sua condição não se enquadrava como substituto tributário a quem cabe a retenção e/ou recolhimento do ICMS, mas de receber a mercadoria com esse imposto já retido e/ou recolhido, do que conclui que não infringiu qualquer norma da legislação tributária regente das operações praticadas.

Vê com estranheza este argumento, pois o objeto da infração não é se a autuada está ou não enquadrada na condição de substituto tributário e sim que deu saída de mercadoria com redução indevida da base de cálculo.

Mais uma vez, ratifica a autuação.

Ressalta, por fim, que as infrações lançadas foram baseadas em fatos concretos, o que afasta a possibilidade de dúvidas, não se fazendo necessária a diligência requerida, pois constam nos autos todos os elementos necessários para conclusão da procedência das infrações.

Finaliza, mantendo a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado nas infrações, visando salvaguardar os interesses públicos, esperando um julgamento exemplar pela procedência do Auto de Infração, por tudo quanto aqui exposto mediante as considerações apresentadas.

Foram os autos remetidos para instrução pelo órgão preparador em 10/11/2021 (fl. 121), recebidos no CONSEF em 11/11/2021 e encaminhados a este relator em 22/11/2021 (fl. 121-v).

Presente na sessão de julgamento, a Auditora Fiscal autuante, Crystiane Menezes Bezerra, que em sede de sustentação oral, ratifica a informação fiscal, esclarecendo que o álcool comercializado pela empresa é vendido em bombonas, o que comprovaria não ser o produto álcool combustível, mantendo a acusação quanto a todos os itens autuados.

## VOTO

O lançamento constitui-se em seis infração arroladas pela fiscalização, sendo todas, exceto a de número 03, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização em 14/06/2021, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (fl. 04).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 16 a 36, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 38.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de precisa e objetiva peça de impugnação.

Registro o fato de a empresa autuada não ter atendido ao disposto no artigo 8º, § 3º, do RPAF/99, segundo o qual:

*“§ 3º As peças processuais como defesa, informação fiscal, diligências, perícias, recursos, parecer da Procuradoria Geral do Estado e outras manifestações do contribuinte e do autuante, bem como os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, autuado e diligentes ou peritos, referentes a processo administrativo fiscal, deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, em arquivo em formato texto ou tabela, conforme o caso, onde conste cópia exata da peça apresentada”.*

No presente caso, as peças processuais trazidas pela defesa se encontram no formato imagem, o que dificulta e prejudica o trabalho do julgador, ao ter que manualmente, reescrever toda a peça apresentada.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição principal de “*Comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos não especificados anteriormente*”, CNAE 46.84-2-99, estabelecido no município de Salvador.

Possui, ainda, dentre outras, como atividades secundárias, as de Fabricação de produtos químicos orgânicos não especificados anteriormente, CNAE 20.29-1-00 e a fabricação de outros produtos químicos não especificados anteriormente, CNAE 20.99-1-99.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito, não sem antes analisar questões prejudiciais a tal apreciação.

Em relação ao pedido de diligência formulado, não posso acolher, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, uma vez que os elementos constantes no processo são suficientes para a formação de minha convicção.

O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência ou perícia deve obedecer a uma série de requisitos, contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de desconconsideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa, o que, contudo, não se afigura no presente caso.

Diante de tais considerações, impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores, como já dito.

Ressalto que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, reitero, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso presente.

Ademais, existindo documentos a serem trazidos pela defesa no sentido de afastar as acusações fiscais, esta tem o dever de carrear aos autos todos os elementos que tenha em seu poder, no sentido de provar as suas alegações.

É o que diz o § 5º do artigo 123 do RPAF/99:

*“§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”.*

Assim, toda a documentação tida pela empresa como suficiente para afastar as acusações, deveria ser acostada quando de sua impugnação, não se tendo notícia nos autos da ocorrência de qualquer das hipóteses regulamentares que permitiria a apresentação *a posteriori*, dos elementos que entende provarem a seu favor.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, datada de

24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

*“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.*

*Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.*

*Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.*

Quanto as observações defensivas relativas a busca da verdade material, esclareço que tal princípio, de importância vital para o deslinde da matéria, tem a sua gênese no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que traz a seguinte previsão:

*“LV- aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.*

Segundo Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros, 39ª Ed., 2013): *“O conceito de processo administrativo tributário compreende todos os procedimentos fiscais próprios, ou seja, a atividade de controle (processo de lançamento e de consulta), de outorga (processo de isenção) e de punição (processos por infração fiscal), além dos processos impróprios, que são as simples autuações de expedientes que tramitam pelos órgãos tributantes e repartições arrecadadoras para notificação do contribuinte, cadastramento e outros atos complementares de interesse do Fisco”.*

A autoridade julgadora tem o dever de analisar as provas apresentadas pelo contribuinte quando da apresentação de sua impugnação. Deixar de lado provas lícitas no momento da decisão é deixar de lado as garantias de defesa, se tornando o Processo Fiscal em um verdadeiro processo inquisitorial, pois concretamente estará nas mãos da autoridade julgadora, simultaneamente, as funções de acusador e defensor, tendo em vista que de nada adiantará o sujeito passivo apresentar provas que não serão levadas em conta no processo.

Aqui se busca a verdade material, devendo ser analisadas todas as provas e fatos trazidos pelo sujeito passivo, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, desde que sejam provas lícitas, o que ocorreu no presente caso, sendo a presença de tais elementos fundamentais, como visto, para a análise do processo e a decisão a ser tomada.

O princípio da livre convicção do julgador está previsto no ordenamento jurídico-tributário, e por ele a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento.

Importante associar-se o livre convencimento do julgador e as regras probatórias, sendo a regra básica de que todos os tipos de provas são permitidos e praticados desde que admitidos em lei e moralmente legítimos. De certa forma, a prova no direito brasileiro, e no ordenamento tributário, é aberta, desde que válida diante do fato que no processo existirão sempre três verdades: a descrita no lançamento pela autoridade fiscal; a verdade descrita na impugnação do contribuinte; e a verdade do julgador, a qual há de prevalecer e para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção.

Quanto ao mérito propriamente dito, estando a infração 03 fora da lide, eis que não impugnada, ela é tida como procedente.

Na infração 01, que versa acerca de utilização indevida de crédito fiscal de material de uso e consumo, com destaque para o carvão ativado e filtro, esclareço que, com efeito, o tema tem ensejado acalorados e intermináveis debates acerca dos conceitos de materiais intermediários, bem como a possibilidade de utilização do crédito fiscal em situações análogas à presente.

A Lei 7.014/96, em consonância com a Lei Complementar 87/96, e Constituição Federal, determina em seu artigo 28, ser o ICMS *“O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação”*.

Já no artigo 29, estipula que *“Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior”*. E arremata, em seu inciso II que *“a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte”*.

Tendo em vista o disposto na Lei Complementar 171/2019, a possibilidade de uso do crédito fiscal referente a tais materiais, como os tidos como apropriados pela empresa autuada (uso e consumo), somente será possível a partir de 01 de janeiro de 2033.

A tarefa para o deslinde da questão, se resume na análise dos itens autuados, e a sua aplicação no processo produtivo, a fim de permitir saber se os materiais glosados na autuação se encontram ou não na condição de uso e consumo.

O entendimento pacificado é o de que materiais como aqueles autuados (botinas de cadarço, manômetro, selo mecânico, junta e luz indicadora, dentre outros), não ensejam o aproveitamento do crédito fiscal, ao contrário, se adquiridos em operações interestaduais propiciam a cobrança do diferencial de alíquota.

Ressalto que este posicionamento é prevalente nas decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos CJF 355-12/20 VD, CJF 0108-12/20-VD e CS 0030-21/09, bem como entendimento emanado de decisões proferidas por Tribunais Superiores, a exemplo do REsp nº 1.075.508/SC do STJ: *“Não geram créditos aquisições de bens para composição do ativo permanente ou de insumos para mero uso e consumo que não se agreguem ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de pronto e integralmente no processo de industrialização, os quais não se podem confundir com – insumos - matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem”*.

Neste sentido, reproduzo, por pertinência, trechos de alguns dos vários Acórdãos deste CONSEF, com o entendimento de que materiais como os autuados, inclusive carvão ativado e filtros, principais destaques da peça defensiva, não permitem a utilização de crédito fiscal, tal como praticado pela autuada:

Acórdão CJF 0071-11/19: *“Há de salientar que o ICMS é um imposto regido pelo princípio da não-cumulatividade, consoante disposto no art. 155, §2º, I, da CF, assim como no art. 19, 20 e 33 da Lei Complementar nº 87/96.*

*Dentro do princípio da não-cumulatividade o crédito fiscal, na acepção do crédito físico, somente é gerado nas entradas de bens que se destinam a sair do estabelecimento com o produto que será objeto do outro ciclo de circulação econômica, tal como entraram ou integrando, fisicamente ou não, o produto final.*

*Portanto, na acepção positivada de bens passíveis de gerar crédito, com amparo no regime de crédito físico, somente os bens consumidos e, outrossim, colocados em contato com o processo de produção podem engendrar creditamento e, em consequência, descabe o ICMS DIFAL.*

*Registre-se que, tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários, são 'consumidos' pelo estabelecimento industrial, porém, para a sua caracterização legal, importa onde o consumo acontece, pois, se consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário. Caso contrário, deve ser definido como material de consumo".*

Acórdão CJF 0108-12/20-VD: "Neste diapasão, colaciono o mérito do voto vencedor do julgamento sobre a matéria do qual participei nesta 2ª CJF, Acórdão CJF nº 0222-12/18, que aborda conceitualmente a utilização e a correspondente classificação dos diversos produtos objeto da autuação:

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

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

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

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

*'Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

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

*...*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil; ...'*

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

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

*(...)*

*Assim, de acordo com o explicitado no voto acima, os produtos utilizados para limpeza, sanitização e assepsia, tratamento de água não utilizada como matéria-prima, lubrificação das linhas de produção e tratamento de efluentes, tem a característica de materiais de uso e consumo, cujo crédito fiscal, somente será permitido a partir de 01/01/2020, conforme estabelecido no Art. 33, I da Lei complementar nº 87/96".*

*Assim, entendo que aqueles produtos objeto da autuação como botinas, manômetros, selos mecânicos, carvão ativado, filtros, devem ser considerados materiais de consumo, sujeitando-se a vedação temporal do uso do crédito fiscal, não se apresentam como produtos intermediários e*

sim na condição de produtos de uso ou consumo que não integram ou se agregam ao produto final, tampouco sofrem desgaste pronto e integral no processo de industrialização.

Logo, a utilização do crédito fiscal relativo à aquisição de mercadorias destinados a uso ou consumo somente poderão ocorrer na forma do disposto no artigo 33, I combinado com o artigo 20 da LC 87/96, sendo devido o ICMS exigido relativo à vedação do crédito ocorrida na infração 01.

Registro, de igual modo, o fato de em julgamento sobre matéria semelhante, contra o mesmo contribuinte, realizado em 22/04/2021, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal, pelo Acórdão JF 0049-03/21-VD, entendeu não assistir razão ao contribuinte quanto aos filtros e carvão, ainda que o mesmo tivesse trazido a mesma argumentação do presente Auto de Infração, sendo esta, mais uma razão para o não acolhimento de suas razões, e a manutenção da infração.

Na infração 02, a acusação é de uso irregular de crédito fiscal, relativo a mercadoria submetida à substituição tributária, sendo a tese defensiva a de ter havido mudança na NCM do produto dióxido de titânio, e na forma do Parecer SEFAZ 2.216/2017, tal alteração não se refletiria na tributação do produto, tendo a autuante se omitido em fazer qualquer consideração a respeito.

Na forma do documento de fls. 97 e 98, que vem a ser Parecer 2.216/2017, exarado em resposta de consulta tributária, no processo 131.525/2017-1, o entendimento firmado é o de que reclassificação da NCM não implica em mudança quanto ao tratamento tributário dispensado na legislação estadual, especialmente quanto aos pigmentos à base de dióxido de titânio, de NCM 3206.11.10, anteriormente 3206.11.19, continuavam excluídos do tratamento da substituição tributária.

Por sua vez, o item 16.2 do Anexo 1 ao RICMS/12, vigente em 2020, época da ocorrência dos fatos geradores autuados, previa a substituição tributária para os produtos de NCM 2821, 3204.17 e 3206, que correspondem aos produtos *“Xadrez e pós assemelhados, em embalagem de conteúdo superior a 1 kg, exceto pigmentos à base de dióxido de titânio classificados no código 3206.11.19”*.

A questão, então, não diz respeito a reclassificação da NCM ocorrida, mas na inclusão ou não, do item na sistemática de substituição tributária.

Da análise do demonstrativo acostado pela autuante, constato que as duas operações arroladas são de importação (CFOP 3102), com destaque de imposto nos documentos fiscais, devido no momento do desembaraço das mercadorias importadas.

Consta, ainda, a NCM 3206.11.10, alterada pela Resolução do Comitê Executivo de Gestão – Gecex – da Câmara de Comércio Exterior – CAMEX 35/17, e não como posto na defesa “COMEX” de NCM 3206.11.1, correspondente ao produto *“Dióxido de Titânio Rutilor2195”*, que, como visto se encontra excluído expressamente da substituição tributária, o que implica na improcedência da autuação nesta infração, diante da sua apropriação legal, na forma da legislação exposta.

Já na infração 04, a acusação é a de utilização indevida de crédito fiscal diante da prática de operações tributadas como não tributadas.

Analisando o Anexo 1 ao RICMS/12, constato existir em 2020, previsão de substituição tributária apenas para o produto de NCM 2207.10.9, no item 6.1 para o produto *“Álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol. - outros (álcool etílico hidratado combustível)”*.

Para o ano de 2021, igualmente perdura tal regra acima explicitada.

Ou seja: a NCM 2207.10.00 (referente ao produto autuado) não possuía previsão para a realização de substituição tributária, quer em 2020, como em 2021.

Assim, a tributação a ser realizada deveria ser a normal, uma vez ser sabido que para a incidência de substituição tributária decorre do entendimento da SEFAZ para o enquadramento, o qual consta do Parecer DITRI 25.452/2012, no seguinte sentido: *“ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Um produto está sujeito ao regime de substituição tributária quando possuir, cumulativamente, NCM e descrição de acordo com a norma vigente”*.

Este não é entendimento novo, inclusive posso, de igual forma, invocar também o Parecer 11.219/2010, o qual traz o seguinte posicionamento: *“Há de se informar, inicialmente, que, para a inclusão de um produto na Substituição Tributária, é necessário que haja a sua identidade não só com uma das definições contidas nos diversos itens do inciso II do art. 353 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97, RICMS, como com a classificação na NCM prevista no mesmo item”*.

De igual modo, o Parecer 12.272/2013, dentre tantos outros.

Em resumo, podemos afirmar que para a inclusão de um produto na sistemática de substituição tributária, é necessária, a existência de perfeita identidade entre a NCM do produto e a sua descrição.

Estando o produto comprovadamente não sujeito a substituição tributária, caberia a empresa autuada tributá-lo normalmente quando da saída, a fim de dar o tratamento fiscal adequado as mercadorias.

Quanto ao fato de o vendedor ter feito a substituição tributária, bem como constar o CFOP nas notas fiscais emitidas, cabe a este, caso tenha recolhido tal imposto, requerer a sua restituição, nos termos regulamentares. Infração subsistente.

Em relação à infração 05, se trata de cobrança de imposto pelo fato de a nota fiscal se encontrar na condição de autorizada no Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica, ainda que cancelada nos sistemas internos da empresa, diante de alegados problemas técnicos no momento da emissão do documento, no sistema respectivo da SEFAZ/BA.

A autuante sustenta o lançamento, conforme já relatado linhas atrás.

Verifico ser o foco da discussão, a nota fiscal 106.769, de emissão da empresa. De sua correta chave de acesso (29210215102809000100550010001067691100231129), diversa da indicada pelo sujeito passivo, se encontrando tal documento no ambiente nacional da nota fiscal eletrônica na condição de autorização de uso, de acordo com o Protocolo 129210601938601, obtido em 02/02/2021, podendo ser verificado no endereço eletrônico [www.nfe.fazenda.gov.br/portal/consultaResumo.aspx?tipoConteudo=7PhJ+gAVW2g=](http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/consultaResumo.aspx?tipoConteudo=7PhJ+gAVW2g=).

Na forma do artigo 82 do RICMS/12, a nota fiscal eletrônica possui a sua validade jurídica garantida não somente pela assinatura digital do seu emitente, como, de igual forma, pela autorização de uso concedida pela Secretaria da Fazenda da unidade da Federação na qual se localiza o estabelecimento:

*“Art. 82. Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela Secretaria da Fazenda, antes da ocorrência do fato gerador (Ajuste SINIEF 07/05)”*.

E aqui, sem qualquer dúvida, por qualquer razão e motivo, inclusive pela eventual ocorrência de problemas técnicos, cuja possibilidade não se pode afastar, a informação contida no portal nacional da nota fiscal eletrônica há de se sobrepujar a todo e qualquer instrumento particular outro que venha a ser trazido como meio probante, diante da oficialidade do seu controle.

Acaso a operação não tivesse se realizado, independentemente do motivo, caberia inclusive, por parte da emitente do documento, no caso a empresa autuada, a solicitação de cancelamento da nota fiscal eletrônica, nos termos contidos na legislação.

Em relação a tal fato, a legislação dispõe que, após a concessão de Autorização de Uso da Nota Fiscal, seu emitente poderá solicitar o cancelamento, desde que não tenha havido a circulação do respectivo produto ou a prestação de serviço, sendo esta a condição *sine qua* para tal, não sendo possível emitir a chamada “carta de correção” que repare os erros de uma nota fiscal autorizada sendo necessário realizar o cancelamento de número de NF-e, pois aquele instrumento (carta de correção) somente pode corrigir erros simples, como aquele já citado anteriormente.



Os principais motivos que podem levar ao cancelamento de NF-e são o cancelamento da operação, por qualquer razão, erro no cálculos de preços e dos de impostos, bem como erros cadastrais, tais como CNPJ, a Razão Social, endereço, etc.

Nos termos da Cláusula décima segunda do Ajuste SINIEF 07/05, o prazo legal de cancelamento de NF-e, é de 24 horas contado a partir do momento da sua autorização de uso:

*“Cláusula décima segunda: Em prazo não superior a vinte e quatro horas, contado do momento em que foi concedida a Autorização de Uso da NF-e, de que trata o inciso III da cláusula sétima, o emitente poderá solicitar o cancelamento da respectiva NF-e, desde que não tenha havido a circulação da mercadoria ou a prestação de serviço e observadas as normas constantes na cláusula décima terceira.*

*Parágrafo único. A critério de cada unidade federada, em casos excepcionais, poderá ser recepcionado o pedido de cancelamento de forma extemporânea”.*

Na hipótese de não ser possível realizar o cancelamento neste prazo o contribuinte poderá fazê-lo de forma extemporânea, no prazo de até 168 horas.

Tal cláusula é complementada pela décima terceira:

*“Cláusula décima terceira: O cancelamento de que trata a cláusula décima segunda será efetuado por meio do registro de evento correspondente.*

*§ 1º O Pedido de Cancelamento de NF-e deverá atender ao leiaute estabelecido no MOC.*

*§ 2º A transmissão do Pedido de Cancelamento de NF-e será efetivada via Internet, por meio de protocolo de segurança ou criptografia.*

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

*§ 4º A transmissão poderá ser realizada por meio de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte ou disponibilizado pela administração tributária.*

*§ 5º A cientificação do resultado do Pedido de Cancelamento de NF-e será feita mediante protocolo de que trata o § 2º disponibilizado ao emitente, via Internet, contendo, conforme o caso, a ‘chave de acesso’, o número da NF-e, a data e a hora do recebimento da solicitação pela administração tributária e o número do protocolo, podendo ser autenticado mediante assinatura digital gerada com certificação digital da administração tributária ou outro mecanismo de confirmação de recebimento.*

*§ 6º A administração tributária da unidade federada do emitente deverá transmitir para as administrações tributárias e entidades previstas na cláusula oitava, os Cancelamentos de NF-e”.*

A solicitação para o cancelamento extemporâneo deverá ser realizada no aplicativo da Receita SIARE, onde deve ser informada a chave de acesso da nota, o CNPJ do solicitante e a justificativa do pedido de cancelamento fora do prazo.

Após a autorização deverá ser reenviado e transmitido o pedido de cancelamento de NF-e utilizando a funcionalidade de cancelamento disponível no sistema emissor de NF-e adotado pela empresa.

Gerado o protocolo de autorização do SIARE a empresa tem até trinta dias para transmitir o cancelamento extemporâneo. Passado este prazo não é mais possível solicitar o cancelamento para a mesma NF-e junto à sua jurisdição

O Manual de Orientação do Contribuinte – NF-e, disponibilizado no Portal Nacional da mesma ([www.nfe.fazenda.gov.br](http://www.nfe.fazenda.gov.br)) cuida detalhadamente do cancelamento da nota fiscal eletrônica desde o envio e/ou recepção do evento, abordando todas as regras de validação específica, delegando às

respectivas Secretarias de Estado de Fazenda autorizadas do uso, a possibilidade de aceitação do cancelamento fora do prazo, o que significa que as Unidades Estaduais podem adotar regras próprias no que tange à aceitação do cancelamento de uma Nota Fiscal Eletrônica.

O ato de ter cancelado apenas o documento fiscal em tela no seu sistema interno, e não no Portal Nacional, até para se precaver de ocorrências como as descritas como ocorridas na peça defensiva, não é capaz de produzir qualquer efeito jurídico em relação a nota fiscal com autorização de uso.

Desta forma, o contribuinte teve oportunidade de cancelar a nota fiscal emitida regularmente, não o fazendo, e diante dos argumentos expostos, mantenho a infração de forma integral, com a cobrança do imposto corretamente lançado.

Por fim, na infração 06, que reporta recolhimento a menor do imposto, por erro na determinação da base de cálculo, diante de que, segundo a autuante, o contribuinte ter aplicado redução de base de cálculo superior àquela estabelecida na legislação, a autuada nega o cometimento da infração, arguindo estar amparada pelo Decreto 7799/00, em relação ao qual possuía Termo de Acordo celebrado com o Estado da Bahia.

Analisando a planilha elaborada e que sustenta a acusação, de início, constato a ocorrência de operação interestadual, diante do destinatário se encontrar no estado de Pernambuco (nota fiscal 107.201).

Em relação a tal operação, nenhuma observação defensiva foi feita.

Quanto as outras operações, assim estabelece o artigo 3º do mencionado Decreto:

*“Art. 3º-K - Nas saídas internas de produtos químicos e petroquímicos, a base de cálculo será reduzida de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual de: I - 12% (doze por cento), quando destinado a estabelecimento de contribuinte com atividade de comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos (CNAE 4684299);*

*II - 7% (sete por cento), quando remetido do estabelecimento indicado no inciso I com destino a estabelecimento industrial;*

*§ 1º Não será exigido o estorno do crédito fiscal relativo às entradas vinculados as saídas com o benefício previsto nesse artigo.*

*§ 2º A utilização do tratamento tributário previsto neste artigo fica condicionada a que o contribuinte atacadista seja credenciado pelo titular da DIREF. (Redação do parágrafo dada pelo Decreto 20136 de 07/12/2020)” (Grifei).*

Ou seja, dentre os requisitos para aplicação plena de tal dispositivo normativo, um é de que a operação seja interna, o que, de plano, torna a operação interestadual sobre a qual foi aplicada a redução de base de cálculo irregular.

Em relação às demais operações autuadas, a da nota fiscal 102.467, que vem a ter como destinatária a empresa Maria de Jesus Fernandes Miranda, de CNPJ 08.106.535/0001-53, tem por atividade econômica, conforme informação disponível no Sintegra, de Comércio varejista de produtos saneantes domissanitários e Fazenda Brasileiro Desenvolvimento Mineral Ltda., CNPJ 22.104.045/0001-49, tem por atividade econômica principal a extração de minérios de pedras preciosas, e como atividade secundária o comércio atacadista de produtos minerais, exceto combustíveis, não vindo a se configurar como atividade industrial, na nota fiscal 109.057, como, aliás, demonstrado na planilha elaborada pela autuante na mídia de fl. 38.

Assim, pelo desatendimento ao teor do Decreto 7799/2000, especialmente o artigo 3º-K, a redução de base de cálculo em tais operações não seria possível, o que confirma o acerto da autuação, uma vez que os destinatários localizados no estado da Bahia, não se caracterizam como estabelecimentos industriais, nem como comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos.

Como sabido, o processo administrativo fiscal tem como objetivo maior, a busca da verdade material. Em sua objetiva impugnação, o sujeito passivo argumenta em contrário ao lançamento, todavia, não consegue carrear aos autos provas contundentes para as infrações 01, 04, 05 e 06, reconhecendo tacitamente a infração 03, o que me inclina a manter o lançamento parcialmente, em função da exclusão da infração 02.

Da mesma forma, por se tratarem todas as infrações de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual de multa aplicado, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12, razão pelo não acatamento do pedido formulado.

Também não se trata da hipótese de aplicação do teor do artigo 112 do CTN, pelo fato de inexistir qualquer dúvida acerca dos procedimentos adotados pelo contribuinte, e as práticas por ele realizadas, que possibilitasse interpretação mais benéfica a seu favor da legislação.

Pelos motivos expostos, tenho o lançamento como procedente em parte, no valor de R\$ 31.606,43

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0014/21-1**, lavrado contra **MORAIS DE CASTRO COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$31.606,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alíneas “a” e “b” e VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR