

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0014/21-1  
RECORRENTE - MORAIS DE CASTRO COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0244-02/21-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 22/08/2022

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0199-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS A USO E CONSUMO. Na forma da legislação, as 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. 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 nº 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2º JJF Nº 0244-02/21-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, 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 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 numeração fiscal 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”.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 15/12/2021 (fls.124/142) e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

#### **“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 descon sideração 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 fósfil; ...'*

*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 JJF 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.*

*Analizando 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.*

*Analizando 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 vinculadas 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*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário referente as infrações 01, 04, 05 e 06, às fls. 152 a 176, mediante o qual aduz o seguinte.

**Preliminarmente aponta a nulidade do julgamento em relação a infração 01, por cerceamento de defesa e violação ao contraditório.**

Alega, que:

*“Foi acostado à defesa, documentação comprobatória ratificadora das assertivas sustentadas pelo sujeito passivo e, relativamente, à infração 01, houve requerimento para que o feito fosse baixo em diligência para melhor e maior apuração técnica se trata de produto intermediário ou de material de uso e consumo, para que, mediante um LAUDO TÉCNICO, hábil e competente, fossem dirimidas quaisquer dúvidas quanto à pertinência dos argumentos defendidos e que demonstram a improcedência da acusação fiscal.*

*Houve, todavia, o indeferimento pelo i. relator, como se extrai do Acórdão JFJ Nº 0244-02/21-VD, e assim decidiu-se na contramão das garantias constitucionais e legais, visto que, muito embora seja livre o convencimento do julgador, mas atrela-se às provas destinadas dos autos*

*e que são destinadas a prover a clareza maior possível quanto à verdade material, e somente aquelas, inúteis ou protelatórios, é autorizado o julgador indeferir, o que não é a hipótese dos autos, aí residindo, portanto, desconexão do julgamento do pleito com a Lei Maior que no seu art. 5º, LV e LVI, assegura a produção TODO*

*elemento de prova capazes de aclarar os fatos em prol do deslinde legal e justo, o que ecoa na legislação do Estado da Bahia.”*

No mérito, quanto a infração 01 alega que:

*“A autuante apresentou o “ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – USO E CONSUMO”, contendo especificados os produtos Carvão Comum, Filtro Cartucho e Filtro 5 Mic 20, adquiridos pela autuada”*

E, complementa que: *“...como descrição e destacado no e-mail de 18/04/2019, resta comprovado que os produtos -filtros e carvão -, não compõem o produto acabado. Isto porque, o carvão por ser utilizado por no máximo 3 meses, e os filtros por serem trocados a cada campanha do sistema, que, no entendimento da auditora fiscal, os configura como produtos de uso e consumo não merece prosperar o entendimento dos julgadores de Primeira Instância”*

Acrescenta o artigo 4º do RIPI/2010, considera industrialização as operações definidas que modifiquem a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoie para consumo, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.

Trascreve ainda o voto constante no d. acórdão CJF nº 0136-11/07-1, oriundo da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal desse d. CONSEF, proferido pelo nobre Conselheiro, Fernando Antônio Brito de Araújo, Relator nos autos do processo administrativo fiscal AI nº 207140.0037/05-0.

Finaliza dizendo que: *“...é ilegítima a distinção entre emprego direto ou indireto do bem intermediário no processo produtivo, eis que a lei tampouco opera tal diferenciação, desde que o produto seja consumido no processo produtivo dele fazendo parte como ELEMENTO ESSENCIAL, será, pois, imprescindível-sob pena de ilegalidade- o reconhecimento do direito ao crédito”*

E requer, caso não entenda a Câmara de pronto quanto os argumentos acima colocados, que seja baixado o feito em diligência para que haja um laudo técnico para comprovar a impertinência da infração 01.

No que tange a infração 04 aduz que: *“Como lastro para essa imputação, foi apresentado o ANEXO IV, com demonstrativo de débito a menor (período de 2020/2021). Todavia, como foi explicitado claramente para a autuante, com documentação correspondente, no caso em tela, o fornecedor aplicou a substituição tributária considerando a autuada na condição de substituída, todavia, destacou, incorretamente, a NCM, e conquanto tenha emitido a Carta de Correção Eletrônica-CC-e, posteriormente, nada comunicou”.*

Finaliza afirmando que *“A boa fé do sujeito passivo é manifesta, ausente intenção/ato com dolo ou fraude), tendo a emissão de notas fiscais de venda, nas quais constamos códigos 600684 e 600687, sido em conformidade com a legislação regente à época dessas operações mercantis. E mais, foi baseado nas NFes 000.000.571 e 000.000.594 cujo fornecedor é a ALCOMOMAX COMÉRCIO DE ALCOOL, AGUARDANTE E DERIVADOS LTDA, foi utilizada a CFOP 5.403, ou seja, na condição de CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO”*

E em relação a multa aduz que: *“...outra sorte não tem a imputação de multa prevista no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei 7.014/96, ante o enquadramento no art. 2º, inciso I e art. 32, respectivos, eis que não houve prática de infração tributária e, mormente, a aplicação da multa em elevado percentual sopesando todo esse contexto fático-jurídico. Pelo que, ainda que a infração fosse procedente, o que não é, cabe à exclusão ou redução da multa, se tratandode justiça fiscal que se traduz em segurança jurídica”.*

Quanto a infração 05 argumenta que: *“O documento cuja numeração é 000106769, de 02/02/21, foi inutilizado em virtude de inexistência de dados na base nacional do portal de NFe nacional conforme os anexos acostados com esta defesa. O contribuinte, por conseguinte, não recolheu a menor o ICMS, tendo sido inutilizada no PROTEHEUS, sem ter sido alterado o status (vide email datado de 02/02/2021. Houve, sim, o cancelamento da NF 106797 sobre a qual havia o CTE vinculado, sem circulação da mercadoria, sem recebimento desta pelo destinatário”.*

Esclarece que: “na data de 29/03, ocorreu uma instabilidade na comunicação com o ambiente normal da SEFAZ-BA, e essas NF's, no primeiro momento, foram recusadas por um erro de “chave em duplicidade”. Feita a consulta, no portal Sefaz-BA, essas 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 surpresa do contribuinte, em 30/03/21, foram constatadas essas chaves como ativas na mesma base de dados. Como internamente já havia sido realizado o cancelamento, foram emitidas novas chaves/números.”

E ao final requer seja determinada diligência: “que de tudo foi dada ciência ao sujeito ativo, que não pode negar que é, sim, possível a ocorrência de erro de transmissão, como, aliás, foi fato recorrente no mês de março/2021, motivo pelo qual **não pode subsistir essa acusação sem antes ser o feito baixado em diligência para a apuração e esclarecimento probatório vindo à verdade material aos autos, caso não entendam estar comprovado mediante os documentos já acostados**”.

No que toca a **infração 06** argumenta que: “A imputação não tem sustentação legal, vez que o sujeito passivo está totalmente amparado, por ter tido seu pleito DEFERIDO no processo administrativo nº 029900/2014, que tem, em suma, os termos seguintes: “ Termo de Acordo- Decreto nº 7799/00 Art. 3º k – Redução da base de cálculo nas saídas internas de produtos químicos e petroquímicos, tudo à luz do PARECER FINAL nº 3816/2014, datado de 14/02/2014. Acresça-se que todos os requisitos estão plenamente atendidos, tratando-se de operações destinadas a estabelecimento industrial, conforme a atual redação do inciso II, acrescentado pelo Decreto 17662, de 12/06/2017. Logo, a conclusão é de desacerto da i. auditora fiscal, acatada pela i. JCJ, que a condição do sujeito passivo 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 se conclui que não houve infração qualquer norma da legislação tributária regente das operações praticadas”.

## VOTO

O presente recurso tem como objeto o julgamento da 2ª JJF, no que tange as infrações 01, 04, 05 e 06, já que a infração 02 e 03 não foi abordada no recurso.

Quanto **preliminar de nulidade do julgamento em relação a infração 01 por cerceamento de defesa e violação ao direito ao contraditório** entendo que não se pode pensar em nulidade por cerceamento ao direito de defesa, pelo fato de ter sido indeferido o pedido de diligência, uma vez que a mesma foi indeferida pela 2ª JJF porque nos autos já existia elementos suficientes para averiguar se o material é ou não de consumo, ou seja já havia prova suficiente para tal análise quando do julgamento.

Assim, não há que falar em cerceamento de defesa, pois nos autos já existia elementos suficientes para a realização do julgamento, como bem preceitua artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

Não se pode deixar de mencionar que também foi respeitada a verdade material, já que foram analisadas todas as provas e fatos trazidos pelo sujeito passivo.

Pelo exposto, **rejeito a preliminar de nulidade do julgamento da infração 01.**

## Passo a análise do mérito.

**Quanto a infração 01:** “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento”.

O fato trata de utilização indevida de crédito fiscal de material de uso e consumo, com destaque para o carvão ativado e filtro, matéria com muitos debates quanto aos materiais que podem ser considerados intermediários e a sua utilização de créditos fiscais.

Alega o recorrente que apresentou o “ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – USO E CONSUMO”, contendo especificados os produtos Carvão Comum, Filtro Cartucho e Filtro 5

Mic 20, adquiridos pela autuada. E afirma no email de 18/04/2019, resta comprovado que os produtos - filtros e carvão -, não compõem o produto acabado. Isto porque, o carvão por ser utilizado por no máximo 3 meses, e os filtros por serem trocados a cada campanha.

Do sistema, o que, no entendimento da auditora fiscal, os configura como produtos de uso e consumo. Há, todavia, aspectos relativos ao processo produtivo do sujeito passivo que precisam ser examinados sob outro enfoque e com amplitude.

De fato, o recorrente apresentou o *“ANEXO I – DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – USO E CONSUMO”*, contendo especificados os produtos Carvão Comum, Filtro Cartucho e Filtro 5 Mic 20, adquiridos pela autuada”.

Ocorre que a Lei nº 7.014/96, em consonância com a Lei Complementar nº 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”*.

Não se pode também deixar de citar o artigo 29, que determina *“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 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”*.

Entretanto a disposição da Lei Complementar nº 171/2019, que prevê a possibilidade de uso do crédito fiscal referente a tais materiais, tidos como apropriados pela empresa autuada (uso e consumo), somente será possível a partir de 01 de janeiro de 2023.

A questão em debate consiste exatamente em averiguar se os itens objeto da autuação observando sua aplicação no processo produtivo, consiste em saber se os materiais glosados estão ou não na condição de uso e consumo.

É certo o entendimento pacificado como relatou a decisão de piso: *“... 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.”*.

Vale destacar ainda que o entendimento acima é prevalente nas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 355-12/20 VD, CJF Nº 0108-12/20-VD e CS Nº 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, também endente este CONSEF que materiais como os autuados, inclusive carvão ativado e filtros, não permitem a utilização de crédito fiscal, tal como praticado pela autuada. E vale citar o Acórdão CJF Nº 0071-11/19:

*Acórdão CJF Nº 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 aceção 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”.*

**Pelo exposto, a infração 01 está correta, pois houve a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento,** já que os 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.

**Quanto a infração 04:** Não recolhimento do ICMS em razão de ter sido praticadas operações tributadas como não tributadas, regularmente escrituradas, com a saídas de mercadorias – álcool etílico hidratado, 96 G.

Tem-se que o Anexo 1 ao RICMS/12, no ano 2020, existe 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) “.

E quanto ao ano de 2021, continua a mesma regra. Assim, como bem dito na decisão de piso” 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”.

É certo que tal entendimento é antigo, pois desde 2010 podemos observar o Parecer nº 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”.

Não há dúvida de 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.

Assim **não há o que se corrigir na infração 04**, pois quando o produto não sujeito a substituição tributária, a empresa autuada cabe tributá-lo no momento da saída, para que seja dado o devido tratamento fiscal as mercadorias.

Ressalto ainda, que em não havendo a substituição tributária, bem como constar o CFOP nas notas fiscais emitidas, cabe a empresa, que recolheu o tributo, solicitar a devida restituição.

**Já no que se refere à infração 05**, se trata de cobrança de imposto pelo fato da 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.

O recorrente aduz que “na data de 29/03, ocorreu uma instabilidade na comunicação com o ambiente normal da SEFAZ-BA, e essas NF's, no primeiro momento, foram recusadas por um erro

*de “chave em duplicidade”. E requer diligência para “...a apuração e esclarecimento probatório vindo à verdade material aos autos, caso não entendam estar comprovado mediante os documentos já acostados”*

A questão aqui posta refere-se a Nota Fiscal nº 106.769, de emissão da empresa., com chave de acesso (29210215102809000100550010001067691100231129), diversa da indicada pelo sujeito passivo, 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=).

Importante aqui se reportar ao artigo 82 do RICMS/12, que da validade jurídica garantida a nota fiscal eletrônica possui 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)”.*

Assim, a informação presente no portal nacional da nota fiscal eletrônica prevalece sobre qualquer instrumento particular outro que venha a ser trazido como meio probante, diante da oficialidade do seu controle, inclusive para problemas técnicos, cuja possibilidade não se pode afastar.

Então certo seria a empresa autuada, fazer a solicitação de cancelamento da nota fiscal eletrônica, como previsto na legislação, que dispõe que, após a concessão de Autorização de Uso da Nota Fiscal, seu emitente poderá requerer o cancelamento, sendo necessário não tenha havido a circulação do respectivo produto ou a prestação de serviço, condição esta *sine qua* para tal, não sendo permitido emitir a chamada “carta de correção” sendo preciso realizar o cancelamento de número de NF-e, pois a “carta de correção” só pode retificar erros simples.

Vale apontar que a Cláusula décima segunda do Ajuste SINIEF 07/05, prevê o prazo de 24 horas para cancelamento de NF-e, 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”.*

E em se tratando de não ter sido possível realizar o cancelamento neste prazo o contribuinte poderá fazê-lo de forma extemporânea, no prazo de até 168 horas.

E a cláusula décima terceira complementa a cláusula décima segunda:

*“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”.*

Ademais, o pedido de cancelamento fora do prazo tem que ser pelo aplicativo da Receita SIARE, com a chave de acesso da nota, o CNPJ do solicitante e a justificativa do pedido de cancelamento fora do prazo. E em seguida, com a autorização deverá se reinviar e transmitir o pedido de cancelamento de NF-e utilizando a funcionalidade de cancelamento disponível no sistema emissor de NF-e adotado pela empresa. Uma vez gerado o protocolo de autorização do SIARE a empresa ainda tem até trinta dias para transmitir o cancelamento extemporâneo. Ultrapassado tal prazo não se pode mais requerer o cancelamento para a mesma NF-e junto à sua jurisdição.

Se acrescenta ainda que o Manual de Orientação do Contribuinte – NF-e, presente em ([www.nfe.fazenda.gov.br](http://www.nfe.fazenda.gov.br)) explica sobre o cancelamento da nota fiscal eletrônica desde o envio e/ou recepção do evento.

Assim, o fato de ter cancelado apenas o documento fiscal em tela no seu sistema interno, e não no Portal Nacional, não produz qualquer efeito jurídico em relação a nota fiscal com autorização de uso. Não resta dúvida que o recorrente teve oportunidade de cancelar a nota fiscal emitida regularmente, não o fazendo.

**Pelo exposto, a infração 05 mantida pela decisão de piso de forma integral, com a cobrança do imposto corretamente lançado, não merece ser modificada.**

**Quanto a infração 06** trata de recolhimento a menor do imposto, por erro na determinação da base de cálculo, por ter segundo o fiscal, o contribuinte aplicado redução de base de cálculo superior àquela estabelecida na legislação.

O recorrente por sua vez alega: *“A imputação não tem sustentação legal, vez que o sujeito passivo está totalmente amparado, por ter tido seu pleito DEFERIDO no processo administrativo nº 029900/2014, que tem, em suma, os termos seguintes: “ Termo de Acordo- Decreto 7799/00 Art. 3º k – Redução da base de cálculo nas saídas internas de produtos químicos e petroquímicos, tudo à luz do PARECER FINAL nº 3816/2014, datado de 14/02/2014. Acresça-se que todos os requisitos estão plenamente atendidos, tratando-se de operações destinadas a estabelecimento industrial, conforme a atual redação do inciso II, acrescentado pelo Decreto 17662, de 12/06/2017. Logo, a conclusão é de desacerto da i. auditora fiscal, acatada pela i. JJF, que a condição do sujeito passivo não se enquadrava como substituto tributário a quem cabe a retenção e/ou recolhimento do ICMS, mas receber a mercadoria com esse imposto já retido e/ou recolhido, do que se conclui que não houve infração qualquer norma da legislação tributária regente das operações praticadas”.*

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).*

Assim resta evidente que para aplicação plena de tal dispositivo, um dos requisitos 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.

**Dito isto, entendo como correta a infração 06**, pelo desatendimento ao teor do Decreto nº 7799/2000, especialmente o artigo 3º-K, onde não é possível a redução de base de cálculo em tais operações, já que os destinatários localizados no estado da Bahia, não se enquadram como estabelecimentos industriais, nem como comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos.

No que tange a multa, o recorrente requer: “se vencido for em algum item da defesa impugnativa, mesmo que o seja parcialmente, confia o sujeito passivo, ante à sua idônea fiscal de mais de 60 anos que, em último caso, haja a exclusão/redução das penalidades ali impostas, e, ainda, aplicada a **HERMENÊUTICA** contida no art. 112, Nacional – Lei nº 5.172/66, por força do **PRINCÍPIO DA RECEPÇÃO** que emana do Art. 34, § 5º, das **DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS** da **CONSTITUIÇÃO FEDERAL** de 1988, para que se aplique o **PRINCÍPIO UNIVERSAL** do “**IN DUBIO PRO REO**”, diante de eventuais **DÚVIDAS RAZOÁVEIS** e/ou **JUSTIFICADAS**, trazidas à baila nesta peça recursal.”

**Quanto ao pedido de redução da multa** prevista no art. 42, II, “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, **mantenho a decisão de piso**, pois tal penalidade tem previsão legal para a infração objeto do presente PAF e não há competência do CONSEF para apreciar questão de inconstitucionalidade ou ilegalidade da referida norma.

Assim, não merece acolhida a alegação recursal.

Diante do exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Com o devido respeito, divirjo do entendimento do nobre relator em relação à infração 01, que diz respeito à aquisição de produtos considerados como material de uso e consumo (utilização indevida de créditos de ICMS).

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

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

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

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

Em outras palavras, é preciso evoluir na interpretação do que se entende como “produtos intermediários” a fim de se adequar ao modelo normativo estabelecido pela Lei Kandir, que não



mais contempla a restrição ao crédito derivado destes materiais que vigorava antes da sua vigência. Também não soa razoável se aproveitar da linha tênue que separa este conceito do de “material de uso e consumo” para invocar o questionável marco temporal para aproveitamento de crédito estabelecido pelo art. 33 da LC nº. 87/96.

O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, já há algum tempo tem proferido decisões neste sentido, cabendo destacar o AgInt no REsp 1486991/MT, por expor com clareza a mudança de entendimento:

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

*1. O Plenário do STJ decidiu que “aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (Enunciado Administrativo n. 2).*

*2. É assegurado ao contribuinte postular a declaração do direito à compensação tributária, inclusive na forma de creditamento, tendo esse provimento judicial efeitos meramente prospectivos que em nada impedem o fisco de fiscalizar o encontro de contas a ser realizado.*

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

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

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

*6. A questão referente à aplicabilidade da limitação temporal prevista no art. 33, I, da LC n. 87/1996, que é outra causa autônoma de objeção invocada pela Fazenda Pública perante as instâncias ordinárias, por não ter sido objeto de análise pelo acórdão recorrido, também deve ser apreciada, vez primeira, pelo Tribunal de origem, por ocasião do reexame da apelação, sob pena de indevida supressão de instância.*

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

O mesmo entendimento vem sendo ratificado em **decisões ainda mais recentes da PRIMEIRA TURMA**, com o destaque por reconhecer o **direito ao crédito do ICMS relativo a bens intermediários, que tenham relação com o objeto social do contribuinte, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente**:

*TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.*

*1. A revisão da interpretação dada pelo Tribunal a quo sobre o conceito jurídico de bens intermediários para fins de creditamento de ICMS dispensa reexame de prova, o que afasta a aplicação do óbice de conhecimento estampado na Súmula 7 do STJ.*

*2. A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.*

*3. Agravo interno não provido. (AgInt no REsp 1800817/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/08/2021, DJe 20/08/2021)*

*TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS ADQUIRIDOS INDISPENSÁVEIS À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. POSSIBILIDADE. REVISÃO FÁTICO-PROBATÓRIA. DESNECESSIDADE.*

**1. A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.**

**2. Hipótese em que a Corte local decidiu que o combustível adquirido para utilização na frota de veículos destinados à manutenção da rede de transmissão de energia elétrica não geraria crédito de ICMS à prestadora de serviço de transmissão de energia, conclusão em desalinho com o entendimento deste Tribunal Superior, uma vez que a manutenção das torres de transmissão constitui condição indispensável à atividade-fim da contribuinte.**

**3. Releva-se desnecessário o reexame dos fatos e das provas dos autos para se analisar a questão posta no recurso especial, em razão da matéria ser eminentemente de direito, além das premissas fáticas necessárias ao enfrentamento da temática serem incontroversas, o que afasta o óbice da Súmula 7 do STJ.**

**4. Agravo interno não provido. (AgInt nos EDcl no AREsp 1394400/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/10/2021, DJe 08/11/2021)**

É preciso reconhecer, entretanto, que até o momento não há uma uniformização do entendimento pela Primeira Seção, que reúne as Turmas com competência para matéria de Direito Público, o que faz com que ainda seja possível encontrar decisões da SEGUNDA TURMA do STJ em sentido contrário, contudo, o exame de sua fundamentação revela que, em verdade, o entendimento jurisprudencial anterior à Lei Kandir vem sendo reproduzido de maneira irrefletida, sem a devida apreciação dos seus efeitos na sistemática do ICMS, com raras exceções como o REsp 1090156/SC (Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010), no qual também se reconheceu a nova concepção do creditamento dos produtos intermediários.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, não detém competência para apreciar a matéria, pois, como já apontou repetidas vezes, a discussão é infraconstitucional e ainda demandaria reexame de fatos e provas contidas no processo, o que seria inviável já que se houvesse ofensa à Constituição nestes casos, seria indireta, reflexa. Neste sentido, por exemplo, confira-se o AI 460139 AgR, Rel. CARLOS VELLOSO, DJ 01/04/2005; AI 487301 AgR, Rel. GILMAR MENDES, DJ 03/02/2006; ARE 745785 ED, Rel. TEORI ZAVASCKI, DJe 24/02/2014; ARE 1121232 AgR, Rel. ROBERTO BARROSO, DJe 24/10/2018; ARE 1140831 AgR, Rel. EDSON FACHIN, DJe 08/10/2019; ARE 1279402 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 20/10/2020 e RE 1325829 AgR, Rel. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 06/12/2021.

Porém, a leitura apressada de alguns dos seus julgados pode conduzir à equivocada compreensão de que o Excelso Pretório pacificou a tese da necessidade de integração física ao produto final ou, ainda, refutou completamente a hipótese de crédito financeiro, se considerarmos a redação final das ementas do RE 503877 AgR, Rel. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 05/08/2010; do AI 493183 AgR, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 07/10/2010; do AI 685740 AgR-ED, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 14/10/2010; do RE 447470 AgR, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 07/10/2010; do RE 540588 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 20/03/2013; do RE 604736 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 25/04/2013; do AI 617913 AgR-AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 26/09/2013 e do RE 689001 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 23/02/2018.

Trata-se, porém, de um reflexo do uso sem critério de ementas para fundamentar decisões, sem atentar para o inteiro teor da decisão que se propuseram a exprimir de forma sintética. A análise do texto integral dos acórdãos acima citados revela que, em muitos deles, a referência à discussão sobre produtos intermediários constitui uma mera reprodução do que foi decidido na instância anterior, para depois negar prosseguimento ao exame do mérito por se tratar de matéria infraconstitucional ou ainda para afirmar que a sistemática de creditamento não decorre expressamente do princípio constitucional da não-cumulatividade, dependendo de legislação infraconstitucional.

Por outro lado, aqueles que aparentam até mesmo adentrar ao mérito da questão não fazem mais do que reproduzir as ementas de outros acórdãos que, por sua vez, também não apreciaram a matéria, seja porque decididos antes da entrada em vigor da LC 87/96, seja porque também cometem o equívoco de citar outras ementas aparentemente mal redigidas.

Observe-se, por exemplo, que o Min. Joaquim Barbosa profere voto com mesmo conteúdo no AI

493183 AgR, no AI 685740 AgR-ED e no RE 447470 AgR. Em todos eles, discorre sobre a sistemática do Convênio ICM-66/88, mencionando que o contribuinte não tinha direito de se creditar do imposto referente às aquisições de mercadorias destinadas ao uso, consumo e à integração do ativo fixo, no período anterior à LC 87/96, que adotou novas hipóteses, porém, conclui que “a aplicação de sistema que use conceito próximo ao de crédito financeiro depende de previsão Constitucional ou legal expressa e, portanto, não pode ser inferido diretamente do texto constitucional para toda e qualquer hipótese de creditamento calcado na não-cumulatividade” para negar provimento ao agravo regimental.

O Min. Dias Toffoli, por sua vez, assenta a afirmação categórica de que “a aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS” no RE 540588 AgR e no RE 689001 AgR. No seu inteiro teor, entretanto, o fundamento desta afirmação é **apenas** a remissão ao AI 418729 AgR, Rel. Carlos Velloso e AI 494188 AgR, no primeiro caso e ao RE 541166 AgR-segundo, Rel. Ricardo Lewandowski e ao RE 604736 AgR, cuja relatoria foi do próprio Min. Dias Toffoli, no segundo.

Contudo, no AI 418729 AgR, o acórdão se limita a rejeitar o agravo por entender que o acórdão recorrido estaria de acordo com o entendimento da Casa, remetendo a outros julgados do STF anteriores ao advento da Lei Kandir, ou seja, na vigência do Convênio ICMS 66/88 e, no AI 494188 AgR, negou-se provimento ao recurso porque a análise da matéria demandaria apreciação do contexto fático e de legislação infraconstitucional.

Por sua vez, no RE 541166 AgR-segundo, o voto do Min. Ricardo Lewandowski não aborda o crédito do imposto em relação a produtos intermediários, mas sim o entendimento de que o direito ao creditamento não decorre diretamente do texto constitucional, não sendo vedado à legislação infraconstitucional a sua implementação, o que teria ocorrido com a Lei Kandir cuja constitucionalidade neste aspecto foi reconhecida pelo STF na ADI 2.325-MC/DF. E, para completar, no RE 604736 AgR, o voto do Min. Dias Toffoli também trata do surgimento do direito ao crédito em operações de ativo fixo e bens de consumo com a LC 87/96, sugerindo tratamento diferente aos produtos intermediários, sem fundamentar o entendimento mais uma vez, apenas repetindo a citação ao acima mencionado RE 541166 AgR-segundo, ou seja, **nenhum dos precedentes citados aborda a matéria para a qual são utilizados como fundamento.**

E não se trata de uma situação isolada, infelizmente. Os professores da FGV, Direito, Rio, Diego Werneck Arguelhes e Leandro Molhano Ribeiro, no artigo intitulado “O Supremo Individual: mecanismos de atuação direta dos Ministros sobre o processo político”, (*Revista Direito Estado e Sociedade*, n. 46, p. 121-155, jan/jun 2015. Disponível em: <https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/781>), demonstram como a “jurisprudência do Supremo” pode ser enviesada, existindo casos em que uma *decisão monocrática*, ou seja, uma *posição individual*, sustenta toda uma cadeia de decisões posteriores das Turmas e do Plenário, em alguns casos, sem a necessária análise pelo colegiado do tema, apenas porque o Ministro relator se referiu a uma anterior decisão de sua própria autoria como “jurisprudência” ou “precedente”, em seu voto, e não houve o cuidado de seus pares em verificar a sua origem.

É ainda mais curioso que, na ADI 2.325-MC/DF (Rel. Min Marco Aurélio, DJ 06/10/2006), citada em muitos dos acórdãos acima mencionados, prevaleceu a divergência apresentada pelo Min. Ilmar Galvão e que foi acompanhada pelo Min. Carlos Velloso, em voto vista do qual se pode extrair a seguinte conclusão *in verbis*:

*“Na forma do estabelecido no art. 155, § 2º, XII, c, da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. A Lei Complementar nº 87, de 1996 (Lei Kandir), estatuiu que o crédito do ICMS referente à aquisição do ativo permanente poderia ser aproveitado, e aproveitado de uma só vez, integralmente; estatuiu, também, que o crédito do ICMS referente à energia elétrica poderia ser aproveitado sem restrições; e estatuiu, mais, que o crédito do ICMS referente a telecomunicações poderia ser utilizado sem restrições.*

*A lei complementar assim dispôs, porque a norma constitucional, art. 155, § 2º, I, não impede que o legislador ordinário conceda mais. O que não pode fazer é conceder menos, na interpretação do texto constitucional.*

*Noutras palavras, competindo ao legislador ordinário, mediante lei complementar, disciplinar o regime de compensação do imposto – C.F., art. 155, § 2º, XII, c – pode ela adotar interpretação mais benéfica ao contribuinte.*

*E foi o que aconteceu com a Lei Complementar 87/96.*

*Sobreveio, então, a Lei Complementar nº 102, de 11.7.2000, que alterou dispositivos da Lei Complementar 87/96, estabelecendo: a) o crédito de ICMS referente a aquisição de ativo permanente, deverá ser aproveitado em 48 parcelas; b) o crédito de ICMS referente à energia elétrica passível de aproveitamento é somente aquele decorrente do consumo no processo de industrialização ou em operações que resultarem em exportação, na proporção do volume exportado; c) o crédito de ICMS referente a telecomunicações poderá ser aproveitado somente naquelas empresas que prestarem serviços da mesma natureza ou quando o consumo resultar em exportação, na proporção do volume exportado.*

*Assim posta a questão, força é convir que foi a Lei Complementar nº 87/96 que permitiu o crédito relativo à entrada de bens destinados ao consumo ou ativo permanente, permitindo a adoção do crédito financeiro. Em suma: à lei complementar cumpre disciplinar o regime de compensação do imposto (C.F., art. 155, § 2º, XII, c). Fê-lo, então, a Lei Complementar 87/96, permitindo o crédito financeiro. Ora, se é na lei complementar que estava a possibilidade do crédito financeiro e não na Constituição, lei complementar subsequente poderia alterar a antecedente. E foi o que aconteceu: a Lei Complementar 87/96 simplesmente foi alterada pela Lei Complementar 102/2000.”*

A ação, como fica claro, não se relacionava aos *produtos intermediários*. Mas, a fundamentação do voto divergente que prevaleceu muito mais reforça o entendimento aqui demonstrado, no sentido de que a Lei Kandir adotou a sistemática de crédito financeiro também para essas mercadorias, do que a rechaça, de forma que as decisões posteriores daquela Corte não são capazes de afastar esta percepção, sobretudo porque sequer possuem fundamentação válida, uma vez que, segundo o art. 489, § 1º, inciso V do CPC, “*não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos*”.

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

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

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

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

*3. Recurso conhecido e não provido. (Classe: Apelação, Número do Processo: 0175473-41.2007.8.05.0001, Relator(a): MARIELZA MAUES PINHEIRO LIMA, Publicado em: 02/06/2021)*

O voto condutor, aliás, destacou expressamente:

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

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

Consequentemente, entendo que os produtos objetos da autuação não são alheios à atividade do

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

Sendo assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso ordinário para julgar insubsistente a infração 01.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **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 recorrente 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, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) – Conselheiros: Rafael Benjamin Tomé Arruty, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infração 1) – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de julho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE  
(Infração 1)

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS