

**PROCESSO** - A. I. Nº 207103.0008/22-0  
**RECORRENTE** - SIEMENS GAMESA ENERGIA RENOVÁVEL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0050-03/23-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 15/09/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0267-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Acolhida a alegação recursal para aplicação da multa prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, sem prejuízo da exigência do estorno, em razão da existência de saldo credor que não importe em descumprimento de obrigação principal. Rejeitadas as demais razões. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 3ª JJF, através do Acórdão nº 0050-03/23-VD, que julgou procedente o Auto de Infração, lavrado em 24/03/2022 para exigir do estabelecimento autuado, sob Inscrição Estadual nº 080.180.959, o valor histórico de R\$ 469.758,85, acrescido da multa de 60%, inerente aos meses de maio, setembro a dezembro de 2017; janeiro, maio, agosto a dezembro de 2018; janeiro a dezembro de 2019, sob acusação de:

***Infração 01 – 001.002.002***

*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.*

*A SIEMENS SE CREDITOU DE ICMS – CRÉDITOS INDEVIDOS – NAS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, LANÇADO-OS NOS RESPECTIVOS LIVROS RES*

*A SIEMENS CLASSIFICOU AS MERCADORIAS OBJETOS DA AÇÃO FISCAL COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO E LANÇOU OS CRÉDITOS DOS ICMS NOS RESPECTIVOS LIVROS RES, TAMBÉM NÃO RECOLHENDO AS DIFAL RESPECTIVAS QUE FORAM RECLAMADAS NO AI 2071030010225*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, diante das seguintes razões de méritos:

**VOTO**

[...]

*Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de maio, setembro a dezembro de 2017; janeiro, maio, agosto a dezembro de 2018; janeiro a dezembro de 2019.*

*O Defendente alegou que o destaque do ICMS não traduz propriamente um crédito dentro da sistemática da não-cumulatividade, tal como quer induzir o fisco, mas sim um meio de estornar o débito que incidiu no documento fiscal antecedente, objeto de anulação fiscal quando ultrapassado o prazo de cancelamento.*

*Citou como exemplo a Nota Fiscal nº 26019, emitida para fins de anular a Nota Fiscal de saída de nº 24855, emitida pelo próprio estabelecimento autuado. Disse que o art. 92, do RICMS-BA prevê como limite para cancelamento do documento fiscal emitido por equívoco o prazo de 24 horas. Contudo, nem sempre é possível que o cancelamento do documento fiscal seja feito em tão curto prazo de tempo, motivo pelo qual o § 1º do referido artigo 92 prevê a possibilidade de que o próprio estabelecimento emita um documento de entrada para fins de regularizar quantitativamente o estoque.*

*Na informação fiscal, o Autuante também mencionou o art. 92 do RICMS-BA, esclarecendo que à época da ocorrência do fato gerador, períodos fiscalizados de 01/01/2017 a 31/12/2019 tinha redação diversa daquela*

trazida aos autos pelo Defendente.

Informou que ao analisar as operações que se referem à questão das notas fiscais de anulação, e não aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo, constatou que as NFs 25552, 26019, 26053, 26170, 26064, 26488, 26633, 26960, 27011, 28936, 29915, 29467, 29617, 26469, 30574, 30637, 30998, 31065, 32569, 33549, 34803, 35369, 35905, 35906, 35907, 35909, 36000, fotocópias acostadas ao PAF, fls. 101 a 169, serviram para anular as operações de saídas das respectivas NFs: 25470, 24855, 25968, 25185, 26056, 26472, 26946, 27001, 28932, 29855, 29345, 29576, 29382, 30476, 30578, 30820, 31057, 32405, 33404, 34212, 35146, 35788, 35766, 35787, 35786, 35888, também acostadas ao PAF às fls. 101 a 169.

Disse que constatou que as mercadorias acobertadas pelas NFs de saídas acima relacionadas circularam e o print screen das notas fiscais comprovam a circulação. Afirmou que com base no art. 92, § 1º do RICMS-BA, as NFs de saídas acima listadas não anularam as operações, pois as mercadorias circularam.

Conforme estabelece mencionado art. 92 do RICMS-BA/2012, “após a concessão de Autorização de Uso da NF-e, o emitente poderá cancelar o respectivo documento eletrônico em prazo não superior a 24 (vinte e quatro) horas, contado do momento em que foi concedida a Autorização de Uso da NF-e, desde que não tenha ocorrido a circulação da mercadoria”.

O § 1º desse mesmo artigo também estabelece que, “após o prazo máximo referido no caput e desde que não tenha ocorrido a circulação da mercadoria, fica admitida a emissão de Nota Fiscal de entrada ou saída para regularização do quantitativo da mercadoria em estoque, com destaque do imposto, se for o caso, desde que emitida no prazo de sessenta dias da emissão da nota fiscal incorreta”.

Portanto, em ambas as hipóteses previstas nos dispositivos do RICMS-BA, é condicionada a sua aplicação à situação de que não tenha ocorrido a circulação das mercadorias, e conforme relatado pelo Autuante, as mercadorias acobertadas pelas NFs de saídas relacionadas pelo Defendente circularam e o print screen das notas fiscais comprovam a circulação.

O Autuado alegou que em relação a outro grupo de operações, por erro sistêmico, constou o CFOP inadequado à entrada de insumos. Contudo, bastaria à fiscalização atestar a natureza dessas entradas para confirmar tratar-se de aquisição de insumos utilizados na produção.

Disse que houve erro sistêmico na escrituração dessas entradas que, ao invés de terem sido registradas com os CFOPs 2.122, 1.101 e 1.401, aplicáveis às compras para industrialização, foram registradas com códigos indevidos relativos a entradas de materiais de uso e consumo. Citou como exemplo a NF 18477, identificada pela fiscalização como sendo do CFOP 2556, mas que claramente retrata a aquisição de um insumo destinado à industrialização de aerogeradores.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros, e não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital, nem é legítimo retificá-los, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

O Autuante informou que verificou lançamentos do impugnante nos próprios livros RE/EFD em que constam a classificação das mercadorias como materiais para uso e consumo do estabelecimento, inclusive os códigos dos itens são genéricos e os NCMs classificados com 0 (zero). Destaca a descrição no campo “observações complementares” da NF 44491 REPARO DE 10 UNIDADES. Ou seja, são materiais de uso e consumo e servem como peças de reposição.

Referente ao exemplo apresentado pelo Impugnante na NF 18477, que teria identificado com o CFOP 2556, mas que seria aquisição de insumo destinado à industrialização de aerogeradores, anexou print screen do lançamento desta NF no livro RE/EFD com a descrição do item – material de consumo – SUBKIT COMESP MATERIAL ELÉTRICO – MATERIAL DE USO E CONSUMO – PEÇA DE REPOSIÇÃO.

Acrescentou que a NF 5428 acoberta a aquisição de “solvente dielétrico nikutex”, material que serve como desengraxante para limpeza de equipamentos elétricos. Esse material é utilizado para limpeza de equipamentos.

Observe que as peças de reposição de bens do ativo, são necessárias em face do desgaste de toda e qualquer peça que compõe o maquinário industrial, sendo esses itens definidos como de uso e consumo do estabelecimento.

As partes e peças de reposição, adquiridas para substituição de partes que compõem o maquinário industrial, por se tratar de itens definidos como de uso e consumo, o direito à utilização de crédito fiscal do imposto incidente nas aquisições de tais mercadorias não está previsto na legislação em vigor à época da autuação.

A defesa indicou outros casos em que a escrituração foi regularmente observada, notadamente em relação às aquisições de insumos importados com entrada sob CFOP 3.101, sequer é possível depreender do relato da

*fiscalização qual teria sido o motivo em enquadrar determinado item da nota como sendo supostamente um material de uso de consumo.*

*Afirmou que para esse grupo de operações, não tendo havido qualquer equívoco na escrituração dessas entradas, sequer é possível depreender os motivos que levaram a Autoridade Fiscal a qualificar parte dos itens objeto dessas entradas como supostos materiais de uso e consumo.*

*Mencionou as notas fiscais de números 58567, 59556, 59404, 60624, 60928, 60839 e 61053, alegando que apesar de escrituradas com CFOP 1949, as mercadorias que lhes constituem objeto são aplicadas na produção exercida pelo estabelecimento.*

*Na Informação Fiscal o Autuante esclareceu que ao analisar as operações de entradas acobertadas pelas NFs 58567, 59556, 59404, 60624, 60928, 60839 e 61053, apurou que as mercadorias constantes nas referidas notas fiscais são: kit para manutenção das impressoras alocadas no setor administrativo do estabelecimento impugnante; cartucho do toner para impressora, reservatório de toner residual; unidade de manutenção; unidade de toner. Remessas por conta de contrato de locação de equipamentos da Executiva Com Maq e Equip Escr Ltda. CNPJ nº 14.729.826/0001-09 para a Siemens para serem utilizados nas impressoras que pertencem à locadora. Para exemplificar anexa print screen da NF 58567.*

*Como já foi comentado neste voto, a avaliação do que seja material de consumo ou insumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos, é preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento. A utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que as mercadorias adquiridas integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário.*

*No presente caso, com base na descrição das mercadorias e nos esclarecimentos prestados pelo autuante, concluo que os bens objeto da glosa do crédito não são insumos da produção. Não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.*

*O Defendente apresentou pedido de cancelamento, relevação ou a redução da multa, apresentando o entendimento de desproporcionalidade e do caráter abusivo da multa aplicada.*

*Quanto à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da utilização indevida de crédito do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.*

*Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, às fls. 375 a 409 dos autos, pelo qual, após breve sinopse dos atos processuais, aduz que o Acórdão recorrido deve ser reformado, seja sob prisma da nulidade do lançamento por carência de motivação, considerando que a autoridade fiscal alterou a fundamentação do Auto de Infração durante o curso do processo, seja em relação ao próprio mérito, pois, a despeito da circulação das mercadorias, sendo absolutamente legítimo o procedimento de estorno dos débitos de ICMS, mediante aproveitamento dos correspondentes créditos, para as situações em que o item retorna ao estabelecimento, devendo a exigência ser cancelada em relação às notas fiscais que refletem essas situações.

Alega ainda que parte relevante das operações autuadas tem por objeto insumos do estabelecimento que, em razão de um erro sistêmico na escrituração dessas entradas, ao invés de terem sido registradas com os CFOPs 2.122, 1.101 e 1.401, aplicáveis às compras para industrialização, foram registradas com códigos indevidos relativos a entradas de materiais de uso e consumo, do que destaca que o documento fiscal correspondente já indicava o CFOP próprio de aquisição de itens para industrialização ou, em outras palavras, de insumos, que garantem o direito ao crédito.

Em seguida, passa a reiterar todas as alegações preliminares e de mérito ínsitas na impugnação do Auto de Infração, a seguir relatadas sumariamente:



**Nulidade do Auto de Infração por ocorrer preterição do direito de defesa em razão da multiplicidade de autuações concomitantes**, eis que teve lavrados 13 diferentes Autos de Infração de ICMS pela SEFAZ, envolvendo 21 diferentes acusações, cada qual com sua especificidade, período de referência e tipo de acusação fiscal, conforme relaciona (fls. 379 a 381).

**Nulidade do Auto de Infração pela carência de motivação, em especial quanto às operações em que demonstrou tratar-se de notas fiscais de anulação emitidas pelo próprio estabelecimento**, de modo que o crédito apropriado assume o papel de estorno, para fins de anular a saída anterior, não representando aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo, conforme relação (fl. 385), tendo o fisco, ciente do equívoco da motivação, passado a fundamentar a manutenção da exigência sob o prisma do procedimento definido no art. 92, § 1º do RICMS, quando da informação fiscal.

Da questão relativa às Notas Fiscais de Anulação, a saber: 25552, 26019, 26053, 26170, 26064, 26488, 26663, 26960, 27011, 28936, 29915, 29467, 29617, 26469, 30574, 30637, 30998, 31065, 32569, 33549, 34803, 35369, 35905, 35906, 35907, 35909 e 36000, reitera ter comprovado tratar-se de documentos fiscais de entrada emitidos pelo próprio estabelecimento para fins de estorno do ICMS destacado no documento fiscal de saída anterior e não de aquisições de materiais de uso e consumo, cuja exigência relativa deveria ser cancelada, o que foi indevidamente relativizado pela Decisão recorrida, acabando por validar a exigência em duplicidade do imposto.

O recorrente alega, também, a existência de notas fiscais que retratam aquisições de insumos contidas na exigência como materiais de uso e consumo, cuja parcela relevante das operações autuadas decorreu de um erro sistêmico na escrituração das entradas que, ao invés de terem sido registradas com os CFOPs 2.122, 1.101 e 1.401 aplicáveis às compras para industrialização, foram registradas com códigos indevidos relativos a entradas de materiais de uso e consumo, cujo erro foi admitido como prova inconteste para acusação, o que não corresponde à realidade, consoante ao exemplo: Nota Fiscal nº 18477, insumo destinado à industrialização de aerogeradores: SUBKIT S3 COMESP 80.1 60HZ 230V, cabendo à fiscalização e ao órgão julgador considerar tais elementos, devendo eventuais erros na escrituração ser punido com multa formal e não com a glosa dos créditos de ICMS legítimos.

Destaca que agrava esse cenário as situações em que os insumos decorreram de operações de importação, devidamente submetidas ao recolhimento do ICMS-Importação, com emissão de documentos fiscais de entrada mediante a indicação do CFOP 3101, do que sustenta que, para esses casos, mesmo que tenha havido a indicação de CFOP da entrada diverso na EFD, o documento fiscal correspondente já indicava o CFOP próprio de aquisição de itens para industrialização (insumos).

Registra que a fiscalização também passou a conciliar o erro de escrituração com a sistemática de diferimento (art. 286, LII do RICMS), ao concluir que se houve recolhimento do ICMS-Importação (não aplicando o diferimento) não se trataria de insumos na industrialização de aerogeradores. Porém, o recorrente aduz que a aplicação do diferimento não é automática, cabendo ao interessado requerer sua habilitação prévia (arts. 287 e 288 do RICMS) e, assim, o fato de ter recolhido o ICMS-Importação não significa necessariamente que se trataria de materiais de uso e consumo, do que relaciona 55 notas fiscais (doc. 5 da impugnação) de entradas de insumos na industrialização.

Alega ausência de utilização de créditos sobre a Nota Fiscal nº 23609, cuja Decisão recorrida foi omissa, do que como prova apresenta foto do registro C190 da ausência de crédito sobre tal documento fiscal.

Quanto as demais entradas que constituem objeto social do recorrente, Notas Fiscais nºs: 58567, 59556, 59404, 60624, 60928, 60839 e 61053 (doc. 7 da impugnação), diz que, apesar da escrituração pelo CFOP 1949, as mercadorias são aplicadas na produção do estabelecimento. Assim, defende contradição incorrida na Decisão recorrida ao indeferir o pedido de conversão em diligência.

Subsidiariamente, diz necessária a relevação/minoração da penalidade imposta contra o recorrente, eis que a doutrina e jurisprudência têm entendido que os princípios afetos ao ramo do Direito Tributário são aplicáveis também às multas, a exemplo do princípio da proporcionalidade e o direito à propriedade, devendo a multa ser condizente com o ilícito supostamente praticado.

Por fim, caso se entenda pela manutenção da exigência, sustenta o cancelamento do débito principal já que a autuação trata de crédito fiscal, sendo permitida somente a cobrança da penalidade de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, considerando-se que o autuado acumula créditos do imposto em sua escrita fiscal, inexistindo razão para a cobrança do imposto, cabendo unicamente a determinação dos correspondentes estornos, o que pugna de forma subsidiária.

Registra-se a presença sessão de videoconferência, Dr. Thomaz Alturia Scarpin, que exerceu o seu direito de fala em defesa ao contribuinte.

É o relatório.

### VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, exarada pela 3ª JJF através do Acórdão JJF nº 0050-03/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir do estabelecimento autuado, Inscrição Estadual nº 80.180.959, o valor nominal de R\$ 469.758,85, sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

O recorrente apresenta as seguintes razões recursais, objeto de nossa análise:

- **Nulidade do Auto de Infração por preterição do direito de defesa em razão da multiplicidade de treze autuações concomitantes no prazo de 60 dias.**

Quanto a tal alegação, em que pese efetivamente dificultar a defesa tal demanda, no caso concreto vislumbra-se que o sujeito passivo superou tal percalço ao apresentar sua peça de impugnação ao Auto de Infração, às fls. 29 a 245 dos autos, com extensos detalhes de argumentos meritórios e provas documentais, citando e colacionando aos autos inúmeros documentos fiscais como provas de suas alegações, numa clara e evidente constatação de que não ocorreu qualquer prejuízo ao pleno exercício ao direito de defesa.

Diante destas considerações, não há de ser reconhecida a pretensão recursal de nulidade da Decisão recorrida, até porque não há nulidade sem prejuízo (princípio *pas de nullité sans grief*), pois, para que o ato seja declarado nulo é preciso que haja, entre a sua imperfeição ou atipicidade e o prejuízo às partes, um nexo efetivo e concreto, o que não ocorreu. Logo, se, a despeito de imperfeito, o ato atingiu o seu fim, sem acarretar-lhes prejuízo, não há cuidar-se de nulidade, cujo princípio os tribunais superiores brasileiros entendem pertinente.

Ademais, o art. 40 do RPAF/BA, estabelece a possibilidade de se lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão, uma vez que assim distribuído em vários lançamentos de ofício, o Auto de Infração ficará mais inteligível, o que certamente facilitará o exercício da ampla defesa e do contraditório.

- **Nulidade do Auto de Infração pela carência de motivação**, considerando que a autoridade fiscal alterou a fundamentação do Auto de Infração durante o curso do processo, relativamente às Notas Fiscais nºs: 25552, 26019, 26053, 26170, 26064, 26488, 26663, 26960, 27011, 28936, 29915, 29467, 29617, 26469, 30574, 30637, 30998, 31065, 32569, 33549, 34803, 35369, 35905, 35906, 35907, 35909 e 36000, as quais representavam documentos de entrada, emitidos pelo próprio estabelecimento, para fins de anular a saída anterior, passando a fiscalização a fundamentar a

exigência sob o prisma do procedimento definido no art. 92, § 1º do RICMS, quando da informação fiscal.

Quanto a tal alegação, é válido salientar que, ao contrário do que afirma o recorrente, o autuante em momento algum *passou* a fundamentar a exigência sob tal prisma. Apenas destaca que o citado artigo, à época, normaliza que, após a concessão de Autorização de Uso da NF-e, o emitente poderá cancelar o respectivo documento eletrônico no prazo não superior a 24 horas, desde que não tenha ocorrido a circulação da mercadoria e que as notas fiscais de saídas anuladas circularam. Em consequência, as notas fiscais de “anulação” serão mantidas no Demonstrativo de Débito (fls. 13 a 18) e os créditos tomados, constantes destas, serão mantidos, **pois, indevidos**.

De fato, comprovado que o procedimento realizado pelo contribuinte, de suposto indébito fiscal, não tem abrigo legal (vide arts. 292 e 307 do RICMS), o apelante só se eximirá da acusação de crédito indevido de materiais de uso/consumo, objeto da imputação, no caso de provar que tais mercadorias são insumos produtivos, com direito ao crédito fiscal. Logo inexistiu qualquer mudança de motivação ou fundamentação da acusação.

- **Da questão relativa às notas fiscais de anulação**, já descritas, tendo o recorrente alegado que não se trata de **aquisições** de materiais de uso ou consumo, mas de entradas emitidas pelo próprio estabelecimento para anular débito fiscal anterior, pois, ainda que se entenda que incorreu em equívoco, isto não poderia prejudicar o aproveitamento do correspondente crédito para fins de estorno do débito, diante do fato de a legislação já prever a aplicação de penalidades formais pelo descumprimento de obrigações acessórias, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado.

Quanto a tal alegação, vislumbro não tratar tal fato do objeto deste Auto de Infração, pois **não** se exige crédito indevido em decorrência do estorno/anulação de débito procedida pelo contribuinte, mas de crédito indevido de materiais de uso/consumo, como já analisado, cabendo ao apelante pedir a restituição, se for o caso, como previsto no art. 79, I, “a” do RPAF, eis que tal procedimento não possuía respaldo legal para a apropriação do crédito fiscal, visto que o art. 307 do Decreto nº 13.780/12, já determinava que “*O débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.*”, cujo foco ou motivação foge do caso sob análise e não exige o contribuinte da acusação de crédito indevido de material de uso ou consumo.

- **Notas Fiscais que retratam aquisições de insumos** contidas na exigência como materiais de uso e consumo, por erro de escrituração, aplicáveis às compras para industrialização, a exemplo da Nota Fiscal nº 18477, relativo a “SUBKIT S3 COMESP 80.1 60HZ 230V GP 324489”, NCM 73089090, que trata de insumo na industrialização de aerogeradores, devendo eventuais erros na escrituração se punido com multa formal e não com a glosa dos créditos de ICMS legítimos, do que acrescenta que tal situação se agrava nas aquisições de insumos através de operações de importação, devidamente submetidas ao recolhimento do ICMS-Importação, por não estar à época habilitado ao regime de diferimento, com emissão de documentos fiscais de entrada com indicação do CFOP 3101, a exemplo do produto “ZB5 Zack strip, unprinted” (Nota Fiscal nº 32227), cuja alegação se estende às Notas Fiscais nºs: 18477, 4781, 2446, 5428, 4449, 7059, 45401, 97741, 32183, 32227, 32327, 32345, 32404, 32644, 32756, 32758, 32832, 32877, 32880, 32965, 33362, 33377, 33394, 33563, 33692, 33733, 33377, 33808, 34055, 34078, 34112, 34055, 34144, 34147, 34148, 34150, 34230, 34298, 34302, 34307, 34332, 34378, 34387, 34393, 34424, 34531, 34143, 35035, 35127, 35133, 35242, 35558, 35564 e 35655.

Quanto a tal alegação, vislumbro por se tratar de fato modificativo alegado pelo contribuinte, contrariando a própria escrituração fiscal por ele produzida, de sua plena responsabilidade, na qual registra tais aquisições sob código relativo aos materiais de uso ou consumo, fato incontestado e admitido pelo próprio apelante, no caso específico, parece-me plenamente aplicáveis as disposições do art. 373, II do Novo Código de Processo Civil (CPC) - aplicado de forma subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal no Estado da Bahia -, no sentido de: “O



*ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.*

Em consequência, caberia ao recorrente trazer a prova de sua alegação de que tais materiais tratam de insumos utilizados na industrialização de aerogeradores, apresentando registros de controle da produção ou projeto industrial de que os itens foram aplicados no processo industrial, **o que não ocorreu**, pois limita-se apenas a alegar existência de erros na sua escrita fiscal e a afirmar que *“produziu a prova material apta para evidenciar que se tratou de insumos efetivamente, tal como o fez exemplificamente sobre o item ‘ZB5 Zack strip, unprinted’, objeto de uma das notas fiscais autuadas (NF 32227).”*

A propósito, em relação às Notas Fiscais nºs 18477 e 32227, utilizadas pelo recorrente a título de exemplos de sua alegação de tratarem de insumos, conforme já dito, não restaram comprovadas, pois, quanto ao primeiro documento fiscal, relativo a “SUBKIT S3 COMESP 80.1 60HZ 230V GP 324489”, NCM 73089090, a própria escrita fiscal do recorrente, de sua exclusiva responsabilidade (art. 215 do RICMS) descreve, literalmente, que o item se trata de *“Material de uso e consumo”* (vide fl. 269v/270), não tendo o apelante se eximido de destituir tal prova por ele mesmo produzida através de outra comprovação, convincente, a exemplo do projeto industrial.

Já a Nota Fiscal nº 32227 (fl. 185), relativa ao item “ZB5 Zack strip, unprinted”, conforme esclareceu o autuante, às fls. 265 dos autos, trata de *“pequenas etiquetas utilizadas em bornes, elementos de ligação dos quadros elétricos que são incorporados ao painel de controle das turbinas dos aerogeradores”*, tendo o próprio recorrente classificado como materiais de uso/consumo.

Válido registrar que o autuante, quando a Informação Fiscal, comprova diversas inconsistências na classificação de um mesmo item pelo sujeito passivo, ora como material de uso/consumo, ora como insumo, tendo nesta situação se creditado do imposto, sendo objeto da exigência os lançamentos atribuídos pelo próprio contribuinte como material de uso/consumo, a exemplo:

*“... DI 1806831882, com a nf 28051, verifica-se nesta operação que a mercadoria, HOSE ¾ FITTINGS E02 ELBOW 90° EL foi classificada pela impugnante como insumo, não lançando, nem recolhendo o ICMS, sob a observação de que está amparada pelo instituto do diferimento, art. 286, inc LII do RICMS/BA, print screen da nf, e do lançamento da nf no livro RE/EFD sem crédito do imposto, anexo ao processo.*

*Já na operação de importação DI 1908507510, com a nf 32183, verifica-se nesta operação que a mesma mercadoria, HOSE ¾ FITTINGS E02 ELBOW 90° EL, da operação da NF 28051, foi classificada pela impugnante como material de uso e consumo, lançando e recolhendo o ICMS, e tomando o crédito do imposto. Ou seja, a impugnante ora classifica a mercadoria como insumo, se beneficia da legislação que concede o diferimento, ora a considera material de uso e consumo, lança, recolhe e se credita do imposto. Crédito indevido, pois vedado pela legislação. Print screen da nf 32183 anexa ao processo.”*

Outro exemplo de inconsistência na classificação pelo autuado, apontada na Informação Fiscal:

*“Referente à operação de importação, DI 1909890300, com a NF 32327, print screen anexo, verifica-se nesta operação que a mercadoria FLEX HOSE F. COOLER ESHAUST D410mm L1.2m, foi classificada pela impugnante como material de uso e consumo, mesmo atribuindo o CFOP 3101, lançando e recolhendo o ICMS, e tomando o crédito do imposto. Já a mesma mercadoria na operação de importação DI 1709802920 da NF 24115, print screen anexo, foi classificada e lançada no livro RE/EFD, print screen anexo, como material de uso e consumo, CFOP 3556, sem que a impugnante tomasse o crédito do imposto. Ou seja, a impugnante atribui ora uma classificação, ora outra classificação.”*

Por derradeiro, verifica-se dentre os documentos arrolados pelo fisco como materiais de uso ou consumo e contestados pelo recorrente, apesar de assim por ele escriturado na EFD, a existência de: garrafa para coleta de amostra de óleo (Notas Fiscais nºs 35035 e 34143); filtro (Nota Fiscal nº 32404); parafuso (Nota Fiscal nº 28051); chave de sensor de toque (Nota Fiscal nº 33377); tampa de inspeção (Nota Fiscal nº 34144); interruptor de seção (Nota Fiscal nº 34112); válvula solenoide e outros, os quais, repita-se, caberia ao recorrente trazer a prova de sua

alegação de que tais materiais tratam de insumos utilizados na industrialização de aerogeradores.

- **Da questão relativa à ausência de utilização de créditos sobre a Nota Fiscal nº 23609**, do que como prova apresenta foto do registro C190 da ausência de crédito sobre tal documento fiscal, verifica-se que o apelante não contesta o fato de “maqueta promocional” ser material de uso ou consumo, porém afirma não ter se creditado do ICMS.

Contudo, tanto no *print* (fl. 399), quanto na cópia do lançamento (fls. 234/236) se comprovam que houve o crédito do ICMS no valor de R\$ 882,53.

- **Das demais entradas que constituem objeto social**, o recorrente reitera que as Notas Fiscais nºs: 58567, 59556, 59404, 60624, 60928, 60839 e 61053, apesar da escrituração pelo CFOP 1949, são insumos aplicados na produção do estabelecimento, valendo as mesmas considerações de que eventuais equívocos na escrituração, ao indicar o CFOP na EFD, não caracterizam elementos incontestes da infração, mormente quando o contribuinte traz as devidas comprovações em sentido contrário.

Quanto a tal alegação, como visto no item “*Notas Fiscais que retratam aquisições de insumos*”, por se tratar de alegação que contraria sua escrita fiscal, de sua responsabilidade, onde registra tais aquisições sob código relativo a entradas de mercadorias não especificadas, como também de fato modificativo alegado pelo contribuinte, lhe caberia trazer a prova de sua alegação de que se tratam de insumos utilizados na industrialização de aerogeradores, a exemplo de registros de controle da produção ou projeto industrial, o que não ocorreu. Ademais, da análise dos citados documentos fiscais, às fls. 238 a 244 dos autos, verifica-se tratarem de: “KIT DE MANUTENÇÃO MK-8315A”; “KIT DE MANUTENÇÃO MK-8315B”; CARTUCHOS TONER e “UNID DE MANUTENÇÃO Y.M.C MK-8305B”, produtos que não são insumos industriais de aerogeradores e sim de manutenção e reposição, classificados como materiais de uso ou consumo pelo estabelecimento.

- **Da contradição incorrida na Decisão recorrida ao indeferir pedido de diligência** e admitir a necessidade de investigação da forma pela qual ocorre o emprego no estabelecimento.

Quanto a tal alegação, vislumbro que, ao contrário do que aduz o recorrente, no voto condutor se consigna ser “*desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos*”, conforme se pode constatar às fls. 362 dos autos, concluindo, às fls. 365 dos autos, que:

*“Como já foi comentado neste voto, a avaliação do que seja material de consumo ou insumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos, é preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento. A utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que as mercadorias adquiridas integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário.”*

*No presente caso, com base na descrição das mercadorias e nos esclarecimentos prestados pelo autuante, concluo que os bens objeto da glosa do crédito não são insumos da produção. Não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.”*

- **SUBSIDIARIAMENTE: Da necessária relevação/minoração da penalidade e Do necessário cancelamento do débito principal - Autuação que versa sobre suposto creditamento indevido – Existência de crédito acumulado do ICMS.**

Sobre estes tópicos é pertinente a alegação recursal de que é permitida somente a cobrança da penalidade de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, considerando-se que o autuado acumula créditos do imposto em sua escrita fiscal, inexistindo razão para a cobrança do imposto, cabendo apenas a determinação dos correspondentes estornos, o que pugna de forma subsidiária.

De fato, em razão da atividade da empresa, em consulta realizada na escrita fiscal do contribuinte junto ao sistema de dados da SEFAZ, verifica-se que o estabelecimento autuado



possui saldo credor de ICMS em maio de 2017, primeira competência da exação fiscal, no montante de R\$ 37.312.437,56, o qual se acumula no período fiscalizado resultando no montante de R\$ 53.300.730,32 em dezembro de 2019, última competência da exigência fiscal.

Nestas condições, deve-se aplicar a penalidade prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, cujo dispositivo legal prevê, **sem prejuízo da exigência do estorno**, a multa de 60% do valor do crédito fiscal, que *não importe em descumprimento de obrigação principal*, conforme ocorreu no caso sob análise.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração parcialmente subsistente, no valor de R\$ 281.855,31, abaixo demonstrado, nos termos do art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, devendo o sujeito passivo proceder ao **estorno dos créditos correspondentes**.

Dt Ocorr.	B. Cálculo	Vlr MULTA	Dt Ocorr.	B. Cálculo	Vlr MULTA	Dt Ocorr.	B. Cálculo	Vlr MULTA
31/01/2017	-	-	31/01/2018	1.831,63	1.098,98	31/01/2019	753,54	452,12
28/02/2017	-	-	28/02/2018	-	-	28/02/2019	10.455,36	6.273,22
31/03/2017	-	-	31/03/2018	-	-	31/03/2019	93,18	55,91
30/04/2017	-	-	30/04/2018	-	-	30/04/2019	891,46	534,88
31/05/2017	882,53	529,52	31/05/2018	5.564,49	3.338,69	31/05/2019	67.947,56	40.768,54
30/06/2017	-	-	30/06/2018	-	-	30/06/2019	12.645,84	7.587,50
31/07/2017	-	-	31/07/2018	-	-	31/07/2019	73.644,64	44.186,78
31/08/2017	-	-	31/08/2018	2.059,56	1.235,74	31/08/2019	23.713,95	14.228,37
30/09/2017	166,21	99,73	30/09/2018	8,01	4,81	30/09/2019	19.638,76	11.783,26
31/10/2017	3.729,41	2.237,65	31/10/2018	5.276,03	3.165,62	31/10/2019	132.218,01	79.330,81
30/11/2017	72.568,67	43.541,20	30/11/2018	1.018,73	611,24	30/11/2019	15.123,94	9.074,36
31/12/2017	1.173,15	703,89	31/12/2018	574,23	344,54	31/12/2019	17.779,96	10.667,98
TOTAIS:	78.519,97	<b>47.111,98</b>	TOTAIS:	16.332,68	<b>9.799,61</b>	TOTAIS:	374.906,20	<b>224.943,72</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207103.0008/22-0**, lavrado contra **SIEMENS GAMESA ENERGIA RENOVÁVEL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$ 281.855,31**, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05. Devendo o sujeito passivo proceder ao estorno dos créditos correspondentes.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

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