

A. I. N° - 269132.0005/24-3
AUTUADO - BOMIX INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA.
AUTUANTE - RICARDO TABCHOURY DE BARROS SANTOS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 15/07/2025

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0115-03/25-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo do estabelecimento. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/06/2024, refere-se à exigência de R\$ 237.324,82 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 001.002.002: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de julho, agosto, novembro e dezembro de 2019; fevereiro, abril a agosto, outubro a dezembro de 2020; fevereiro a abril, junho, agosto a dezembro de 2021. Valor do débito: R\$ 78.524,87.

Infração 02 – 006.002.001: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de julho, novembro e dezembro de 2019; fevereiro, abril a agosto, outubro a dezembro de 2020; fevereiro a abril, junho, agosto a dezembro de 2021. Valor do débito: R\$ 158.799,95.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 19 a 32 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e afirma que conforme será demonstrado, a exigência consubstanciada nas infrações em comento deve ser julgada insubsistente, razão pela qual se vale da impugnação, visando o cancelamento do crédito tributário exigido indevidamente.

Menciona que nos termos do art. 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento, calcular o montante do tributo devido. Reproduz o mencionado dispositivo legal.

Alega que no caso em tela, é inequívoco que o lançamento foi efetivado com base em mera presunção, o que é inadmissível. Diz que conforme se observa nos documentos anexos ao auto, não há qualquer descritivo da forma de utilização dos bens glosados na planta industrial, de forma a justificar a acusação fiscal e enquadramento como bens de mero uso e consumo, o que é uma clara causa de nulidade do lançamento.

A partir do confronto dos valores autuados com as obrigações acessórias que foram transmitidas ao Fisco, presume-se que houve a glosa da quase integralidade dos créditos de ICMS apropriados pelo contribuinte a título de ativo, o que, por si só, já seria suficiente para decretar a nulidade do lançamento, por evidenciar que a autuação foi efetivada por mera presunção.

Diz que os bens foram registrados no ativo fixo e, no mínimo, o lançamento deveria indicar a razão pela qual foram desclassificados e caracterizados como de mero uso e consumo, cotejando com a forma pela qual foram empregados na planta industrial.

Acrescenta que não houve visita *in loco* na planta industrial, nem mesmo a solicitação de informações ao contribuinte sobre a forma de utilização dos bens, o que afronta o princípio da verdade material.

Entende que o fato de o lançamento ter sido efetivado por mera presunção não poderá passar despercebido por ocasião do presente julgamento, o que deverá ensejar, nos termos do art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o reconhecimento da nulidade.

Ressalta que se classificam como nulos, os lançamentos fiscais desacompanhados dos elementos suficientes para determinação — com segurança — da ocorrência do fato gerador, não só pela inexistência de substância ou justa causa, mas, também, porque tal vício implica em prejuízo do exercício pleno do direito de defesa do acusado.

Diz-se prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa, porque se espera do trabalho fiscal, no presente caso, a apresentação das razões jurídicas que culminaram na desclassificação dos produtos autuados como insumos industriais. Afirma que poderia contrapor essas razões, estabelecendo o contraditório tão festejado no sistema processual brasileiro.

Entende que a dinâmica adotada pela fiscalização — no presente caso — deve ser rechaçada por esse Órgão Julgador, uma vez que solidificaria a dinâmica antijurídica da acusação sem lastro substancial, obrigando o acusado a se defender no "escuro" de uma acusação vazia.

Conclui que o lançamento fiscal ora impugnado deve ser anulado, nos termos do art. 18, inciso IV, alínea "a", do RPAF-BA e do art. 142, do CTN.

Quanto ao mérito, ressalta que as acusações fiscais relatadas nas infrações 01 e 02 estão vinculadas e decorrem do mesmo fato, qual seja, o reenquadramento de algumas mercadorias adquiridas pelo Impugnante para bens de uso e consumo.

Em que pese a respeitabilidade do trabalho efetuado pela fiscalização, afirma que conforme passa a demonstrar adiante, o demonstrativo elaborado pelo Autuante incluiu no cálculo do ICMS operações que não deveriam ser objeto da cobrança, pois considerou como material de uso e consumo, bens essenciais ao seu processo produtivo e que, em verdade, compõem o ativo imobilizado. Disse que o Autuante indicou uma série de mercadorias que, embora escrituradas no ativo, não foram objeto de apropriação do respectivo crédito.

Quanto às operações com mercadorias que foram escrituradas no ativo, mas não foram objeto de tomada de crédito, diz que se percebe nos documentos apresentados em mídia (CD-ROM) em anexo, e informa que indicou no próprio demonstrativo elaborado pela fiscalização para suportar o Auto de Infração todas as operações em que houve a escrituração da mercadoria no ativo Imobilizado, mas ao contrário do que alega a acusação fiscal, não houve apropriação de crédito no CIAP.

Cita como exemplo, uma parte da planilha supramencionada, ora anexada, com a indicação das mercadorias que foram ativadas, mas não foram objeto de apropriação de crédito no CIAP.

Para fazer prova da inconsistência da acusação fiscal que não corresponde a verdade material, informa que apresenta em anexo (também na mídia CD-ROM) o ECF e a EFD que comprovam que, de fato, as mercadorias foram escrituradas no ativo imobilizado, e em contrapartida, apresenta também o Controle do CIAP que evidencia que as referidas notas fiscais não compuseram o crédito apropriado.

Não bastasse a comprovação dos equívocos da acusação fiscal de crédito indevido, diz que também se equivocou a fiscalização no enquadramento das mercadorias como bens de uso e consumo do estabelecimento, pois claramente trata-se de móveis, maquinários (Inclusive

computadores), produtos de informática ligados ao processo produtivo como softwares, e até mesmo materiais integrados ao galpão onde funciona a sua planta industrial. Diz que essa análise também pode ser feita com base na descrição inserida na planilha constante no CD em anexo.

Menciona que na infração 02, a fiscalização levantou uma série de produtos que supostamente deveriam ter sido objeto de recolhimento do ICMS-DIFAL, promovendo a exigência da diferença em relação ao valor que foi lançado na apuração para fins de pagamento.

Alega que não foi observado pela Fiscalização e cotejado no lançamento, a premissa jurídica de que não incide o ICMS-DIFAL nas aquisições de bens do ativo imobilizado vinculados ao projeto industrial aprovado pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve.

Informa que em 22/10/2018, celebrou protocolo de intenções com o Estado da Bahia para a ampliação de seu projeto industrial destinado à fabricação de baldes Industriais plásticos e tampas plásticas, com investimentos na ordem de R\$ 82.000.000,00.

Registra que promoveu a construção de uma nova planta industrial, que antes funcionava em Salvador, passando a funcionar em Simões Filho, tendo sido inaugurada em 2019.

Diz que se trata o novo parque industrial, o maior da América Latina na fabricação de baldes plásticos. A unidade, uma das mais modernas do mundo, conta com tecnologia de ponta em todos os seus equipamentos, áreas climatizadas e um rigoroso controle de qualidade incluindo o Sistema de Gerenciamento de Segurança Alimentar, cumprindo as exigências necessárias à importante conquista da Certificação Internacional - FSSC 22000, sendo a única empresa de embalagens no Brasil com o parque fabril inteiramente adaptado às normas internacionais de segurança do alimento. Diz que há previsão expressa de diferimento do DIFAL do ICMS incidente nas aquisições interestaduais de bens do ativo imobilizado, no âmbito do Desenvolve, conforme previsão do art. 2º do Decreto 8.205/2002.

Afirma que não há que se falar na exigência do DIFAL do ICMS nas aquisições de bens destinados ao seu ativo fixo, por se tratar de contribuinte habilitado ao Incentivo do Desenvolve, variável que não foi observada pela fiscalização por ocasião do lançamento, inexistindo valores em aberto passíveis de recolhimento no caso em tela.

Também alega que a regularidade do procedimento adotado encontra, por analogia, guarida na Jurisprudência sobre o tema do crédito de ICMS nas aquisições de bens do ativo imobilizado. Neste ponto, diz que é preciso destacar que a classificação das mercadorias autuadas como bens de uso e consumo partem de critérios contrários ao que foi pacificado no âmbito do STJ, por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.775.781 SP.

Ressalta que no referido julgamento, o STJ pacifica a divergência entre os posicionamentos diversos relativos ao parâmetro para classificação de insumos produtivos, destacando, inclusive, que a norma de restrição do direito ao crédito deve ser interpretada de forma não ampliativa que, por analogia, se aplica também quando se trata de bens do ativo para fins de possível enquadramento como bens de uso e consumo.

Acrescenta que o STJ esclarece que a classificação de um bem como insumo produtivo que faz jus ao crédito se dá com base em dois critérios alternativos: o da essencialidade ou relevância.

Diz que se verifica que o atual entendimento do STJ é no sentido de amplamente reconhecer a natureza de insumos produtivos desde que os produtos tenham sido aplicados no processo produtivo. O critério firmado pelo STJ chega a reconhecer o direito ao crédito a mercadorias que, ainda que não sejam essenciais, integrem o processo produtivo.

Por esta razão, entende ser necessário que o entendimento do STJ seja, por analogia, aplicado ao presente caso, pois os bens essenciais e relevantes ao seu processo produtivo não podem ser considerados meros bens de uso e consumo do estabelecimento.

Em vista de todo o exposto, afirma restar evidente o direito à manutenção dos créditos de ICMS relativos aos bens registrados no ativo fixo no período fiscalizado, cuja autuação foi efetivada

mediante a análise sumária das informações, adotando a mera presunção para fins de enquadramento, o que se figura inadmissível.

Requer seja dado provimento à Impugnação para julgar improcedente o lançamento consubstanciado na autuação Impugnada com o consequente arquivamento do presente processo.

Também requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 66 a 70 dos autos. Destaca que, em síntese, a argumentação defensiva baseia-se no fato de ter escriturado as operações relacionadas no demonstrativo de fis. 07 a 10 no CIAP e registrado na EFD e ECD como aquisições de bens destinados a integrar o Ativo Imobilizado.

Registra que as referidas operações lastreadas pelas Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 07 a 10, de fato, não se creditou diretamente no livro de Registro de Entradas.

Diz que o Crédito Fiscal ocorreu na EFD, nos ajustes da Apuração do ICMS, na proporção de 1/48, conforme prevê o artigo 309, § 2º e sectários do Decreto nº 13.780/12.

Afirma que o Crédito Fiscal indevido, acusado na Infração 01 diz respeito aos valores levados a título de "Outros Créditos" na apuração do ICMS, apropriado na fração de 1/48 (CIAP). Cita como exemplo a DMA de 07/2019.

Informa que ao se analisarem as mercadorias adquiridas através das Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 07 a 10 resta provado que não se trata de bens e/ou materiais utilizados na produção. Ou seja, são bens que integram o Ativo Imobilizado por acessão física e bens que não são utilizados na produção. Fácil identificá-los: teclado, fragmentadora de papel, cadeiras, poltronas, eletrificação para módulo, etc.

Conclui que tais operações se enquadram no previsto no artigo 310, inciso VII e Parágrafo único, e que é descabida a pretensão do Autuado de recorrer ao art. 2º, do Decreto nº 8.205/2002 (fl. 28). E muito menos à jurisprudência colacionada à fl. 29, que trata de "produtos intermediários", o que não é o caso concreto.

Afirma que o Defendente não comprovou o recolhimento do ICMS diferença de alíquota nas operações aqui discutidas e também utilizou, a partir do registro dessas aquisições no CIAP, o crédito fiscal na proporção de 1/48 avos (e não diretamente, de forma integral, na EFD-Escrituração Fiscal Digital).

Requer a procedência do presente Auto de Infração.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Gervásio Vinicius Pires Leal Liberal, OAB-BA Nº 25.476.

VOTO

Inicialmente, o defendente alegou que não há qualquer descritivo da forma de utilização dos bens glosados na planta industrial, de forma a justificar a acusação fiscal e enquadramento como bens de mero uso e consumo, o que é uma clara causa de nulidade do lançamento.

A partir do confronto dos valores autuados com as obrigações acessórias que foram transmitidas ao Fisco, afirmou que se presume que houve a glosa da quase integralidade dos créditos de ICMS apropriados a título de ativo, o que, por si só, já seria suficiente para decretar a nulidade do lançamento, por evidenciar que a autuação foi efetivada por mera presunção.

Observe que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais. Neste caso, pode ser efetuada verificação de livros, documentos, papéis e mercadorias.

Esses roteiros de fiscalização estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.

Constato que o presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, foram fornecidas ao defendente, cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo para a Defesa, as infrações foram descritas de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.

O PAF se encontra apto a surtir seus efeitos legais e jurídicos, a defesa do contribuinte foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento das infrações que lhe foram imputadas, inexistindo cerceamento do direito ao contraditório, não se encontrando no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

Em relação ao mérito, a Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de julho, agosto, novembro e dezembro de 2019; fevereiro, abril a agosto, outubro a dezembro de 2020; fevereiro a abril, junho, agosto a dezembro de 2021.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de julho, novembro e dezembro de 2019; fevereiro, abril a agosto, outubro a dezembro de 2020; fevereiro a abril, junho, agosto a dezembro de 2021.

O Defendente alegou que os bens foram registrados no ativo fixo e, no mínimo, o lançamento deveria indicar a razão pela qual foram desclassificados e caracterizados como de mero uso e consumo, cotejando com a forma pela qual foram empregados na planta industrial.

Acrescentou que não houve visita *in loco* na planta industrial, nem mesmo a solicitação de informações ao contribuinte sobre a forma de utilização dos bens, o que afronta o princípio da verdade material.

Quanto às operações com mercadorias que foram escrituradas no ativo, mas não foram objeto de tomada de crédito, diz que se percebe nos documentos apresentados em mídia (CD-ROM) em anexo, e informa que indicou no próprio demonstrativo elaborado pela fiscalização para suportar o Auto de Infração todas as operações em que houve a escrituração da mercadoria no ativo Imobilizado, mas ao contrário do que alega a acusação fiscal, não houve apropriação de crédito no CIAP.

Disse que também se equivocou a fiscalização no enquadramento das mercadorias como bens de uso e consumo do estabelecimento, pois claramente trata-se de móveis, maquinários (Inclusive

computadores), produtos de informática ligados ao processo produtivo como softwares, e até mesmo materiais integrados ao galpão onde funciona a planta industrial do impugnante. Diz que essa análise também pode ser feita com base na descrição inserida na planilha inserida no CD em anexo.

Também alegou que não foi observado pela Fiscalização e cotejado no lançamento, a premissa jurídica de que não incide o ICMS-DIFAL nas aquisições de bens do ativo imobilizado vinculados ao projeto industrial aprovado pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve.

De acordo com os demonstrativos elaborados pelo Autuante consta no campo destinado à descrição das mercadorias: cadeira, armário, prateleira, mesa, monitor, microcomputador, mouse, teclado, poltrona, estante de aço, smart tv, ar janela, escada para postes.

O Autuante informou que o Crédito Fiscal indevido (Infração 01) diz respeito aos valores levados a título de "Outros Créditos" na apuração do ICMS, apropriado na fração de 1/48 (CIAP). Ao se analisarem as mercadorias adquiridas através das Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 07 a 10 resta provado que não se trata de bens e/ou materiais utilizados na produção, fácil identificá-los: teclado, fragmentadora de papel, cadeiras, poltronas, eletrificação para módulo, etc.

Disse que o Defendente não comprovou o recolhimento do ICMS diferença de alíquota nas operações aqui discutidas e também utilizou, a partir do registro dessas aquisições no CIAP, o crédito fiscal na proporção de 1/48 avos (conforme apurado na EFD-Escrituração Fiscal Digital).

O Defendente citou o entendimento do STJ no sentido de amplamente reconhecer a natureza de insumos produtivos desde que os produtos tenham sido aplicados no processo produtivo. O critério firmado pelo STJ chega a reconhecer o direito ao crédito a mercadorias que, ainda que não sejam essenciais, integrem o processo produtivo.

Observe que a apuração do que seja material de consumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos, é preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento. Materiais de consumo são empregados pelo estabelecimento fora do processo produtivo, é o caso dos materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Consideram-se também de uso ou consumo aqueles materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaboração ou não integram o produto final.

Por outro lado, os materiais adquiridos para acesso física não são passíveis de creditamento, com vedação legal expressa neste sentido, conforme estabelece o art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96.

Pelo que consta nos autos, foi apurado que os materiais objeto da exigência contida nas infrações 01 e 02 se referem a bens que embora possam estar vinculados ao setor produtivo do autuado, com base na informação prestada pelo Contribuinte e no levantamento fiscal, devem ser considerados materiais de consumo.

O Entendimento que vem prevalecendo, é no sentido de que os produtos consumidos ou desgastados, mesmo que gradativamente, no processo produtivo da empresa darão direito ao crédito, devendo ser comprovada a essencialidade dos produtos. Portanto, a concessão do crédito não está adstrita aos produtos que integrem ou entrem em contato com o produto final, sendo admitido o crédito de produtos em linhas marginais, desde que comprovada a vinculação ao processo fabril com consumação ou desgaste, mesmo que gradativo, o que não restou caracterizado no presente PAF.

Conforme estabelece o art. 309, inciso I, alíneas "a" e "b" do RICMS-BA/2012, 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, o valor do ICMS cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de mercadorias para comercialização,

inclusive material de embalagem; matérias-primas, produtos intermediários, para emprego em processo de industrialização.

Pelo que consta nos autos, especialmente o demonstrativo elaborado pelo autuante e os documentos apresentados pelo defendente, constato que se trata de materiais definidos como de uso e consumo do estabelecimento.

Vale destacar que as decisões referidas pelo Defendente, não podem servir de amparo para alterar o entendimento externado no presente voto, tais decisões não obstam a aplicação da Legislação Tributária Estadual, e este Órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Da análise efetuada a partir dos elementos constantes nos autos, chego à conclusão de que os materiais objeto da exigência contida nas infrações 01 e 02 se referem a bens que embora possam estar vinculados ao setor produtivo do autuado, devem ser considerados materiais de consumo, por isso, é subsistente o imposto lançado no presente Auto de Infração, sendo correta a glosa dos créditos fiscais, bem como em relação à diferença de alíquotas. Portanto, são procedentes as infrações 01 e 02.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269132.0005/24-3, lavrado contra **BOMIX INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 237.324,82**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” e Inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de junho de 2025

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA