

**A. I. N°** - 298624.0103/04-7  
**AUTUADO** - NORSÁ REFRIGERANTES LTDA.  
**AUTUANTE** - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACEDO DE AGUIAR  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 09.11.2005

### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0399-01/05

**EMENTA.** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. **a)** BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Confirmada a exigência do imposto em relação à infração 01, inclusive, reconhecida pelo autuado. Autuado comprova parcialmente descaber a diferença de alíquota em relação à infração 05. **b)** MATERIAL DE CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado descaber parte do lançamento do crédito tributário. Infração parcialmente subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. Comprovado descaber parcialmente a glosa do crédito. Parte dos produtos arrolados no levantamento, em reiteradas decisões deste Colegiado, gera direito ao crédito por estarem vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento e a sua atividade fim. **b)** ATIVO PERMANENTE. Infração parcialmente elidida. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Foi exigido o tributo com base na presunção de omissão de saídas e os levantamentos, na peça inicial, apontam diferenças por omissão de saídas. A infração contém vício jurídico que afeta a sua eficácia. Levantamento fiscal inconsistente. Item nulo. Não acolhidas as preliminares argüidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 17/12/2004, exige imposto no valor de R\$838.732,96, pelas seguintes razões:

- 1) Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2001, janeiro, agosto a dezembro de 2002, janeiro, março a outubro e dezembro de 2003, no valor total de R\$ 356.232,68;
- 2) Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 1999 e janeiro a dezembro de 2003, no total de R\$ 134.920,12;

- 3) Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 1999, janeiro a junho, outubro e novembro de 2003, no valor total de R\$ 79.457,81;
- 4) Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro, abril, maio, setembro, novembro e dezembro de 1999, no valor de R\$ 8.550,96;
- 5) Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, maio, setembro, novembro e dezembro de 1999, no valor total de R\$ 13.797,91;
- 6) Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado. Contribuinte deu saída de produtos acabados (refrigerante sabor coca-cola) em volume superior àquele que poderia fabricar com a matéria-prima adquirida – concentrado coca-cola (já considerados os saldos inicial e final constante do seu registro de inventário), no exercício de 1999, no valor de R\$ 245.773,48.

O autuado, às fls. 68/85, através de seu representante legalmente constituído, apresenta defesa alegando que foi lavrado Auto de Infração sob o fundamento de que o autuado incorreu em supostas infrações. Nesse contexto, reconhece ser procedente a infração 01 e que já providenciou o devido pagamento. Todavia, as demais supostas infrações não poderão subsistir, haja vista a flagrante ilegalidade na sua constituição.

Argumenta ter operado a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em datas anteriores a 30/12/99, e que não pode subsistir parte das infrações 02, 03, 04, 05 e 06, uma vez que já havia transcorrido o prazo de 05 (cinco) anos da ocorrência dos fatos, estando os supostos créditos fiscais fazendários caducos e o Supremo Tribunal Federal já pacificou entendimento. Assim, não havendo a homologação expressa do pagamento antecipado, considerar-se-á fictamente homologado e extinto o crédito tributário, quando decorridos cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Citou lições dos mestres Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coelho e transcreveu jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho de Contribuintes da Receita Federal. O prazo decadencial foi de cinco anos como dispõe o art. 150, § 4º do CTN.

Alega que se o impugnante houvesse cometido as supostas infrações, no tocante às ocorrências datadas de 1999, não seria possível ao impugnante o lançamento do suposto crédito. Assevera não merecer guarida a tese dos 10 (dez) anos do curso do prazo decadencial para a Fazenda efetuar o lançamento, uma vez que a mesma já foi superada, sobretudo no julgamento prolatado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos Embargos de Divergência em Recurso Especial de nº 101.407/SP, da lavra do Ministro Relator Ari Pargendler.

Assim, descabe falar que foge à competência da Junta de Julgamento Fiscal a apreciação da questão, em razão do art. 167, I, do RPAF/99, porque não se trata de declaração de inconstitucionalidade, mas de reconhecimento de constitucionalidade de contenda, já apreciada e pacificada pelo Poder Judiciário.

Conclui requerendo a anulação do Auto de Infração, no que se refere aos fatos ocorridos nos exercícios mencionados, por terem sido extintos por decurso da decadência, conforme art. 156, V, do CTN.

Alega, em relação às infrações 02 e 03, ter havido erro de fato cometido pelo fisco, já que relatado de forma equivocada pela autoridade competente, gerando uma distorção da realidade. Os bens adquiridos são produtos intermediários empregados no processo produtivo e integram o produto final, sendo vinculados e consumidos, na condição de elementos indispensáveis ou necessários, nos processos de comercialização, industrialização e produção do impugnante. Apresenta relação dos produtos e sua utilização, requerendo a realização de perícia fiscal, nos termos do art. 140 do RPAF/99. Formula quesitos e indica como perito assistente técnico o Sr. Alfeu Paraguaçu Dias Fraga, alegando que na remota hipótese de não entender cabível o deferimento do pedido de perícia fiscal, seja a solicitação convertida em diligência, conforme art. 147, §1º, do RPAF.

- 1) os produtos, objeto da autuação, integram o processo produtivo?
- 2) é possível a realização do processo produtivo da impugnante sem a utilização de tais produtos? Ou é possível alcançar os mesmos resultados de produção sem a utilização dos referidos produtos?
- 3) os produtos em exame são intermediários, nos termos definidos no § 1º, do art. 93 do RICMS/BA?
- 4) o creditamento realizado pela impugnante obedeceu o disposto na alínea “b”, inciso I, do art. 93 do RICMS/BA?

Nas infrações 04 e 05 – Alega que as mercadorias adquiridas no mês de novembro de 1999 (infração 04), por meio das notas fiscais nºs 51415, 51842 e 52817, são brindes promocionais, portanto, material de consumo adquirido para incremento das vendas do impugnante. E, quanto às parcelas relativas às aquisições de bens do ativo, no exercício de 1999, a utilização do crédito fiscal é assegurada pela CF/88. Os produtos foram adquiridos com destino à manutenção das atividades do estabelecimento, cujo direito ao crédito encontra-se assegurado pela legislação estadual, na alínea “a”, inciso V, do art. 93 do RICMS/BA. A utilização do crédito fiscal pago ao Estado da Bahia a título de diferencial de alíquota deveria obedecer a progressão de 1/48 ao mês, uma vez que o dispositivo que determinou tal sistemática para utilização, apenas, adveio com a Lei Complementar nº 102/00, posterior aos fatos geradores em tela, razão de não ser aplicável ao caso.

A infração 06 alega que trata de suposta omissão de saídas relativa à operações realizadas no período de dezembro de 1999, tendo em vista a presunção de que as entradas não contabilizadas foram pagas com recursos provenientes de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e não contabilizadas.

Afirma que os autuantes se equivocaram na análise dos documentos fiscais e arquivos magnéticos. Foram desconsiderados, na apuração das entradas, os *bag in Box* adquiridos. A quantidade de entradas de produtos acabados é de 6.138 HI, e não 22 HI como apontado pelos autuantes, visto que não foi considerada pelo fisco a quantidade de 6.116,64 HI referente aos *bag in Box* adquiridos. Os autuantes na apuração da quantidade de produção, tendo em vista que ao transformar as entradas de concentrados em hectolitro de produção, inclui, indevidamente, o estoque final de concentrado, de modo que a quantidade já estaria, necessariamente, incluída na entrada. Assim, informou que a quantidade de entrada de concentrados, tomada como base para alcançar a quantidade de produção não pode ser acrescentada da quantidade em estoque final, uma vez que representa o total de entradas de concentrado reduzido do total de saídas de concentrado no período.

Alegou ser necessário se fazer a anulação do procedimento fiscal, para excluir a quantidade de 93.888 HI relativo ao estoque final de concentrado, tendo em vista a duplicidade de lançamento.

Aponta equívoco do autuante ao indicar o livro de Inventário de 1999 quanto aos produtos acabadas, não considerando os produtos “Coca-cola light BIB 05 lts. E coca-cola BIB 10 lts, como se verifica do livro Razão. Tal ilustração visa registrar que, não obstante conste no Inventário de 1999 a quantidade de 14.898 do produto “coca-cola KS 10 290 ml (caixa com 24), a quantidade de tal item é 11.915,00, como se verifica do livro Razão.

Elabora nova planilha identificando o produto acabado, o produto em elaboração e a matéria prima. Conclui ter havido equívoco, já que o saldo final de 114.093 apontado no quantitativo final da fiscalização, não condiz com a realidade, uma vez que o produto final é de 11.915,00, e não, 20.205,00. Requer a anulação da autuação, indicando o Sr. Alfeu Paraguaçu Dias Fraga, para assistente técnico no feito e fazendo a seguinte quesitação:

- 1) na apuração do Sr. Fiscal foi considerada todas as operações de entrada do respectivo período?
- 2) as entradas de “bag in Box” foram consideradas ? Se negativo, qual a quantidade de entradas ?
- 3) na conversão das entradas de concentrados em produção fora computado o estoque final? Houve duplicidade? Qual a quantidade de produção?
- 4) as quantidades apontadas no Livro de Inventário de 1999 constam os produtos “Coca-cola light BIB 05 lts” e “Coca-cola BIB 10 lts”? Houve equívoco no apontamento? Se houve, ensejou falta de recolhimento de tributo? Qual o saldo final do período?
- 5) houve omissão de entrada?

Ao final, requer o deferimento do pedido de perícia fiscal para responder os quesitos indicados, na remota hipótese de não entender cabível, que fosse determinada diligência fiscal. Requer, ainda, o reconhecimento da extinção de parcelas dos créditos das infrações 02 a 06, com fato gerador anterior a 30/12/1999, por decadência e, também, a improcedência total do Auto de Infração.

Os autuantes, às fls. 322/327, informam que o autuado pleiteia a descaracterização das diversas infrações considerando estarem extintos por decadência, relativos aos créditos apurados no exercício de 1999. Neste sentido, transcreveram o art. 173, I, do CTN e o art. 90 do RICMS/BA para afirmarem não proceder à alegação de decadência quanto aos referidos créditos.

Esclarecem que o autuado reconheceu o cometimento da irregularidade apontada no item 01 do Auto de Infração.

Em relação a infração 02, disseram que todos os produtos glosados são itens de uso e consumo do estabelecimento, uma vez que não atendem ao que está prescrito no parágrafo único do art. 93. Também, ainda subsidiando o trabalho relativo ao crédito fiscal citou trecho do Parecer PROFI 01/81.

Para melhor entendimento informam estarem anexando o enquadramento dos créditos indevidos na indústria, acatado pelo COTEP como parâmetro para tratamento dos itens de uso e consumo. Traz a descrição dos produtos e sua finalidade. Observam que os produtos “soda caustica e o DIVO 720” não ficam retidos nas garrafas, já que causaria danos sérios à saúde, depois de lavadas com soda caustica e divo, é acondicionado água fervendo nas garrafas até que sejam removidos quaisquer resíduos restantes. Os produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração, no tratamento de efluentes, material para laboratório, peças de reposição, produtos para manutenção, produtos utilizados no processo com a função de proteção/lubrificação/refrigeração dos equipamentos, todos do “enquadramento dos créditos indevidos na indústria”. A datomita é

uma terra infusória utilizada em conjunto com o carvão ativado e com o celite para filtração do xarope – esse material é trocado, depois de utilizado em vários processos produtivos. Os cartuchos filtrantes são filtros de segurança que duram em média um mês, já que podem ser tratados como peças de reposição do maquinário ou material de manutenção.

Informam que o levantamento em apreço envolve visita e entrevista com técnicos de outros fabricantes de refrigerantes e que concorda com a descrição da utilização de cada item feito pelo autuado, os quais transcreveram na informação fiscal.

Esclarecem que decisões anteriores do CONSEF, relativas à mesma matéria (3ª CJF, resolução 0019/98, 6ª JJF Acórdão 3432 de 10/08/99 e 2ª JJF Acórdão 1087/00) declararam procedentes autuações da mesma espécie.

Infração 03 – quanto a exigibilidade da diferença de alíquota, concordam que é uma consequência direta da questão acima discutida.

Infração 04 - concordam com o autuado em relação às Notas Fiscais nºs 51415, 51842 e 52817 e, também em relação as Notas Fiscais nºs 1210 e 1211, referente a carrocerias de madeira para veículos. Quanto às Notas Fiscais nºs 35111 e 14820, informam que são referente a materiais de construção. Notou-se que não houve projeto de ampliação da unidade fabril e os mesmos se referem a reparos nas instalações, assim deixa ao CONSEF para se pronunciar acerca desses itens.

Quanto às Notas Fiscais nºs 1963, 7545, 8401, 12927 e 30, informam ser peças de acessórios os quais não consignam créditos.

Infração 05 - quanto à exigibilidade da diferença de alíquota, concordam que é uma consequência direta da questão discutida acima.

Infração 06 – a defesa alega ocorrência de equívocos por parte dos autuantes e, que de fato, no levantamento estes autuantes não incluíram as entradas relativas aos produtos *bag in Box* (BIB – produtos destinados aos equipamentos post mix). Assim, o total da “Planilha Entradas de Produtos Acabados” corresponde ao volume de 6.138. No entanto, disseram não proceder a alegação de equívoco quanto a apuração da quantidade de produção. A verificação da “Planilha de Quantitativo de Coca-Cola” evidencia que foram considerados (abatidos) saldos finais correspondentes a 114.093 HI e tais saldos incluem aqueles correspondentes aos concentrados (matéria-prima), equivalentes a 93.888 HI. O total de produto acabado (891.654 HI) considerado a totalidade das entradas (planilha quantitativo) abate os saldos finais constantes do inventário, neles incluídos os de concentrados.

Também informam que o autuado consolida a retificação do seu livro de Inventário 1999 por meio da planilha acostada à fl. 83, a qual acatam considerando como estoque final o volume de 105.079.

Esclarecem que consolidadas as retificações acusadas confirma-se ocorrência de operações de saídas de mercadorias não declaradas, cabendo retificar que na ação fiscal está sendo acusada a ocorrência de operações de saídas de mercadorias não declaradas por falta da contabilização de entradas. E, visando atender o previsto no RPAF preservando-se o autuado a garantia de plena defesa, será dada cópia dos novos elementos, inclusive da informação fiscal, concedendo-lhe novo prazo de defesa.

Foi intimado o autuado, e concedido prazo de 10 (dez) dias para se manifestar. Ao se manifestar, às fls. 367 a 378, o autuado reitera o pedido de realização de perícia fiscal, reafirma o seu posicionamento quanto a anulação do Auto de Infração no que se refere aos fatos ocorridos no exercício de 1999, por entender que os supostos créditos foram extintos pelo decurso da

decadência. Transcreveu entendimentos do STJ, além de posicionamento dos Tribunais de Julgamento Administrativos Pátrios.

Reforça o entendimento de que os produtos integram o produto final, sendo vinculados e consumidos, na condição de elemento indispensável ou necessário, nos respectivos processos de comercialização, industrialização, produção do impugnante.

Argumenta que os autuantes reconhecem descaber a exigência do imposto em relação às parcelas do crédito relacionado às notas fiscais 1963, 0745, 08401, 12927 e 00030. Salienta que as notas fiscais nºs 35111 e 14820 se referem a bens para integrar o ativo permanente.

Requer a anulação da presente infração, mantendo todos os termos da peça inicial.

Às fls. 385/386, esta 1ª JJF, considerando que o autuado solicita perícia técnica, indicando assistente técnico para responder a quesitação feita em sua impugnação e/ou diligência fiscal efetuada por fiscal estranho ao feito, tudo em relação a infração 06 que trata de exigência de imposto por omissão por presunção de saídas de mercadorias tributadas sem a emissão do correspondente documento fiscal e, considerando que apesar de ter sido solicitado uma perícia, não se percebe neste caso, a necessidade de uma perícia formal com acompanhamento de assistente técnico. No entanto, na realização da revisão fiscal, por fiscal estranho ao feito, o revisor deverá intimar o contribuinte autuado para ele informe ao seu assistente que a revisão fiscal será feita no dia e hora e lugar, indicando o assunto e o número do Auto de Infração, tudo em relação à infração 6. Assim deliberou, em pauta suplementar, que o processo fosse encaminhado à IFEP/METRO, solicitando que outro auditor revisor proceda *in loco* aos trabalhos de revisão fiscal em relação às infrações 2, 3 e 6, respondendo, no tocante a infração 6 os quesitos formulados pelo autuado, quais sejam:

- 1) os produtos, objeto da autuação, integram o processo produtivo?
- 2) é possível a realização do processo produtivo da impugnante sem a utilização de tais produtos? Ou é possível alcançar os mesmos resultados de produção sem a utilização dos referidos produtos?
- 3) os produtos em exame são intermediários, nos termos definidos no § 1º, do art. 93 do RICMS/BA?
- 4) o creditamento realizado pela impugnante obedeceu o disposto na alínea “b”, inciso I, do art. 93 do RICMS-BA?
- 5) na apuração do Sr. Fiscal foi considerada todas as operações de entrada do respectivo período?
- 6) as entradas de “bag in Box” foram consideradas ? Se negativo, qual a quantidade de entradas ?
- 7) na conversão das entradas de concentrados em produção fora computado o estoque final? Houve duplicidade? Qual a quantidade de produção?
- 8) as quantidades apontadas no Livro de Inventário de 1999 constam os produtos “Coca-cola light BIB 05 lts” e “Coca-cola BIB 10 lts”? Houve equívoco no apontamento? Se houve, ensejou falta de recolhimento de tributo? Qual o saldo final do período?
- 9) houve omissão de entrada?

Sejam revisados os levantamentos apresentados pelo autuante e autuado, em relação ao levantamento quantitativo de estoque (infração 06). Havendo divergência, elaborar novo demonstrativo e levantamento.

Terminado o trabalho de revisão, o parecer do diligente poderá ser assinado conjuntamente com o representante (assistente do autuado).

Em relação à infração 2 e 3 fosse elaborado demonstrativo, de forma individualizada, produto a produto e, mês a mês, indicando os valores apurados a título de crédito indevido e diferença de alíquotas, das mercadorias arroladas nessa infração.

Independentemente do assistente ter assinado em conjunto os trabalhos de revisão fiscal, deverá, o órgão competente, dar ciência do resultado da revisão ao autuado, entregando-lhe, mediante recibo, cópia da revisão fiscal, e comunicando-lhe do prazo de 10 (dez) dias para se manifestar.

Em seguida, deverá ser dada ciência ao autuante.

Atendida a solicitação supra, foi efetuada diligência por estranho ao feito, fls. 394/401, tendo sido esclarecido inicialmente não ter havido consenso entre o revisor e assistente do autuado em relação a infração 02, não havendo manifestação no tocante a infração 06.

Em relação a infração 02, o auditor diligente respondendo aos quesitos formulados informa:

1) os produtos, objeto da autuação, integram o processo produtivo?

Resp: SIM, mas não integram o produto final (refrigerantes);

2) é possível a realização do processo produtivo da impugnante sem a utilização de tais produtos? Ou é possível alcançar os mesmos resultados de produção sem a utilização dos referidos produtos?

Resp: NÃO. Na fabricação de produtos para uso humano devem ser obedecidas todas as normas sanitárias e todas as ações de higiene devem ser aplicadas em todas as suas fases. O ambiente produtivo deve estar limpo. Entretanto, o autuado entende que os produtos: divosan forte, soda cáustica líquida, divo 710, quimistrol SU 558, nalco 9546, cartucho filtrante MF 003, divosan DB, Diverfoam CA, sabão alvo pó, diversey diversida C-1, lubmax PL (sabão de esteira) e desengrasante CJ-24, cujos créditos fiscais foram objeto da autuação devem ser considerados como parte do processo produtivo, mesmo não integrando o produto final, e por conseguinte entendidos como produto intermediário gerando deste modo o crédito fiscal.

3) os produtos em exame são intermediários, nos termos definidos no § 1º, do art. 93 do RICMS/BA?

Resp: Entende que não são produtos intermediários, e sim, de uso e consumo, à luz do Parecer PROFI 01/81.

4) o creditamento realizado pela impugnante obedeceu o disposto na alínea “b”, inciso I, do art. 93 do RICMS-BA?

Resp: Não. O contribuinte violou a regra regulamentar. Os produtos em questão não constituem matéria-prima, produtos intermediários, catalisadores ou material de embalagem. A atividade fiscalizadora é plenamente vinculada e obrigatória. Os produtos: sulfato de alumínio, sal grosso, devem ser excluídos da autuação por fazerem parte do tratamento de água para a fabricação dos produtos. E os produtos: Solventes referências 8205 Q, 16-8545Q e, 16-5605Q, também devem ser excluídos da autuação por serem empregados na tinta de impressão da codificação de datas nas embalagens. Se a tinta é considerada a utilização de crédito, também o solvente empregado para diluição da mesma tinta deve ser.

Elaborou demonstrativo das exclusões efetuadas, informando ter sido deduzido da infração 03, os valores relativos às diferenças de alíquota referente aos produtos entendidos como geradores de crédito fiscal.

Infração 06 os quesitos respondidos:

1) na apuração do Sr. Fiscal foi considerada todas as operações de entrada do respectivo período?

Resp: Sim, a exceção de bag in Box 5 lts e 10 lts, sendo retificado no novo demonstrativo apresentado pelos autuantes.

2) as entradas de “bag in Box” foram consideradas ? Se negativo, qual a quantidade de entradas ?

Resp: Inicialmente não consideradas. Estes produtos foram omitidos na escrituração do livro Registro de Inventário, no entanto, foram considerados pelos autuantes, quando da informação fiscal.

3) na conversão das entradas de concentrados em produção fora computado o estoque final? Houve duplicidade? Qual a quantidade de produção?

Resp: A conversão dos concentrados em produção é tomada pelos totais de saldo inicial, entradas e saldo final. Não houve duplicidade vez que das entradas tomadas por seu total são abatidos os saldos finais convertidos em Hectolitros. A produção correspondente ao total das entradas seria 891.654 hectolitros.

4a) as quantidades apontadas no Livro de Inventário de 1999 constam os produtos “Coca-cola light BIB 05 lts” e “Coca-cola BIB 10 lts”?

Resp: Não.

4b) Houve equívoco no apontamento?

Resp: Sim, mas já retificados no novo demonstrativo da fiscalização.

4c) Se houve, ensejou falta de recolhimento de tributo?

Resp: Esta incorreção, por si, não ensejaria a falta de recolhimento.

4d) Qual o saldo final do período?

Resp: O saldo final do período é de 11.191 hl.

5) houve omissão de entrada?

Resp: Não. A omissão originalmente apontada no Auto de Infração decorreu de erro na escrituração do livro Registro de Inventário do autuado, o que foi corrigido no novo levantamento pelos autuantes. Houve de fato omissão de saídas, no valor de R\$ 783.434,01.

Em sua manifestação, o autuado não contesta o novo demonstrativo e, sem, contudo, justificar a omissão de saídas pleiteia a declaração de nulidade para o item por incorreção na descrição da infração.

Informou que a incorreção cometida pelos autuantes na descrição da infração não prejudicou o autuado na apresentação de sua defesa. Ao contrário, o impugnante apresenta suas alegações relativas ao quantitativo de modo fundamentado, corrigindo informações que apresentara no inventário, levando os autuantes a efetuarem retificações próprias, todas consolidadas nas novas planilhas acostadas aos autos. Transcreveu o novo demonstrativo de débito do Auto de Infração.

Foi dada ciência ao autuado com a entrega do resultado da diligência fiscal, tendo o autuado à fl. 407, juntado relatório em separado apresentado pelo Sr. Alfeu Paraguaçu Dias Fraga, assistente técnico do autuado, às fls. 408/409, onde consta os seguintes esclarecimentos:

Em relação ao item 1, afirma que os produtos integram o processo produtivo e são consumidos no processo de fabricação do produto final. No tocante ao item 2 todos os produtos tem sua utilização específica, em prol da qualidade do produto final, ratifica que não é possível alcançar



os resultados de produção sem a utilização desses produtos. No item 3 diz que os produtos são intermediários, a exceção de gelo escama, diversey diverside C-1, Nalco (todos) e ácido clorídrico.

Na infração 06 – disse não concordar com o entendimento da perícia de que a incorreção dos autuantes decorreu de erro na escrituração do livro Registro de Inventário. O erro apresentado no referido livro foi de apenas 9.014 hl no saldo do estoque final, o qual em conjunto com correção de erros dos autuantes de 6.116 hl, na apuração das entradas, apenas contribuiu para a elevação da eventual omissão de saída de 61.677 hl para 76.807, ou seja, a suposta omissão de saída, da forma apurada pelos autuantes já existia desde o Auto de Infração original, no entanto, os autuantes cometeram a incorreção de descrevê-la como omissão de entradas, conforme descreveu. Assim, considera adequado o pleito de declaração de nulidade para a infração por incorreção na descrição do fato.

Acrescenta que no quantitativo elaborado pelos autuantes as entradas de concentrados foram transformadas em produção em hectolitro incorretamente, já que o estoque final de concentrado também foi considerado como tendo sido utilizado na produção. Ao realizar a correção da quantidade de concentrado em estoque final, a quantidade produzida apresenta uma redução de 93.888 passando de 891654 hl para 797.766 hl.

Foi dada ciência ao autuante.

O autuado se manifesta, em relação ao resultado da diligência fiscal, reafirmando seus argumentos defensivos em relação às infrações 02 e 03, alegando que os bens adquiridos não são materiais para uso e consumo como sustenta o autuante. Trata-se de produto intermediário que se encontram vinculados diretamente ao seu processo produtivo. Argumentou que a SEFAZ, através do Parecer GECOT nº 919/98, já se manifestou no sentido de que os produtos utilizados no processo de fabricação de refrigerantes geram direito ao crédito de ICMS.

No tocante a infração 06 reitera os argumentos da peça inicial, argumentando, inclusive, que o autuante, à fl. 398 dos autos, afirma não ter havido omissão de entrada. Assim, resta claro que a presente infração deve ser julgada improcedente (art. 155 do RPAF), uma vez que sua fundamentação não prospera. Trata-se de vício material da autuação não passível de correção, já que envolve a sua fundamentação fática e legal e, o seu conteúdo. Ao seu ver, deveria o autuante ter proposto o seu cancelamento, como determina o art. 47 do RPAF e renovar o lançamento fiscal, tendo em vista a apuração de dados (omissão de saídas) não consideradas quando da sua realização. A suposta omissão de saídas de mercadorias suscitada na informação do autuante não se confunde com a presente infração.

Asseverou que a ausência de manifestação do autuado quanto às novas planilhas não consiste no seu acatamento, como afirma o autuante. O autuado apenas não se manifestou sobre aquelas pelo simples fato de não serem objeto da autuação. Repetiu não ter sido o livro Registro de Inventário do exercício de 1999 que ensejou a equivocada constatação de omissão de entradas, sendo descabida a afirmativa do autuante.

Requeru o reconhecimento da extinção de parcelas dos créditos fiscais das infrações 02 a 06, com fato gerador anterior a 30/12/99, por decadência, nos termos do inc. V, do art. 156 do CTN e a improcedência da inexistência do suposto crédito.

## VOTO

Das peças que compõem o presente processo, verifico que a autuação decorreu da 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 ao ativo fixo e

consumo do próprio estabelecimento; da utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente aquisição de material para uso e consumo e ativo fixo do estabelecimento e, falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado.

No tocante a alegação do autuado de que os fatos geradores ocorridos em datas anteriores a 30/12/99 teria sido atingido pelo instituto da decadência, tenho a observar que o RICMS/97, no seu art. 965, estabelece que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal disposição está de acordo com o art. 173, I, do CTN, que estabelece o seguinte:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

Neste sentido, restou provado nos autos que o crédito foi constituído antes de ter operado a decadência, haja vista que o lançamento só seria desconstituído se ocorresse a partir do dia 01/01/2005, e não, a partir da ocorrência do fato gerador como entende o autuado.

Adentrando ao mérito, observo inicialmente que o autuado solicita perícia técnica, indicando assistente técnico para responder a quesitação<sup>7</sup> feita em sua impugnação e/ou diligência fiscal efetuada por fiscal estranho ao feito e, considerando que apesar de ter sido solicitado uma perícia, não se percebe neste caso, a necessidade de uma perícia formal com acompanhamento de assistente técnico. Assim, esta 1ª JJF deliberou, em pauta suplementar, que o processo fosse encaminhado para realização, *in loco*, da revisão por fiscal estranho ao feito, e que fosse intimado o autuado, comunicando-lhe do dia, hora, lugar, assunto e o número do Auto de Infração, para que ele informasse a seu assistente, no tocante ao acompanhamento da diligência requerida. Tendo sido atendida a solicitação de diligência fiscal com o acompanhamento de assistente indicado pelo autuado, tudo em relação às infrações 02, 03 e 06 dos autos.

No tocante a infração 01, que trata de 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 ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, o autuado reconhece a sua procedência e informa já ter providenciado o recolhimento do tributo. Assim, o descumprimento de tal obrigação é passível da exigência do crédito tributário. Mantida a autuação.

Em relação às infrações 02 e 03, que dizem respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS e o não recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, o autuante exige para alguns produtos a glosa dos créditos e outros também a diferença de alíquotas, senão vejamos:

Os produtos que foram exigidas apenas as glosas dos créditos fiscais são os seguintes: nitrogênio líquido, Sulfato de alumínio, Hipoclorito de sódio, soda cáustica líquida, ácido clorídrico, sal grosso (mat. auxiliar), gelo escama pct c/ 15 e 20 kg, alumina Todesádio, diatom caeca 223 e gys naturalica (caldeira).

Já os produtos abaixo relacionados, tanto foram glosados os créditos como foi exigida a diferença de alíquota, são eles: acigel – SU631, carvão ativado, celite 508, cartucho Filt MF003,

desengraxante CJ-24, diatomita WT-60, divosan forte, divosan divoquat, divosan DB, divovap LCC, divoflow benefit, diversey diversidade C-1, diverfoam CA, divo 710, divovap everite, lubmax PI (sabão esteira), nalco 2811 Pulv, nalco 4689, nalco 7376, nalco 9546, P.A 10 (sabão p/ piso), quimistrol SU-558, Sabão alvo pó (BB20kg) m.prima, sabão para piso (HLLIMPEX), sabão de esteira (Kalymixte), solvente ref. 8205 Q, soda cáustica aditivada, solução p/ codificador 163601Q, solvente para codificador e triact 2813.

Do resultado da diligência, assinado pelo revisor fiscal e pelo assistente do autuado, o fiscal estranho ao feito esclarece não ter havido consenso em relação à infração 02 e, também, não houve manifestação do assistente do autuado, em relação a infração 06. Concluiu pela exclusão de alguns itens da autuação, em razão de sua destinação. Elabora, às fls. 396/397, demonstrativo excluindo os produtos, sal grosso, sulfato de alumínio e solvente, das parcelas correspondentes ao ICMS por utilização indevida de crédito fiscal e por diferença de alíquota.

O autuado, através do seu assistente, se manifesta, em relação às infrações 02 e 03, afirmando que os produtos integram o processo produtivo e são consumidos no processo de fabricação do produto final. Disse que os produtos são intermediários, a exceção de gelo escama, diversey diverside C-1, nalco (todos) e ácido clorídrico.

Devido a complexidade que envolve a matéria e considerando a atividade do autuado que é o fabrico da refrigerantes, busquei consultas relativas a processos julgados sobre a mesma matéria, inclusive identifiquei ter consultado anteriormente, em relação a processos de empresa fabricante de cerveja e refrigerantes, a GECOT/DITRI, tendo aquela gerência emitido Parecer GECOT nº 0919/98, que trata de “crédito fiscal” de produtos utilizados no processo de fabricação de cervejas e refrigerantes.

Seguindo a mesma linha de raciocínio e considerando os julgados de 2ª instância administrativa, Acórdãos 0109-11/04, 0067-11/04, passarei a analisar a aplicação dos produtos, objeto da glosa fiscal, levando em conta a sua destinação.

Os produtos que pela sua destinação estão vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento e a sua atividade fim que é a produção de refrigerantes e geram direito ao crédito fiscal são: Carvão ativado – utilizado na filtração de água cervejaria; soda cáustica líquida - utilizada na limpeza e esterilização das garrafas para envasamento; divo 710 – aditivo de lavagem de garrafas de vidro; sulfato de alumínio – aditivo utilizado na clarificação da água cervejaria; sal grosso - por se tratarem de materiais destinados ao tratamento de água para a fabricação dos produtos; celite – tratamento do açúcar; diatomita – tratamento do açúcar; nitrogênio líquido – utilizado para pressurizar a bebida nas enchedoras. Também os produtos: solvente e solução para codificador 163601Q - por ser material empregado na tinta de impressão da codificação de datas nas embalagens geram direito ao crédito fiscal. O gás natural (caldeira) apesar de não constar nos autos a função exercida no processo produtivo, como se trata de gás natural utilizado na caldeira e acreditando que tenha função semelhante a de energia elétrica e óleo diesel que são utilizados na geração de vapor nas caldeiras e admite-se o crédito, de igual modo entendo que tais créditos devem-se ser admitidos.

Os demais produtos são considerados como bens de consumo do estabelecimento. No tocante aos produtos destinado a análise de laboratórios, e utilizados na limpeza e lubrificação de esteira, apesar de já ter me manifestado anteriormente pela manutenção do crédito fiscal (Acórdão JJF nº 0431-01/03), por entender que os produtos para laboratório, pela sua essencialidade na obtenção da qualidade do produto final eram considerados como elemento indispensável e, como tal, gerava direito a obtenção do crédito fiscal relativo às suas aquisições, assim, como os utilizados na limpeza e lubrificação de esteira. No entanto, este Colegiado em reiteradas decisões, julgados das Câmaras (2ª Instância Administrativa), têm entendimento que tais produtos não geram direito

a utilização de crédito fiscal. Assim, consoante as reiteradas decisão, inclusive, prolatada através dos Acórdãos CJF nº 0172-11/02 e CJF nº 0067-11/04, me convenci de que esses produtos têm o mesmo tratamento daqueles destinados ao tratamento de efluentes, ou seja, pela sua especificação tratam-se de material de uso e consumo, cujo crédito fiscal decorrente das aquisições só será permitido a partir de 01/01/2007 (Lei Complementar nº 102/02).

Mantidas parcialmente as exigências dos itens 02 e 03 do Auto de Infração, passando o valor do débito ser o abaixo demonstrado:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

MÊS/ANO	ICMS CRÉDITO INDEVIDO	ICMS DIFERENÇA DE ALÍQUOTA
JANEIRO/1999	893,33	930,10
FEVEREIRO/1999	804,70	866,86
MARÇO/1999	1.382,43	1.565,56
ABRIL/1999	912,00	968,19
MAIO/1999	1.105,54	917,58
JUNHO/1999	1.291,32	652,56
JULHO/1999	2.274,51	5.362,19
AGOSTO/1999	2.158,97	2.719,87
SETEMBRO/1999	2.392,62	6.813,17
OUTUBRO/1999	990,33	3.274,20
NOVEMBRO/1999	1.848,47	4.559,34
DEZEMBRO/1999	3.162,41	4.418,27
JANEIRO/2003	7.023,96	2.740,68
FEVEREIRO/2003	4.402,05	2.008,88
MARÇO/2003	1.520,32	1.184,55
ABRIL/2003	748,58	53,63
MAIO/2003	7.143,77	2.498,91
JUNHO/2003	664,99	93,31
JULHO/2003	163,88	0,00
AGOSTO/2003	708,22	0,00
SETEMBRO/2003	633,64	0,00
OUTUBRO/2003	5.368,53	1.680,28
NOVEMBRO/2003	3.272,53	1.331,49
DEZEMBRO/2003	1.223,90	0,00
TOTAL	<b>52.091,00</b>	<b>44.639,62</b>

Infrações 04 e 05 – dizem respeito a utilização indevida de crédito fiscal e não recolhimento da diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação.

Na informação fiscal o autuante reconhece descaber a exigência do crédito fiscal e da diferença de alíquota, em relação aos documentos fiscais nºs 51415, 51842 e 51187, haja vista ter ficado

comprovado se tratarem de aquisições de brindes promocionais. Também reconhece descaber a exigência do crédito fiscal das Notas Fiscais nºs 1210 e 1211, por se tratar de aquisição de bens do ativo imobilizado - acessórios para veículos (carrocerias de madeira para caminhão), por haver previsão legal para a utilização do crédito fiscal, à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, se refere a aquisições em janeiro de 1999.

Também, examinando a nota fiscal nº 01963, constato que a mesma se refere à aquisição de bens do ativo imobilizado – acessórios para 2,5 litros (kit de acessório para conversão da enchedora de garrafas de 2,0 lts para 2,5 lts, na linha de produção), uma vez que se trata de aquisição de bens do ativo em janeiro de 1999.

Para fundamentar o entendimento acima, em relação às aquisições de bens do ativo imobilizado, passo a transcrever o contido no art. 93, § 11, inciso II, alínea “b”, item 2.1, do RICMS/97, cuja alteração quanto a forma de utilização do crédito fiscal e do pagamento da diferença de alíquota só ocorreu a partir de 01/012001, com a vigência da Lei nº 7710/00.

*Art 93. 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:*

...

*§ 11. Nas entradas reais ou simbólicas de mercadorias, insumos, bens do ativo permanente, bens de uso e materiais de consumo, e nas utilizações de serviços de transporte e de comunicação, os documentos fiscais serão lançados:*

...

*II - no Registro de Apuração do ICMS:*

...

*b) relativamente à diferença de alíquotas:*

*"2.1 - a partir de 01/11/96, tratando-se de bens do ativo imobilizado procedentes de outras unidades da Federação, assim entendidos aqueles destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, inclusive os serviços de transporte correspondentes;"*

Devendo ser excluídos da autuação os valores exigidos em relação aos documentos fiscais acima identificados.

Quanto aos demais documentos fiscais verifico que as notas fiscais de nºs 35111, 000030 e 14820, se referem a aquisições de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento. As aquisições indicadas nos documentos acima referidos dizem respeito a material destinado à construção, reforma e ampliação, sendo vedada a utilização de créditos fiscais, conforme estabelecido no § 1º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, especialmente dos “bens alheios à atividade do estabelecimento”, art. 29, § 2º, da Lei nº 7.014/96 e art. 97, IV, “c”, do RICMS/97.

A princípio, como foram empregados para compor o ativo permanente do estabelecimento da empresa autuada, ensejaria o direito ao crédito fiscal, ao teor do art. 93, V, “a”, do RICMS/97.

Já os documentos fiscais de nºs 7545, 8401, 12927, se referem a bens de uso e consumo passíveis da cobrança da diferença de alíquotas e da glosa do crédito fiscal utilizado indevidamente.

O valor do débito remanescente é o abaixo demonstrado:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

Mês/Ano	Número da Nota Fiscal	ICMS – Crédito indevido - infração 04	ICMS – Diferença de Alíquota – infração 05
Abril de 1999	35111	<b>1,39</b>	0,00
Maio de 1999	30	2.734,20	0,00
	7545	18,75	2.211,07
Subttotal maio/99		<b>2.752,95</b>	<b>2.211,07</b>
Setembro de 1999	12927	<b>514,89</b>	<b>735,55</b>
Dezembro de 1999	8401	22,28	75,45
	14820	17,09	0,00
subtotal		<b>39,37</b>	<b>75,45</b>
TOTAL		3.308,60	3.022,07

Infração 06 - Foi exigido ICMS relativamente a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque.

Na impugnação foram apontados equívocos em relação a erro na indicação de quantidade de entradas, na transformação da unidade de medida e, na indicação das quantidades inventariadas em 1999, em relação aos produtos acabados. Também, foi evidenciado que, independentemente das observações feitas no levantamento realizado, não se constata diferença por omissão de entradas, e sim, diferença por omissão de saídas, mesmo após as correções apontadas na autuação permanece a diferença por omissão de saídas.

Os autuantes, na informação fiscal, acolhem os equívocos apontados pela defesa, no entanto alegam que a omissão originalmente apontada na autuação, ou seja, presunção legal de operações de saídas não declaradas, decorreu de erro na escrituração do livro Registro de Inventário. Assim, a diferença apurada não é de omissão de entradas, e sim, de omissão de saídas de mercadorias.

Observo, das peças que compõem o levantamento quantitativo de estoques que tal equívoco não decorreu de erro do autuado na escrituração do livro de Inventário, já que o erro apontado no citado livro é de 9.014 hl (estoque final) e as correções apontadas no levantamento redundaram numa diferença de 6.116hl. A diferença de omissão de entradas identificada pelos autuante, na peça inicial foi de 61.677 hl, não se justificando os argumentos de que o autuado deu causa ao equívoco na tipificação da infração, até porque após as devidas correções, a diferença de quantidade do produto, omissão de saídas, foi majorada para R\$ 76.807 hl.

Assim, a tipificação da infração na descrição dos fatos como infringidos não correspondem ao efetivamente demonstrado nos levantamentos juntados pelos autuantes, o que me convence de

que o procedimento da fiscalização contém vícios que, se alguns poderiam e foram sanados através de diligência e reabertura de prazo de defesa, este não é possível de ser sanado, já que se trata de mudança completa do fulcro da autuação, sendo necessário um novo procedimento fiscal.

Recomendo que a repartição fiscal analise a possibilidade da renovação da ação fiscal, com base no disposto no art. 21 do RPAF/99. É evidente que se a empresa, antes do reinício da ação fiscal, sanar a irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0103/04-7**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$459.293,97**, sendo R\$58.595,19, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2005.

CLARICE ANÍZIA MÁIMO MOREIRA – PRESIDENTE/RELATORA

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - JULGADOR