

PROCESSO - A. I. Nº 298624.0103/04-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NORSA REFRIGERANTES LTDA.
RECORRIDOS - NORSA REFRIGERANTES LTDA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0399-01/05
ORIGEM - INFAZ SIMÕES FILHO
INTERNET - 08.06.06

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0201-11/06

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. **a)** BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Acatada a exigência do imposto em relação à infração 1. Comprovada parcialmente a diferença de alíquota em relação à infração 5. **b)** MATERIAL DE CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Descabe parte do lançamento do crédito tributário. Infração parcialmente subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. Parte dos produtos gera direito ao crédito por estar vinculado diretamente ao processo produtivo do estabelecimento e a sua atividade fim. Vedada a utilização de crédito fiscal relativo à parte do material destinado ao tratamento de efluentes e manutenção de equipamentos. Exigência subsistente em parte. **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. Mudança do fulcro da acusação fiscal. Levantamento fiscal inconsistente. Item nulo. Não acolhida a preliminar de decadência. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0399-01/05, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte que inconformado com a referida Decisão apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir a importância de R\$838.732,96, em razão das seguintes irregularidades:

- 1) Deixou de recolher ICMS, no valor total de R\$356.232,68, 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;
- 2) Uso indevido de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$134.920,12, referente aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos exercícios de 1999 e de 2003;
- 3) Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$79.457,81, 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;

- 4) Uso indevido de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$8.550,96, referente à aquisição de mercadorias para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro, abril, maio, setembro, novembro e dezembro de 1999;
- 5) Deixou de recolher ICMS, no valor total de R\$13.797,91, 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;
- 6) Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$245.773,48, 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).

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$459.293,97, após rechaçar a arguição de decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, diante das seguintes considerações:

- 1º) Quanto à primeira infração, por ter sido reconhecida pelo sujeito passivo, foi julgada subsistente.
- 2º) Relativa às infrações 2 e 3, que dizem respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS e o não recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, a JJF recorreu ao Parecer GECOT nº 0919/98, que trata de “crédito fiscal” de produtos utilizados no processo de fabricação de cervejas e refrigerantes, como também a julgados de 2ª instância administrativa, Acórdãos nºs 0109-11/04, 0067-11/04, analisando a aplicação dos produtos, objeto da glosa fiscal, levando em conta a sua destinação e atividade fim. Assim, concluiu que os produtos que 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, como também os produtos: solvente e solução para codificador 163601Q - por ser material empregado na tinta de impressão da codificação de datas nas embalagens, assim como o gás natural (caldeira), apesar de não constar nos autos a função exercida no processo produtivo, porém, como se trata de gás natural utilizado na caldeira, entendem os membros da JJF que tenha função semelhante a de energia elétrica e óleo diesel que são utilizados na geração de vapor nas caldeiras e admitem o crédito. Os demais produtos são considerados como bens de consumo do estabelecimento, cujo crédito fiscal decorrente das aquisições só será permitido a partir de 01/01/2007 (Lei Complementar nº 102/02). Assim, mantém parcialmente as exigências dos itens 2 e 3 do Auto de Infração, passando os valores dos débitos serem R\$52.091,00 e R\$44.639,62, respectivamente.
- 3º) Inerente às infrações 4 e 5, as quais dizem respeito à utilização indevida de crédito fiscal e não recolhimento da diferença de alíquotas, referente às mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro, abril, maio, setembro, novembro e dezembro de 1999, foi decidido que remanescem os valores de R\$3.308,60 e R\$3.022,07, respectivamente, após as exclusões dos valores, em relação aos Documentos Fiscais nºs 51415, 51842 e 51187, por se tratarem de aquisições de brindes promocionais, como também referente às Notas Fiscais nºs 1210, 211 e 01963, por se tratar de aquisição de bens do ativo imobilizado - acessórios para veículos (carrocerias de madeira para caminhão ou de kit de acessório para conversão da enchedora de garrafas de 2,0 lts para 2,5 lts, na linha de produção), 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, conforme 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.

Quanto aos demais documentos fiscais, foi ressaltado que as Notas Fiscais de nºs 35111, 000030 e 14820, se referem a aquisições de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento, pois 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. Já os Documentos Fiscais de nºs 7545, 8401 e 12927, se referem a bens de uso e consumo passíveis da cobrança da diferença de alíquotas e da glosa do crédito fiscal utilizado indevidamente.

4º) Referente à sexta infração, ressalta a JJF que 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.

Registra que na impugnação foi observado que, mesmo após as correções apontadas na autuação, não se constata diferença por omissão de entradas, e sim, diferença por omissão de saídas.

Assim, por entender que a tipificação da infração na descrição dos fatos como infringidos não corresponde ao efetivamente demonstrado nos levantamentos juntados pelos autuantes, concluiu a JJF que a ação fiscal contém vício que não é possível de ser sanado, já que se trata de mudança completa do fulcro da autuação, devendo ser renovada, com base no art. 21 do RPAF/99.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 479 a 491 dos autos, diante das seguintes argumentações:

- 1º) Reitera a preliminar de extinção do crédito por decadência, referente às infrações 2 a 6, em relação aos fatos geradores ocorridos em datas anteriores a 30/12/1999, pois já havia transcorrido o prazo de cinco anos da ocorrência dos referidos fatos quando se lavrou o Auto de Infração.
- 2º) Em relação às infrações 2 e 3, alega ter havido erro de fato cometido pelo fisco. Sustenta que 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. Assim, apresenta relação dos produtos, e sua utilização, e requer a improcedência das infrações.
- 3º) Quanto à infração 04, ressalta que os créditos relativos às Notas Fiscais nºs: 51415, 51842, 52817, 1210, 1211 e 01963 foram reconhecidos pela Decisão recorrida. Relativo às exigências concernentes aos demais períodos, ressalta que decorre da aquisição de bens destinados ao ativo permanente no exercício de 1999, cujo direito ao crédito é assegurado pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96, por se tratar de produtos destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, conforme art. 93, V, “a”, do RICMS/BA. Requer sua improcedência.
- 4º) Referente à infração 5, sustenta as razões da infração 4. Porém, quanto às aquisições de novembro de 1999, aduz que efetuou devidamente o recolhimento do diferencial de alíquota, sendo indevida a autuação neste particular.

Entende do mesmo modo indevida a exigência quanto à restrição ao creditamento integral do diferencial de alíquota no período posterior a vigência da Lei Complementar 87/96 e anterior a Lei Complementar nº 102/2000. Requer a improcedência desta infração.

Em seu Parecer, às fls. 496 e 497 dos autos, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por entender que:

1. Não assiste razão ao recorrente quanto à decadência, pois a legislação baiana (art. 28, §1º, do COTEB), respaldada em autorização legal - art. 150, §4º do CTN, fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial.

2. Quanto à utilização indevida de crédito fiscal, os materiais remanescentes são utilizados para limpeza, higienização e manutenção, não podendo ser classificado como produto intermediário, pois não se integram ao produto final, nem mesmo de forma indesejável, conforme reiteradas Decisões do CONSEF (Acórdãos CJF 0172-11/02 e 0067-11/04).
3. Em relação aos bens adquiridos para o ativo fixo, através das Notas Fiscais de nº 35111, 0030 e 14820 (fls. 118, 120 e 127), foram utilizados para construção, reforma e ampliação da empresa, pelo que devem ser considerados alheios à sua atividade, na forma do art. 97, IV, “c”, do RICMS, sendo vedada à utilização do crédito fiscal correspondente.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício inerente às infrações 2 a 6 por ter a Decisão recorrida exonerado parcialmente o sujeito passivo dos débitos originalmente nelas exigidos, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, no que tange às infrações 02 a 05 do Auto de Infração.

Quanto às razões do Recurso Voluntário, observo que, tanto a título de preliminares quanto de mérito, não trazem qualquer fato novo capaz de modificar a Decisão recorrida, a qual se encontra devidamente fundamentada, sendo naquela oportunidade apreciadas todas as alegações de defesa, senão vejamos:

Em relação à preliminar de extinção do crédito por decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos em datas anteriores a 30/12/1999, pois já havia transcorrido o prazo de cinco anos da ocorrência dos referidos fatos quando se lavrou o Auto de Infração, não assiste razão o recorrente, pois, conforme Parecer da PGE/PROFIS, a legislação baiana, em seu art. 28, §1º, do COTEB, respaldado em autorização legal, prevista no art. 150, §4º do CTN, fixou o primeiro dia do exercício seguinte, àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário.

No presente caso, o descumprimento da obrigação tributária ocorreu no período de janeiro a dezembro de 1999 e o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2004, portanto dentro do prazo para a constituição do crédito tributário, o qual se extinguiria em 31/12/2004. Portanto, não se operou a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Quanto ao mérito do Recurso Voluntário, em relação às infrações 02 e 03, observo que os bens elencados, à fl. 488 dos autos, não podem ser considerados como produto intermediário empregados no processo produtivo e integrante do produto final, como sustenta o recorrente, pois são utilizados para limpeza, higienização do ambiente, a exemplo de “limpeza de piso”, “sanitização de linha de engarrafamento”; como também para manutenção de equipamento, a exemplo de “lubrificação de esteiras”, assim como para tratamento de efluentes, a exemplo de “neutralizar PH do efluente” e “tratamento de água da caldeira”.

Tais produtos se enquadram na categoria de material de consumo, cujo crédito fiscal somente será admitido a partir de 2007 (art. 33, I, da LC n.º 87/96, com a redação dada pela LC n.º 102/02), e estão sujeitos ao pagamento da respectiva diferença entre as alíquotas interestaduais e interna.

Em relação às infrações 4 e 5, a Decisão recorrida mantém a exigência apenas quanto às Notas Fiscais de nºs: 35111; 0030 e 14820, as quais se referem às aquisições de materiais de construção, reforma e ampliação, e em relação às Notas Fiscais de nºs: 7545 (fl. 123); 8401 (fl. 125) e 12927 (fl. 124), as quais se referem aos bens de uso e consumo, a exemplo de: mangueira, abraçadeira, válvula, etc. Assim sendo, é vedada a utilização de tais créditos fiscais e devida a respectiva diferença entre as alíquotas interestadual e interna.

Por fim, por não compreender do débito remanescente, objeto deste Recurso Voluntário, descabe a alegação do recorrente de que efetuou o recolhimento do diferencial de alíquota, referente às aquisições de novembro de 1999.

Em seguida, passo a análise do Recurso de Ofício, impetrado pela 1ª JJF e relativo às infrações 2 a 5, as quais foram julgadas parcialmente subsistentes, e à infração 6, julgada nula.

No tocante às infrações 2 e 3, a JJF concluiu que os produtos que 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, como também os produtos: solvente e solução para codificador 163601Q - por ser material empregado na tinta de impressão da codificação de datas nas embalagens, assim como o gás natural (caldeira), por ter função semelhante à de energia elétrica e óleo diesel que são utilizados na geração de vapor nas caldeiras e admitem o crédito. Os demais produtos são considerados como bens de consumo do estabelecimento, cujo crédito fiscal decorrente das aquisições só será permitido a partir de 01/01/2007 (Lei Complementar nº 102/02).

Concordo com a Decisão da JJF, a qual se fundamentou nos Acórdãos nºs 0109-11/04 e 0067-11/04.

Relativo às infrações 4 e 5, a JJF excluiu os valores relativos aos Documentos Fiscais nºs 51415, 51842 e 51187, por se tratarem de aquisições de brindes promocionais, como também referente às Notas Fiscais nºs 1210, 211 e 01963, por se tratar de aquisição de bens do ativo imobilizado (carrocerias de madeira para caminhão ou de kit de acessório para conversão da enchedora de garrafas de 2,0 lts para 2,5 lts, na linha de produção), 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, conforme 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 01/01/2001, com a vigência da Lei nº 7710/00. Também concordo com a Decisão recorrida

Por fim, também comungo com a Decisão recorrida, quanto à sexta infração, a qual julgou nula, por entender a JJF que a tipificação da infração na descrição dos fatos como infringidos não correspondem ao efetivamente demonstrado nos levantamentos juntados pelos autuantes, concluindo que o procedimento da fiscalização contém vício que não é possível de ser sanado, já que se trata de mudança completa do fulcro da autuação, uma vez que não se constata diferença por omissão de entradas, e sim, diferença por omissão de saídas, devendo ser renovada, com base no art. 21 do RPAF/99, do que represento à autoridade competente, nos termos do art. 156 do RPAF.

Do exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0103/04-7**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor 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 moratórios, e R\$400.698,78 acrescido da mesma multa, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS