

**PROCESSO** - A. I. Nº 298624.0006/05-0  
**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 0213-01/06  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 31/10/2006

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0340-11/06

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração parcialmente subsistente, após revisão fiscal. Modificada a Decisão para restabelecer os valores glosados no Acórdão recorrido, em relação às parcelas superiores às originalmente lançadas no Auto de Infração, por não acarretar agravamento no montante da infração. **b)** MATERIAL DE CONSUMO. Comprovado que parte dos produtos arrolados no levantamento gera direito ao crédito por estarem vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento e a sua atividade fim, conforme reiteradas decisões do CONSEF. Vedada a utilização de crédito fiscal relativo à parte do material destinado ao tratamento de efluentes e manutenção de equipamentos. Exigência subsistente em parte. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS DE CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Descabe parte do lançamento do crédito tributário. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida a preliminar de decadência. Indeferido o pedido de perícia. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0213-01/06, 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\$2.622.648,59, em razão das seguintes irregularidades:

- 1) Contribuinte apropriou-se de crédito a mais nas transferências recebidas de outras unidades, no montante de R\$2.333.730,19, com preços superiores ao do custo de produção, nos exercícios de 2000 a 2004;
- 2) utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$213.499,18, referente aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos exercícios de 2000 a 2002;
- 3) deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, no valor de R\$75.419,22, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do próprio estabelecimento, nos exercícios de 2000 a 2002.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 2.392.110,36, após rechaçar a arguição de decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, diante das seguintes considerações:

1ª) Quanto à primeira infração, no tocante à fundamentação legal, a determinação da base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Também foi ressaltado na Decisão recorrida que os autuantes, para apuração da base de cálculo nos documentos fiscais que acobertaram as operações relativas às transferências recebidas, elaboraram planilha considerando o custo da mercadoria produzida no próprio mês, tendo sido o processo baixado em diligência para que fossem refeitos os cálculos levando-se em conta o custo da mercadoria produzida do mês imediatamente anterior ao da efetiva saída do estabelecimento em transferência, o que acarretou na redução da exigência para R\$ 2.253.124,28.

Contudo, foi observado pela JJF que depois de atendidas as solicitações para adequação ao custo das mercadorias, foram identificadas diferenças para mais e para menos nos diversos meses, objeto da ação fiscal, sendo exigido o valor corretamente calculado quanto às diferenças que apresentaram valor a menos e mantidas as quantias indicadas no Auto de Infração, em relação às parcelas que acusaram valor a mais.

Porém, com base no que dispõe o art. 156 do RPAF/99, depois de tramitado em julgado na esfera administrativa, deve ser exigida a diferença apontada a mais no confronto entre o “ICMS apropriado indevidamente e o ICMS exigido na presente autuação”, podendo o autuado denunciar espontaneamente o valor remanescente, desde que o faça antes de iniciada nova ação fiscal.

2ª) Relativa às infrações 02 e 03, 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. 3799/2003, que trata de “crédito fiscal” de produtos utilizados no processo de fabricação de cervejas e refrigerantes, no qual a DITRI/GECOT se posicionou dizendo não gerar direito ao crédito para o estabelecimento industrial os produtos destinados ao seu uso e consumo, a exemplos daqueles empregados em serviços de manutenção, tratamentos de efluentes e análises laboratoriais, firmando entendimento que geram direito ao crédito as aquisições de produtos utilizados na esterilização das garrafas, bem como na lubrificação das esteiras rolantes que transportam os referidos vasilhames, por vislumbrar uma vinculação direta dos produtos adquiridos com o processo produtivo. Também a JJF recorreu a julgados de 2ª instância administrativa, a exemplo dos Acórdãos nº: CJF 0067-11/04, CJF 0250-12/02 e CJF 0444-11/04.

Assim, seguindo o entendimento reiterado deste CONSEF, em relação ao segmento da atividade do autuado, dos produtos que foram objeto de glosa de crédito fiscal e da cobrança da diferença de

alíquota, conclui a JJF que devem ser excluídos os itens: carvão alta ativado e carvão ativado, celite, sulfato de alumínio, gás natural, aditivo da cáustica e soda cáustica líquida, por gerarem direito ao crédito fiscal, uma vez que possuem vinculação direta ao processo produtivo, necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento que é a produção de refrigerantes. Logo, considera insubsistente a glosa de tais créditos, assim como o lançamento fiscal relativo a falta de recolhimento por diferença de alíquotas pelas entradas destes produtos, oriundas de outros Estados, remanescendo o valor exigido, no tocante às infrações 2 e 3 de R\$ 98.250,14 e R\$ 40.735,94, respectivamente, mantendo a exigência fiscal, apenas, em relação aos demais produtos que foram considerados como material de uso e consumo do estabelecimento.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 737 a 753 dos autos, diante das seguintes argumentações:

1ª) Reitera a preliminar de extinção do crédito por decadência, referente a todas as infrações, em relação aos fatos geradores ocorridos em datas anteriores a 23/09/2000, pois já havia transcorrido o prazo de cinco anos da ocorrência dos referidos fatos quando se lavrou o Auto de Infração em 23/09/2005. Invoca o art. 150, § 4º, do CTN, o qual prevê expressamente o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do respectivo fato gerador, para se constituir o crédito tributário, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, na hipótese de haver efetiva antecipação do imposto pelo contribuinte, como é no caso presente. Cita doutrina e Decisões do STJ e do Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal.

2ª) Em relação à primeira infração, alega “erro de direito” decorrente do equívoco no enquadramento legal do fato ocorrido, pois a fundamentação da autuação teve como base os artigos 56, V, “b”, do RICMS/BA e o art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, os quais tratam exclusivamente da quantificação da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de saídas de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular e somente nesta situação é que se aplica a exigência acima referida.

Ressalta que não realizou operações interestaduais de saída, mas, sim, de entrada, logo, foge à competência do Estado da Bahia apurar a correção da base de cálculo de operações realizadas por contribuintes de outros Estados da Federação, tendo em vista, inclusive, o princípio constitucional da territorialidade e da autonomia dos Entes Federativos. Entende que tem o direito a se creditar do ICMS destacado na nota fiscal pelo vendedor, nas operações, ao adquirir esses insumos, nos termos do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, que estabelece o princípio da não-cumulatividade no âmbito do ICMS.

3ª) No tocante às infrações 02 e 03, 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 industrialização do recorrente, nos termos do § 1º do art. 93 do RICMS/BA. Cita, a título de ilustração, o produto Ácido Clorídrico, utilizado para neutralizar PH do efluente para análise de água. Por fim, salienta a necessidade da realização de perícia fiscal a fim de se esclarecer certos fatos, do que apresenta quesitos e Assistente Técnico, ou a conversão em diligência. Assim, requer o julgamento pela improcedência das presentes infrações.

Em seu Parecer, às fls. 758 a 764 dos autos, de lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, 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 diferença de alíquota e à utilização indevida de crédito fiscal, sustenta que os bens descritos pelo recorrente como produtos intermediários passíveis de gerar crédito fiscal, não

são consumidos integralmente no processo industrial, não sendo elementos integrantes no processo produtivo e, igualmente, não compondo o produto final comercializado. Assim, se enquadram como bens de uso e consumo nos termos do art. 93, V, “b”, do RICMS. Tece comentários sobre o regime do crédito físico e do crédito financeiro.

3. Inerente à apropriação de crédito a maior nas transferências recebidas de outras unidades da Federação, com preços superiores ao custo de produção, o opinativo é de que a mensuração da base impositiva *in casu* e, por conseguinte a apropriação indevida de crédito fiscal, independe de se tratar de entradas ou saídas de mercadorias, pois, tratam-se as duas situações fáticas enunciadas de partes constitutivas de uma única operação de circulação de mercadorias, operação esta incindível do ponto de vista do elemento quantitativo do fato gerador.

À fl. 765 dos autos, o Dr. Rogério Leal Pinto de Carvalho ratifica o aludido Parecer, acrescentando que a exigência fiscal, relativa ao item 01 do Auto de Infração, encontra amparo no art. 17, § 7º, inciso II, c/c o art. 31 da Lei nº. 7.014/96 e com o art. 93, § 5º, inciso I, do RICMS/BA.

### VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado parcialmente o sujeito passivo dos débitos originalmente exigidos nas três infrações, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, no que tange a todas as exigências do Auto de Infração.

Inicialmente indefiro o pedido de realização de perícia ou de sua conversão em diligência para que se verifique a aplicação dos produtos tidos como material de uso ou consumo do estabelecimento, pois nos demonstrativos de fls. 263 a 277 dos autos já se encontram consignadas as funções e empregos de cada produto no processo industrial.

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:

No tocante à preliminar de extinção do crédito por decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos em datas anteriores a 23/09/2000, pois já havia transcorrido o prazo de cinco anos da ocorrência dos referidos fatos quando se lavrou o Auto de Infração, não assiste razão ao recorrente, pois, embora o § 4º do artigo 150 do CTN estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual decorrido cinco anos previstos legalmente, é aceito pelo sujeito ativo da relação tributária.

Contudo, tal entendimento não se pode aplicar quanto às operações e lançamentos em que o sujeito passivo omite do Fisco, deixando de oferecer a tributação, levando o Poder Tributante a recuperá-los mediante lançamento de ofício. Tal interpretação não pode ser diferente, uma vez que se não houve lançamento correto e, conseqüentemente, oferecimento à tributação devida, não se pode falar em “tributos sujeitos ao lançamento por homologação”, visto que restou comprovado, através de levantamento dos custos de produção, que o contribuinte se creditou de imposto a mais do que o devido, deixando de oferecer o valor apurado à tributação.

Assim, neste caso, o prazo para contagem da decadência deve ser o previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

No presente caso, o descumprimento da obrigação tributária ocorreu no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2004 e o Auto de Infração foi lavrado em 23/09/2005, portanto dentro do prazo para a constituição do crédito tributário, o qual se extinguiria em 31/12/2005, em relação aos fatos geradores relativos ao exercício de 2000. Portanto, não se operou a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Quanto ao mérito do Recurso Voluntário, em relação à primeira infração, alega “erro de direito” por entender que o artigo tido como infringido (art. 56, V, “b”, do RICMS/BA) trata da base de cálculo nas operações interestaduais de saídas de mercadorias em transferência, o que não se aplica ao caso concreto por se referir a uma operação de entrada. Alega também que foge à competência do Estado da Bahia apurar a correção da base de cálculo de operações realizadas por contribuintes de outros Estados da Federação, tendo em vista, inclusive, o princípio constitucional da territorialidade e da autonomia dos Entes Federativos. Entende que tem o direito a se creditar do ICMS destacado na nota fiscal pelo vendedor, nas operações, ao adquirir esses insumos, nos termos do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, que estabelece o princípio da não-cumulatividade no âmbito do ICMS.

Conforme foi ressaltado na Decisão recorrida, a determinação da base de cálculo do ICMS, nesta operação, está prevista no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/96, assim, como também está disposta no art. 17, § 8º, II, da Lei nº. 7.014/96, e reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido.

Assim, a Lei Complementar preconiza que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, independente de tratar de operações de entradas ou saídas de mercadorias.

Portanto, impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Também, não há o que se falar no princípio da não-cumulatividade, pois o que aqui ocorreu foi a determinação da base de cálculo do imposto em valor superior àquela definida por lei complementar.

Inerente às infrações 2 e 3, observo que a Decisão recorrida já excluiu dos débitos os itens: carvão alta ativado e carvão ativado, – utilizado na filtração de água cervejaria; celite, – tratamento do açúcar; sulfato de alumínio, – aditivo utilizado na clarificação da água cervejaria; aditivo da cáustica e soda cáustica líquida, - utilizada na limpeza e esterilização das garrafas para envasamento; gás natural (caldeira), por gerarem direito ao crédito fiscal, uma vez que possuem vinculação direta ao processo produtivo, sendo necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento que é a produção de refrigerantes, consoante reiteradas Decisões deste CONSEF e entendimento de Parecer da DITRI, citados no Acórdão recorrido.

Assim, a JJF considera insubsistente a glosa dos créditos e das exigências da diferença de alíquotas relativos aos referidos produtos, apurando o valor remanescente de R\$ 98.250,14 e R\$ 40.735,94, respectivos aos itens 2 e 3 do Auto de Infração, inerentes aos demais produtos que foram considerados como material de uso e consumo do estabelecimento

O recorrente aduz que tratam de produtos intermediários empregados no processo de industrialização, nos termos do § 1º do art. 93 do RICMS/BA, pois integram o produto final, sendo vinculados e consumidos, na condição de elemento indispensável ou necessário, nos respectivos processos de comercialização, industrialização e produção, do que exemplifica o “Ácido Clorídrico”, o qual é utilizado para neutralizar o PH do efluente/titulação p/ análise de água.

Observo que, com exceção dos produtos já excluídos, os bens listados, às fls. 214 a 230 do PAF, 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.

Quanto ao Recurso de Ofício impetrado pela 1ª JF, relativo às três infrações, as quais foram julgadas parcialmente subsistentes, concordo com a Decisão recorrida, quanto à sua essência, a qual se fundamenta em reiteradas Decisões do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF n.ºs: 0409-11/03; 0604-11/03 e 0210-11/04, relativos à primeira infração, e Acórdãos CJF n.ºs: 0067-11/04; 0109-11/04 e 0250-12/02, inerentes às infrações 2 e 3.

Porém, no tocante à primeira infração, discordo da glosa imposta pela Decisão recorrida, em relação às parcelas que acusaram valores a mais do que a originalmente lançadas no Auto de Infração, uma vez que o aludido art. 156 do RPAF/99, estabelece que deva instaurar novo procedimento fiscal no caso de ocorrer “evidência de agravamento da infração”. No caso, concreto, não ocorreu o agravamento da infração, a qual monta a importância de R\$2.333.730,19, sendo, após a devida adequação ao custo das mercadorias, apurado o valor total de R\$2.323.021,29, quantia esta que deve ser mantida, consoante demonstrado no Acórdão recorrido (fls. 709 e 710), especificamente na coluna “ICMS escriturado”.

Do exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para restabelecer a exigência, relativa à primeira infração, no montante de R\$2.323.021,29, conforme valores consignados na coluna “ICMS escriturado”, às fls. 709 e 710 dos autos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0006/05-0**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.462.007,37**, sendo R\$188.675,48, 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\$2.273.326,89, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e VII, “a”, da citada lei, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS