

PROCESSO - A. I. Nº 279459.0001/07-1  
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 0031-01/10  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 12/11/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0366-12/10

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. **b)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO POR ANTECIPAÇÃO. A lei atribui ao fabricante a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente às operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes. A existência de inconsistências decorrentes da mudança de embalagem de determinados produtos no momento da comercialização resulta na redução dos valores a serem exigidos. Infrações parcialmente caracterizadas. 2. CRÉDITO FISCAL. **a)** FALTA DE ESTORNO. MATÉRIAS-PRIMAS UTILIZADAS EM FINS ALHEIOS ÀS ATIVIDADES DO ESTABELECIMENTO. Exige-se o estorno do crédito fiscal relativo às entradas de matérias primas não utilizadas no processo produtivo. A comprovação da ocorrência de alterações internas na apresentação dos produtos gera modificação nos valores apurados. Infração mantida parcialmente. **b)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **b.1)** MATERIAL DE CONSUMO. Vedada a utilização de crédito fiscal de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Infração comprovada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Rejeitado o pedido de perícia fiscal. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0031-01/10, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 26/02/2007, exige o ICMS no valor de R\$3.859.990,39, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento de oito infrações à norma tributária deste Estado. Dentre estas infrações, o contribuinte não questionou as infrações apontadas como 01, 05 e 06, recolhendo o imposto exigido através do Certificado de Crédito nº 155625 (fls. 661/665). Em assim sendo, a matéria que envolve o Recurso Voluntário e o Recurso de Ofício são as seguintes:

INFRAÇÃO 2 – deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento, nos exercícios de 2004 e 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$250.859,68, acrescido da multa de 60%, de acordo com o Anexo 02 (fls. 22 a 158). Consta que foi utilizado em 2004 um total de 253 LU, enquanto que em 2005 foram utilizados 168 LU do concentrado, principal matéria prima, fora do sistema produtivo, não havendo o devido aproveitamento pelo processo para transformação em produto final acabado, conforme demonstrado nos quadros analíticos anexados ao PAF;

INFRAÇÃO 3 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido imposto no valor de R\$43.954,23, acrescido da multa de 60%, conforme Anexo 03 (fls. 159 a 171). Consta que foi utilizado crédito fiscal correspondente a produtos não vinculados diretamente ao processo produtivo. Para levantamento dessas glosas fiscais, foi levado em conta o Acórdão CJF 0201-11/06, que julgou como procedentes as glosas constantes no Auto de Infração nº. 298624.0103/04-7, conforme demonstrativo e acórdão em anexo;

INFRAÇÃO 4 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2005, exigindo imposto no valor de R\$15.812,99, acrescido da multa de 60%, conforme Anexo 04 (fls. 172 a 178). É informado que o débito foi gerado pela concomitante improcedência do crédito fiscal indevido, conforme Anexo 03 e quadro analítico em anexo;

INFRAÇÃO 7 – deixou de recolher o ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, devido à falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2004 e 2005, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no valor de R\$792.015,48, acrescido da multa de 70%, conforme Anexo 07 (fls. 414 a 651). Consta que no levantamento do estoque foi detectada a omissão de saídas de 299.050 caixas de produtos em 2004 e 103.340 caixas de produtos em 2005, conforme cálculo das omissões;

INFRAÇÃO 8 – deixou de recolher o ICMS em decorrência da falta de retenção e do consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, nos exercícios de 2004 e 2005, com ICMS não recolhido no valor de R\$18.063,10, acrescido da multa de 60%, de acordo com o Anexo 08 (fls. 652 a 654 - vol. III).

Todas as infrações acima indicadas fazem parte do Recurso Voluntário, as matérias pertinentes dizem respeito às infrações 2, 7 e 8.

O autuado em sua impugnação inicial (fls. 673/682) através de representantes legalmente constituídos, argui que seu principal objeto social é a indústria, o comércio, a distribuição, a importação e a exportação de produtos alimentícios e bebidas em geral, e de outros produtos, bem como suas matérias-primas, equipamentos industriais, materiais e produtos para acondicionamento, material publicitário e de apoio comercial, produtos laboratoriais e assemelhados, diretamente ou através de subsidiárias, conforme contrato social (fls. 687/710).

Ao tratar da infração 2, enfatiza que a fiscalização se equivocou ao entender que o “concentrado” não era utilizado na atividade-fim do estabelecimento (produção de refrigerantes), inclusive matéria-prima indispensável na fabricação de seus produtos, sendo impossível sua utilização em linha de produção diversa da efetivada em seu estabelecimento. Argui que o autuante fundamentou a infração na comparação entre as entradas de matérias-primas e as saídas de produtos acabados, desconsiderando algumas movimentações entre códigos da mesma matéria-prima, realizadas internamente. Acrescenta que esse material pode ser adquirido na medida de LU (litros por unidade), que pode ser fracionado para a unidade de medida em MLU (mil litros por unidade), como demonstrou (fls. 717/759), afora de que não foram consideradas as perdas normais existentes. Entende ser necessária perícia fiscal para que fosse respondida a quesitação que apresenta.

Argumenta, quanto às infrações 3 e 4 que os bens objeto da infração são produtos intermediários empregados em seu processo produtivo e não material para uso e consumo. Requer a realização de perícia fiscal, visando responder a quesitação que elabora.

Afiança, em relação à infração 7, que a fiscalização não considerou os “swichts” realizados, ou seja, a substituição de determinada mercadoria por outra em embalagem diferente, porém com a mesma quantidade total do produto, ensejando erro de fato. Acrescenta que boa parte das supostas omissões de saída representam números insignificantes, diante do volume de saídas regulares, decorrendo, ainda, de baixas no inventário, de exclusão do estoque de produtos vencidos ou avariados. Requer a realização de perícia fiscal, visando responder a quesitação que elabora.

Trouxe os mesmos argumentos apresentados na infração 7 para impugnar a infração 8.

Indicando o Sr. Alfeu Paraguaçu Dias Fraga como assistente técnico, pugna pela improcedência do Auto de Infração.

Em pronunciamento (fls. 790/793), o autuante contesta a argumentação defensiva concernente à infração 2, no que se refere ao exercício de 2004, alegando que, apesar de ter identificado uma diferença de 253 LU entre a matéria prima-adquirida e aquela consumida no processo de produção, a defesa apontou uma diferença de apenas sete LU. Manifesta o entendimento de que a mudança do resultado da produção não pode ser aceita, por se tratar da produção efetivamente realizada versus o índice técnico informado (fls. 610/650). Observa que, após conferência pelo contribuinte do material apresentado pelo fisco foram realizados diversos ajustes (fls. 39/48), porém ao apresentar sua defesa, o autuado modificou as quantidades de matéria-prima nos relatórios acostados à impugnação (fls. 720, 721, 737 e 738). Alerta, ainda, que a matéria-prima consumida na produção, no relatório apresentado pelo autuado, foi alterado em 64 LU, passando de 7.875 LU para 7.939 LU, somando-se a isso a alteração para menos no consumo de estoque de 8.128 LU para 7.946 LU que resultou em uma diferença total de 182 LU. Em relação ao exercício de 2005 traz os mesmos argumentos, indicando as reduções feitas pelo impugnante como se denotava às fls. 89/108.

Em vista desses argumentos, não aceitou os números apresentados pela defesa, por se referirem a dados divergentes daqueles prestados durante a ação fiscal, bem como ter alterado, sem nenhuma base, os números de consumo via produç

No que tange à infração 3, argumenta que a glosa dos créditos está de acordo com posicionamento do CONSEF, conforme Acórdão CJF nº 0201-11/06 (fls. 166/170), cujo voto esclarece quais os materiais que são utilizados para limpeza, higienização do ambiente, sanitização da linha de engarrafamento, assim como para manutenção de equipamentos e tratamento de efluentes, que não geram direito ao crédito do ICMS. No mesmo acórdão são descritos os produtos que geram direito ao crédito fiscal, os quais não se constituíram em objeto do presente lançamento. Realça que, sendo a infração 04 decorrente da infração 03, ou seja, relativa a crédito fiscal indevido, deve ser mantida.

Sobre a infração 7, diz que todo material fiscalizado foi analisado e conferido por aproximadamente cem dias, incluindo diversas reuniões entre o fisco e prepostos do contribuinte, tendo sido realizados os ajustes correspondentes às justificativas apresentadas pelo autuado. Informa de que, em relação ao exercício de 2004 a empresa admitiu a maior parte do débito apurado, reduzindo-o em R\$29.455,05, em decorrência do aproveitamento das omissões de entradas referentes aos produtos de códigos 493 e 494. E, de acordo com o demonstrativo constante à fl. 485 foi aceita a maioria dos ajustes apresentados pelo contribuinte, à exceção da associação dos produtos 89 com o 493 e do 494 com o 503, uma vez que, de acordo com o quadro de fl. 417 os produtos 493 e 494 são recebidos por transferência com embalagem própria para venda. Acrescenta que, enquanto os produtos 89, 494 e 503 são recebidos apenas por transferência, o produto 493 também é adquirido através de compra. Observa que os quatro produtos são apresentados com as seguintes descrições: o produto 493 como “coca-cola light Lt cx 12”, portanto com 12 unidades; o produto 89 como “coca-cola light Lt 2X12X350ml”, portanto com 24 unidades; o produto 494 como “coca-cola light lemon Lt cx 12”, portanto com 12 unidades; e o produto 503 como “coca-cola light lemon Lt 2X12X350ml”, portanto com 24 unidades. Afirmando que o quantitativo das entradas é perfeitamente compatível com o quantitativo das saídas, não havendo sinais de reembalagem, mantém o valor do débito em relação ao exercício de 2004.

Quanto ao exercício de 2005, concorda com as arguições do autuado, no que se refere às associações realizadas, argumentando, no entanto, que o demonstrativo apresentado não está correto, desde quando a associação dos produtos 36, 335 e 487, somando-se os débitos e aproveitando a omissão de entrada do produto 335 dá um total de base de cálculo de R\$512.964,35, porém a defesa equivocadamente utilizou-se de uma base de cálculo de R\$118.989,75. Retirando-se essa imprecisão, a base de cálculo foi reduzida para R\$984.929,93, que resultou num débito de R\$167.438,09, para o exercício de 2005.

Enfatiza que, em relação à infração 8, o débito decorreu das omissões de saídas dos produtos elencados na infração 7, que não se encontram entre aqueles que foram objeto de contestação pelo autuado.

A JJF determinou diligência à ASTEC/CONSEF para que fossem respondidas as seguintes questões:

- 1) *verificasse, em relação à infração 02, se têm fundamento as alegações defensivas concernentes à movimentação interna dos diversos tipos de concentrado que foram objeto do lançamento, inclusive se afetava o quantitativo dos produtos, assim como se ocorriam perdas da matéria-prima durante o processo produtivo, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos apontando as diferenças, se houvessem, correlacionando-as ao índice de perdas verificado;*
- 2) *descrevesse detalhadamente como são aplicados os materiais relacionados com as infrações 03 e 04 (fls. 160 a 165 e 173 a 179), solicitando uma relação completa dos produtos e sua utilização;*
- 3) *quanto às infrações 07 e 08, verificasse se ocorreram permutas de mercadorias com base em suas embalagens, e se existiram perdas de produtos decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, de maneira a alterar os resultados originalmente apontados na autuação, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos em relação aos valores não comprovados.*

O fiscal diligente (fls. 933/935 - vol. IV), após apresentar algumas ir ao estabelecimento autuado e entrega de documentos, consta considerou “não concluída”.

Created with

1. Em relação à infração 2 (fls. 22/158), o autuante não indicou com precisão quais os documentos e demonstrativos analíticos que serviram de base na composição da planilha denominada “Demonstrativo do ICMS a Estornar pelo não Aproveitamento da Matéria Prima, Concentrado, no Produto Final”, dificultando os trabalhos da diligência. Já no levantamento “Demonstrativo das Diferenças na Matéria-prima Concentrado Entre os Consumos de Produção e o Efetivo via Estoque” (fls. 24/27 e 75/78), são apresentados na mesma planilha dois levantamentos “Consumo pela Produção via Prod. Litros” e “Consumo pela Produção via Prod. Caixas”, sugerindo que se destinam a um só fim, porém sem esclarecer qual o critério adotado no levantamento, além de não identificar os documentos com os elementos necessários que originaram as quantidades demonstradas;
2. Quanto à infração 3, segundo o autuante decorreu do disposto no Acórdão CJF nº. 0201-11/06 e baseando-se em listagem oferecida pelo contribuinte (fls. 160/171), Ao atender à intimação do diligente, a empresa apresentou demonstrativos totalizando produtos utilizados no “tratamento de água” e de “efluente”, resumidamente, acrescentando ao quadro de outros produtos que alega se destinarem a consumo, que fora anexado à fl. 678. E, prossegue, quando da visita ao estabelecimento, o diligente somente foi levado a vistoriar o local de tratamento de água. A infração 4 decorre da infração 03, tendo em vista que é cobrado o ICMS relativo à diferença de alíquota concernente à aquisição de materiais destinados a uso e consumo.
3. No que se refere à infração 07, o contribuinte não apresentou nenhum levantamento, tendo seus prepostos se limitado a informar que os elementos da defesa já se encontram nos autos. A infração 08 é decorrente da infração 07, cobrando-se a substituição tributária.

Por fim tecendo as seguintes considerações: *Considerando que a diligência se relaciona com provas e fatos discutidos pelo fisco e pelo contribuinte; considerando que ao realizar os trabalhos, o revisor analisa fatos e provas, além de corrigir demonstrativos, sem realizar levantamentos fiscais em profundidade, cujas falhas sejam apuradas na instrução do processo; considerando que a diligência visa deixar o processo a salvo de dúvidas para instrução e julgamento; considerando a necessidade de um acompanhamento prolongado in loco quanto à perda da matéria-prima e a utilização dos diversos insumos no tratamento de água, para segregá-los dos materiais de uso e consumo; considerando que os elementos acostados ao processo exigem a realização de levantamentos fiscais em profundidade, e face às limitações de suas atribuições, devolveu o processo, sugerindo que o autuante ou outro Auditor Fiscal realizasse revisão fiscal com a peculiaridade e a profundidade que o caso requer.*

A 1ª JJF, tendo em vista as informações prestadas pelo diligente, envia os autos à IFEP Indústria (fls. 943/944) para que os autuantes ou outro auditor fiscal cumprissem em sua inteireza a diligência solicitada, inclusive, caso necessário intimasse o autuado para prestar novas informações. Foi, ainda, solicitado que o diligente verificasse no informe apresentado pela ASTEC, as observações correspondentes às infrações em discussão. Auditores fiscais que prestaram informações (fls. 953/956) teceram as seguintes considerações a respeito de cada um dos quesitos apresentados e como relatado no Acórdão da JJF:

*Infração 02 – Tomando por base os elementos relativos ao procedimento fiscal, bem como os argumentos e provas oferecidos pela defesa, concluíram que a controvérsia existente nesse item se originou da metodologia adotada pela fiscalização, em relação à quantificação do consumo da matéria-prima em questão (concentrado). Salientam que o levantamento não foi feito da forma costumeira, com o uso da equação (estoque inicial + entradas – saídas registradas = 0) e sim, partindo da produção declarada para chegar ao consumo efetivo de matéria-prima, com a adoção de um coeficiente técnico fornecido pelo contribuinte. Registram que essa metodologia não mereceria reparo se estivesse respaldada por providência indispensável ao levantamento, qual seja, a utilização de um coeficiente técnico confiável, fornecido por órgão competente, que não contemplasse as perdas normais do processo produtivo. Entretanto, como foi o próprio autuado quem forneceu os índices que serviram de base ao lançamento, faltaria apenas analisar a reclamação verificar as alegadas falhas do levantamento em relação à movimentação do*

*Não acatam a alegação defensiva de que os elementos atinentes à movimentação do concentrado, que se referem às cópias dos registros do Sistema de Controle de Estoque (SAP) e às notas fiscais anexadas às fls. 805 a 930, se constituiriam em provas das inconsistências no levantamento, haja vista que uma parte das notas fiscais apenas confirma os lançamentos constantes no levantamento fiscal, enquanto que outra parte não guarda pertinência com as unidades de medida do concentrado. Ademais, como os ajustes efetuados no estoque a título de regularização de saídas por transferência, não foram amparados pelas notas fiscais correspondentes, não puderam ser acatados, sendo, portanto, inábeis, para elidir a exigência fiscal nesse particular. (fls. 954)*

*Registraram que, no entanto, em relação à demonstração das perdas quantificadas ao longo dos exercícios fiscalizados (doc. à fl. 761), tendo em vista inexistir uma base fática para uma avaliação contraditória, entenderam ser prudente acatá-las, devido à coerência dos números, bem como à sua relativa regularidade, como se pode atestar nos relatórios apresentados, resultando em sua classificação como perdas normais do processo produtivo. Assim, após as correções, conforme planilhas às fls. 957 e 958, a infração 02 fica reduzida para o valor de R\$158.908,83.*

*Infrações 03 e 04 – considerando que as duas exigências se fundamentaram nas informações prestadas pelo próprio contribuinte (fl. 171), no que se refere ao emprego e à finalidade dos materiais em questão, em face do processo produtivo, ao fazer a subsunção do fato concreto à norma em regência (art. 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/97), o autuante entendeu como incorreto o procedimento do sujeito passivo. Entendem que tendo como fidedignos os dados informados pelo contribuinte, cabe ao CONSEF analisar as questões com base na legislação posta e na jurisprudência já consolidada sobre a matéria.*

*Infrações 07 e 08 – foram verificadas as argumentações defensivas, tendo sido constatado que efetivamente ocorreram algumas inconsistências no levantamento quantitativo atinente a esses dois itens da autuação, em função dos “swicht”, que consistem na mudança da embalagem de determinado produto no momento da comercialização para atendimento às exigências do mercado. Tendo em vista que esse fato passou despercebido pelo autuante, implicou em omissões de saída a maior em alguns itens e a correspondente omissão de entradas em outros.*

*No que se refere às alegadas perdas, afirmam que nada indica que deixaram de ser consideradas pelo autuante, mesmo porque qualquer perda de produto acabado, por força de determinação regulamentar, deve ser documentada. Além do mais, as argumentações defensivas não se fizeram acompanhar da necessária prova documental, razão porque as consideraram insubstinentes.*

*Lembram que estas infrações já tinham sido objeto de revisão pelo próprio contribuinte, que não fizera qualquer reparo ao levantamento, além daqueles apontados nas planilhas de fls. 766 a 788, os quais foram acatados na diligência, com pequenas correções decorrentes de erros de soma. Após as alterações processadas, os valores que inicialmente correspondiam a R\$792.015,48 (infração 07) e R\$18.063,10 (infração 08), ficam reduzidos respectivamente para R\$690.050,45 e R\$17.668,86, conforme demonstrativos acostados às fls. 959 a 962.*

Tendo sido cientificado a respeito do resultado da diligência, o contribuinte entende que os auditores que realizaram a diligência não foram imparciais, pois não cumpriram com o quanto determinado pela 1ª JJF. Em segundo, não foi feita qualquer diligência ao seu estabelecimento, nem foi solicitado nenhum esclarecimento técnico.

Quanto ao mérito das questões em lide, ressalta em relação à infração 2 que na diligência levada a efeito não foram apreciadas as notas fiscais nas quais havia divergências na unidade de medida utilizada para comprovar a improcedência da infração. Além do mais, as “saídas por transferências que não são suportadas por notas fiscais”, a que se referem os diligentes, são imprescindíveis para comprovar as conversões feitas pelo autuado em relação às unidade de medida de concentrado. Entende que deve ser determinada a realização de nova diligência fiscal.

Infrações 3 e 4 – apesar de ter sido determinado que fosse apurado se os materiais que ensejaram os créditos seriam ou não utilizados como produtos intermediários no processo produtivo do estabelecimento, os diligentes se limitaram a afirmar que o autuante apurara a infração levando em conta a real destinação dos materiais, isto é, aquela informada pelo autuado, resultando em uma mera discussão conceitual.

Infrações 7 e 8 – Quanto aos “swichts”, os diligentes os acataram quanto às avarias e data do vencimento dos produtos se faz necessária linha de produção. Insurge-se contra a alegação dos diligentes, qua

que o autuante deixou de considerar as supostas perdas, considerando que, qualquer perda de produto acabado deve ser documentada.

Argumenta, ainda, existir contradição no Parecer, uma vez que consideraram as perdas relativas à infração 2 e não as consideraram nas infrações 3 e 4. Requer diligência *in loco*, na sua linha de produção, para dirimir as dúvidas existentes. Tece considerações a respeito da inconsistência da unidade de medida em relação à infração 2 e que as mercadorias das infrações 03 e 04 tratam de produtos intermediários e não de material de uso e consumo.

Quanto às infrações 7 e 8, observa que o diligente, embora tenha excluído os “shwicts”, na diligência não levou em conta as perdas decorrentes das quebras de vasilhames e do vencimento dos produtos estocados. Expõe o mesmo entendimento já externado de haver incongruência na maneira de apuração da infração 2 e das infrações 3 e 4.

Requer nova diligência e, novamente, indica o Sr. Alfeu Paraguaçu Dias Fraga como seu perito.

A JJF considerando os argumentos de defesa, reenvia os autos em diligência para que fossem analisadas as seguintes questões:

- 1) quanto à infração 02, verificasse se têm fundamento as alegações referentes à movimentação interna entre os códigos dos tipos de concentrado objeto do lançamento, inclusive se afeta o quantitativo dos referidos materiais, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos apontando as diferenças, se houvessem, correlacionando-as aos índices de perdas apontados pelos diligentes anteriores nas planilhas de fls. 957/958;
- 2) verificasse em relação às infrações 07 e 08, se existiram perdas de produtos decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, de maneira a alterar os resultados originais, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos em relação aos valores não comprovados, considerando os ajustes efetivados pelo autuante no que se refere à infração 07 (exercício de 2005), conforme fl. 792 e pelos diligentes anteriores em relação às duas infrações (fls. 959 a 962).

Foi recomendado que, tendo em vista que, como tais questões se mostravam polêmicas, que fosse intimado o assistente técnico indicado para que dirimisse as dúvidas que porventura ocorressem.

Em atendimento ao pedido de diligência, o diligente se manifestou novamente às fls. 982/985, ressaltando não ter nenhuma relevância, para os objetivos da diligência, colher informações sobre o processo produtivo da empresa em 2009 para esclarecer fatos ocorridos em 2004 e 2005, desde quando no lapso de cinco anos as condições tecnológicas e a mudança de padrões de produtividade do estabelecimento podem inviabilizar qualquer tentativa de reconstituição dos fatos passados. Por essa razão, concluiu por acatar os índices técnicos e os índices de perdas disponibilizados pelo próprio autuado para o período em referência (Anexo 3 – fl. 903). Rebatendo a alegação de que não cabe ao diligente opinar sobre a pertinência ou não de documentos constantes dos autos como elementos de prova, observa que em relação à infração 2, acatou parte das provas oferecidas pela defesa, por considerá-las pertinentes, como os índices de perda que não haviam sido acolhidos pelo autuante e recusando outras, por não bastarem para elidir a acusação, seja porque já tinham sido contempladas pelo fisco no levantamento originário, como no caso das notas fiscais de aquisição e de transferências, seja por se tratar de documentos internos, que não são hábeis para provar as aquisições ou saídas de mercadoria, por não se referirem a notas fiscais. Mantém, na íntegra, a posição relativa à infração 2, que remanesce no valor de R\$158.908,83.

Sobre os argumentos de defesa relativos as infrações 7 e 8 (supostas avarias e perdas de produtos acabados não considerados pelo autuante nem pelos diligentes), informa de que, quando as mercadorias saem da linha de produção são automaticamente transferidas para o estoque de produtos acabados, sendo contabilizados como tal. À medida que saem do depósito a qualquer título (venda, transferência, simples remessa, doação, quebra, perecimento, etc.), é registrado, dando baixa no estoque, sendo este um procedimento comum a qualquer empresa, e que, como deve ser realizado por qualquer empresa

autuado. Diante deste argumento, não admite a alegação do autuado de que não teria como documentar as avarias ocorridas no depósito e o perecimento por perda do prazo de validade, sob o pretexto de que os mesmos não seriam contabilizados. Ademais, não teria qualquer sentido uma visita à linha de produção para se inferir qualquer conjectura a esse respeito, pois eventuais perdas dessa natureza não têm a menor correlação com o processo produtivo. Lembra que as perdas decorrentes do processo produtivo já foram consideradas na infração 02, enquanto que nas infrações 7 e 8 se discute é a diferença de estoque de produtos acabados. Para elidir a acusação o impugnante teria que apresentar prova documental dos fatos alegados (as avarias e perdas dos prazos de validade). Como isso não ocorreu, mantém integralmente os valores apurados na diligência anterior, isto é, R\$690.050,45 para a infração 7 e R\$17.668,87 para a infração 8, conforme demonstrativos já anexados.

Como não foi dada ciência ao sujeito passivo do Termo de Diligência e do teor da manifestação prestada por um dos Auditores Fiscais que haviam realizado a diligência anterior, a 1<sup>a</sup> JJF deliberou pelo retorno do processo à IFEP Indústria (fl. 987) para que fossem entregues ao autuado cópias reprográficas da referida manifestação, bem como do Termo de Diligência, assim como do anterior.

O autuado se pronunciou (fls. 995/997), repisando de que os diligentes, na manifestação anterior, não apuraram o verdadeiro fundamento de suas alegações, não procurando conhecer as causas das perdas do concentrado no processo de produção, não identificaram as condições internas de transferências de um concentrado para códigos diversos, nem comprovaram o uso de formas diferentes de embalar produtos, nem esclareceram perdas, avarias e vencimentos de validade de produtos, ocorridos a nível de estabelecimento industrial. Que estes fatos, de igual forma, aconteceram na última diligência, inclusive transcrevendo o questionamento feito pela JJF e que correspondia, aos quesitos formulados no pedido de perícia fiscal visando esclarecer dúvidas sobre os fatos concernentes a essa infração. Frisa que o diligente não respondeu os quesitos, sobretudo quanto ao detalhamento da movimentação interna do concentrado, assim como a ocorrência de perdas da matéria-prima durante a produção, indicando possíveis diferenças que se correlacionassem ao índice de perdas verificado.

Quanto às infrações 7 e 8, mais uma vez transcrevendo o pedido da JJF, que diz compatível com a quesitação por ele formulada, entende não terem sido dadas respostas adequadas aos quesitos, especialmente quanto à verificação da ocorrência de permutas de mercadorias com base na embalagem dos produtos, e se existiram perdas de produtos devido a avarias ou vencimento do prazo de validade, de maneira a alterar os resultados apontados na autuação.

Requer a improcedência do Auto de Infração.

Através de petição acostada à fl. 1.025, o autuado requereu a juntada do substabelecimento sem reservas de poderes (fl. 1.026), ao tempo em que solicitou que os nomes dos novos patronos fossem incluídos na capa dos autos, retirando os dos anteriores e que todas as publicações fossem destinadas aos novos patronos, sob pena de nulidade insanável, nos termos da legislação vigente.

A 1<sup>a</sup> JJF, em sua Decisão, rejeitou o pedido de nulidade arguido e se pronunciou a respeito do pedido do autuado sobre as intimações aos seus representantes legais.

No mérito, foi decidido:

*No que se refere à infração 02, que corresponde à falta de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada de matérias-primas não utilizadas no processo produtivo do estabelecimento, tendo o autuado alegado que a fiscalização não observara a existência de movimentação interna dos diversos tipos de concentrado que foram objeto do lançamento, bem como as perdas da matéria-prima ocorridas durante o processo produtivo, a 1<sup>a</sup> JJF determinou a realização da correspondente verificação, com a adoção dos ajustes que se fizessem necessários.*

*Tendo em vista que as ponderações trazidas pelos Auditores Fiscais Antônio Moura Crisóstomo no que se refere a esta infração têm bastante peso mesmo porque a diligência foi realizada com a cooperação do assistente té*

Created with

 nitroPDF® professional  
download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

concerne ao questionamento concernente às diferenças apuradas pelo fisco, observo que enquanto o autuante efetuou o levantamento tomando por base os documentos, índices e demais informações colhidos junto ao próprio contribuinte, este apresentou em sua impugnação novos resultados, que se mostravam incompatíveis com os anteriores.

Discordo do entendimento defensivo de que as “saídas por transferências que não são suportadas por notas fiscais”, deveriam ser consideradas, desde quando em relação às alegadas operações não foram emitidas as notas fiscais correspondentes.

Saliento que nas planilhas elaboradas pelos diligentes (fls. 957 e 958) constam os mesmos dados verificados nas planilhas acostadas às fls. 23 e 74, tendo em vista que a base para a apuração se encontra nos demonstrativos já anexados pelo autuante. Como as mudanças processadas na diligência consistiram apenas nas perdas ocorridas no processo industrial, estas informações se encontram lançadas nas colunas “C1” das planilhas da diligência.

Concordo, igualmente, com a aceitação das quantidades de perdas demonstradas por exercício, haja vista que inexiste nos autos uma base fática que aponte resultado divergente, o que indica ser prudente acatá-las, devido à sua coerência, de modo que os relatórios apresentados indicam, seguramente, que se referem a perdas normais do processo produtivo. Por estas razões, mantenho os resultados disponibilizados nas planilhas de fls. 957 e 958, o que torna a infração 02 parcialmente caracterizada, no valor de R\$158.908,83, sendo R\$114.703,83 para o exercício de 2004 e R\$44.205,00 para o exercício de 2005.

Vejo que as infrações 03 e 04 se referiram, respectivamente, à utilização indevida de crédito fiscal e à falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, no que concerne à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Foi alegado pela defesa que os materiais em questão se referem a produtos intermediários empregados em seu processo industrial, sendo legítimos tais créditos, bem como não sendo devido o pagamento do imposto relativo à diferença de alíquota.

O autuante entendeu que os referidos produtos, por se destinarem ao uso e consumo, não se constituem em insumo, e, assim, não dão direito ao crédito, gerando, consequentemente, a obrigação de pagamento do imposto referente à diferença de alíquota.

Ressalto, inicialmente, que para que os materiais sejam considerados como produtos intermediários, é necessário que não apenas sejam consumidos no processo produtivo, mas concomitantemente integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme está previsto no art. 93, § 1º do RICMS/97. Dos demonstrativos elaborados pela fiscalização e em conformidade com informações prestadas pelo próprio contribuinte (fl. 171), no que concerne ao emprego e à finalidade dos materiais em questão, em relação ao processo produtivo do impugnante, comprovo que o procedimento adotado pelo autuante está correto.

Isto porque as mercadorias adquiridas se referem a material de uso e consumo do estabelecimento, tais como: ácido clorídrico, fluido para freio, hipoclorito de sódio, sabão de esteira, correia de transmissão, luvas de algodão, lâmpada a vapor e graxa. Saliento que esses materiais, apesar de empregados em função do processo produtivo, não participam diretamente do processo industrial e nem integram o produto final fabricado pelo contribuinte, sendo, assim, classificados como de uso e consumo do próprio estabelecimento. Considerando que de acordo com o disposto no art. 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/97, para tais materiais somente será admitida a utilização do crédito fiscal a partir de 01/01/2011, claro está a ocorrência das irregularidades aqui analisadas.

Acrescento que este entendimento já se encontra plenamente sedimentado neste Conselho de Fazenda, conforme se verifica em diversas decisões nas duas instâncias de julgamento, a exemplo do Acórdão CJF nº. 0201-11/06, da 1ª Câmara, que foi utilizado pelo autuante como parâmetro, referindo-se a uma autuação imposta ao próprio sujeito passivo, bem como um julgado mais recente, qual seja o Acórdão CJF nº. 0198-12/09, emanado da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Desta forma, como entendo que as infrações 03 e 04 não merecem nenhum reparo, as mantenho integralmente.

As infrações 07 e 08 resultaram de levantamento quantitativo de estoques, que redundou na apuração da falta de recolhimento do ICMS, no primeiro caso em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis devido à falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas, enquanto que o seguinte se originou da falta de retenção e recolhimento do imposto relativo às saídas subsequentes de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Ao impugnar estas duas exigências, o autuado aduziu que o fisco não teria considerado as “migalhas” realizadas (substituição de determinada mercadoria por outra em embalagem diferente) produtos decorrentes de avarias ou do transcurso do prazo de validade.

Considerando que o autuante, acatou parcialmente os argumentos e comprovações trazidos pela defesa, reduzindo o débito relativo à infração 07, no que se refere ao exercício de 2005, entretanto o contribuinte se insurgiu contra os novos valores indicados, insistindo quanto à permanência de inconsistências no levantamento fiscal, a 1<sup>a</sup> JJF solicitou que na diligência fossem revistos todos os elementos disponibilizados pelo impugnante, visando à indicação precisa dos débitos remanescentes correspondentes a essas duas exigências.

Ao realizarem a diligência, os Auditores Fiscais estranhos ao feito indicaram que efetivamente assistia razão ao contribuinte, no que se refere à existência de algumas inconsistências decorrentes da mudança de embalagem de determinados produtos no momento da comercialização para atendimento às exigências do mercado. Concordo com o seu posicionamento a respeito das alegadas perdas, tendo em vista que qualquer perda de produto acabado deve ser documentada e considerando que o contribuinte não trouxe ao processo quaisquer provas documentais que dessem base a suas argumentações.

Vale ressaltar que não tem nenhuma pertinência a argumentação defensiva de que nas diligências realizadas teria ocorrido contradição no fato de terem sido consideradas as perdas relativas aos insumos, enquanto que no caso dos produtos acabados esse procedimento não foi adotado.

Em primeiro lugar, a requerida visita à linha de produção do estabelecimento não conduziria a nenhum resultado prático, tendo em vista que as perdas detectadas naquele momento refletiriam tão somente na quantidade relativa às matérias-primas, o que efetivamente foi feito na infração 02. Por outro lado, tendo em vista que à medida que os produtos são fabricados são transferidos para o estoque de produtos acabados, é este quantitativo que deve considerado, conforme ocorreu nas infrações 07 e 08, onde se discute a diferença de estoque de produtos acabados. Por último, cabia ao sujeito passivo trazer aos autos as provas documentais em favor de suas afirmações referentes às alegados avarias e perdas dos prazos de validade, o que efetivamente não ocorreu.

Assim, mantendo os resultados finais apurados pelos diligentes, que se encontram apontados nos demonstrativos de fls. 959 a 962, de forma que a infração 07 fica mantida no valor de R\$690.050,45, sendo R\$564.270,69 referente ao exercício de 2004 e R\$125.779,76 ao exercício de 2005. Quanto à infração 08, também resta mantida parcialmente no montante de R\$17.668,86, com o débito relativo ao exercício de 2004 sendo reduzido para R\$17.434,17, enquanto que o valor indicado para o exercício de 2005 permanece inalterado, no importe de R\$234,69.

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, para manter integralmente as infrações 01, 03, 04, 05 e 06, e de forma parcial as infrações 02, 07 e 08, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

De ofício, a 1<sup>a</sup> Instância de Julgamento Fiscal recorreu da Decisão prolatada para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal 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.

Após tomar conhecimento da Decisão de 1º Grau, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 1073/1092), arguindo a nulidade da infração 02 por preterição do seu direito de defesa, com base no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/BA. Embasando-se nas afirmativas que foram feitas pelo primeiro diligente fiscal, lotado na ASTEC/CONSEF, afirma que os documentos apresentados pela fiscalização não oferecem qualquer grau de certeza à exigência fiscal, além de dificultar o contraditório e à ampla defesa a serem exercidos pelo recorrente. E mais além, impede a cabal análise da infração pelos Julgadores desse Tribunal. Apresenta doutrina a respeito do assunto e salienta de que a questão não se trata de meras incorreções ou omissões formais. Trata-se de omissão que invalida o trabalho fiscal porque retira do recorrente o seu direito de defesa.

Afirma, em seguida, que as infrações em combate feriram as determinações do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e art. 133, I do Código de Processo Civil – CPC, já que o ônus da prova pertence ao fisco. Desta forma, em relação à infração 2, que seja provado que o concentrado foi utilizado para fins alheios à atividade do recorrente. A acusação tinha que estar acompanhada dos documentos que deram origem ao lançamento, do cálculo da conversão de unidade (de LU para MLU), do critério de estimativa de produção a partir da matéria-prima, das aquisições consideradas (discriminando cada nota fiscal) etc. Qu mercadorias adquiridas não estão vinculadas à industrialização mencionado processo, ainda que, não integre física ou química me

relação às infrações 7 e 8 que houve saída de mercadoria sem emissão da nota fiscal, bem como que as eventuais diferenças não correspondem a perdas normais devidamente contabilizadas. Traz doutrina e jurisprudência sobre a matéria.

No mérito, diz que é improcedente a infração 2, pois o concentrado, principal matéria-prima e de uso exclusivo na fabricação de refrigerante não pode ser utilizado fora do processo produtivo, não havendo assim motivo para a autuação de estornar seus créditos, sob a alegação de que foi utilizado para fins alheios a sua atividade.

Observando de que a JJF excluiu da autuação as perdas normais do produto, afirma de que, na verdade *o que ocorreu foram perdas normais e erro, pelo autuante, na conversão das unidades de medidas e estimativa do volume possível de produção*. Diz que a aparente perda do concentrado muitas vezes se deve em razão da diferença de conteúdo líquido nas garrafas, ou mesmo vazamentos em tubulações, quebras das máquinas, perdas do volume produzido pela não aprovação no departamento de qualidade etc. Diz que a fiscalização apurou o suposto valor a ser estornado mediante a entrada do concentrado e utilizando-se de um índice de conversão do concentrado em refrigerante, confrontou-o com a saída do produto acabado, presumindo que parte do concentrado não foi efetivamente utilizada para produção de refrigerante, ferindo o bom senso e com a sua capacidade presuntiva. E, se a acusação é outra, perdas anormais, omissão de saída etc., o lançamento deveria ser refeito e estar acompanhado das provas cabíveis.

Após transcrever as infrações 3 e 4 diz ser legítima a utilização dos créditos fiscais glosados e indevido o recolhimento do diferencial de alíquota, já que os produtos autuados, todos (como indicou) são essenciais nas fases produtivas de sua atividade fabril.

Transcrevendo as determinações do art. 93, I, “b” e § 1º, do RICMS/97 diz que a legislação lhe confere o direito ao crédito, ou seja, a mercadoria adquirida está vinculada à industrialização, seja consumida no processo industrial, constituindo-se elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, resta assegurado o direito ao crédito fiscal.

Entende que o erro do lançamento consistiu em misturar produtos intermediários com material de uso e consumo. Expondo o conceito de produto intermediário, enquadra os produtos que foram autuados nesse contexto demonstrando como eles afetam a sua produção. Traz jurisprudência para corroborar seu entendimento e requer a improcedência das infrações por ferir o princípio da não-cumulatividade e o da legalidade.

Diz improceder as infrações 7 e 8, pois a fiscalização deixou de considerar as perdas no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição, bem como, a devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, etc.

Observando de que a JJF não negou a existência da perda do produto acabado, limitando a argumentar que não existiam nos autos documentos que comprovem a inutilização do produto acabado, discordou deste entendimento. Primeiro, por existir previsão legal para o crédito dos produtos decorrentes de perdas normais (art. 100, V, do RICMS), segundo, as perdas foram registradas e constam da sua escrituração contábil (lançamentos das quebras são realizados em conta contábil específica denominada, “perdas produto acabado” e “perdas matéria-prima”, e são realizados sempre que tais eventos são observados, conforme documento que apensa aos autos – Doc 2).

Analisando o art. 100, V, do RICMS/BA, quando prevê o estorno de quebras anormais, diz que desta forma, a norma regulamentar prevê a possibilidade do não estorno do crédito quando se tratar de quebra normal. E, se o que a fiscalização propõe é o estorno de crédito sobre perdas anormais, o lançamento deve ser refeito. Traz jurisprudência para consubstanciar seus argumentos e conclui de que o autuante *ao não considerar as perdas e comercialização do produto acabado, distorce completamente Fato que torna as infrações 07 e 08 ilíquidas e incertas.*

Dante deste arrazoado, requer diligência e/ou perícia para que sejam respondidas diversas questões relativas às infrações impugnadas, sendo que a maioria delas são as mesmas que trouxe quando de sua impugnação inicial (fls. 676, 679, 681). Diz, ainda, reservar-se ao direito de formular outros quesitos quando da realização da diligência e/ou perícia.

Por fim, requer a nulidade e/ou improcedência das infrações guerreadas, a aplicação do disposto no art. 112, do CTN e protesta por todos os meios de provas permitidos em direito, bem como, por juntada posterior de provas, perícia e diligência fiscal-contábil.

Volta, novamente, o recorrente a se manifestar (fls. 1109/1116) atacando a infração 2 trazendo os mesmo argumentos já expostos. Acrescenta, nesta manifestação, laudo sobre o seu processo produtivo (item 1.4 do referido laudo) e planilha contendo a quantidade de concentrado e a quantidade de bebida produzida (doc. 3). Em relação às infrações 3 e 4 com os mesmos argumentos já expostos, apresenta Manual Técnico para demonstrar a utilização dos materiais de limpeza na sanitização das linhas de produção.

Em Parecer opinativo (fls. 1172/1177), a PGE/PROFIS rechaça as nulidades da infração 2, 3, 4, 7 e 8 pois não vislumbra no PAF qualquer preterição ao direito de defesa do contribuinte ou ausência de elementos para que se determine com segurança a infração e o infrator, cabendo ao recorrente as provas contrárias para elidir a ação fiscal. Ressalta de que o cerceamento do direito de defesa somente se verificaria se restasse configurada nos autos a impossibilidade do contribuinte de defender-se da imputação apurada, inclusive com a existência de falta de concessão de prazos para manifestação, o que, no presente caso não ocorreu. Observa que as diligências realizadas ao longo do curso do processo objetivando a busca da verdade material geraram maior segurança às infrações em lide.

No mérito, passa a analisar as infrações em combate. Quanto à infração 2, após indicar as razões expostas pelo recorrente, observa de que ela fora objeto de diligencia realizada com a cooperação do assistente técnico indicado pela defesa. De que as planilhas de fls. 957/958 levaram em consideração as perdas apresentadas pelo autuado, consoante documento de fls. 761, resultando na diminuição do débito. No mais, o recorrente não apresenta fato jurídico ou material capaz de modificar os valores apurados pelos diligentes fiscais e acatados pela Decisão de primeira instância administrativa.

Em relação às infrações 3 e 4 afirma que os bens não podem ser considerados como produtos intermediários empregados no processo produtivo e integrantes do produto final, como sustenta o recorrente, pois são utilizados para limpeza, como também para manutenção de equipamento. Analisando juridicamente o conceito de produto intermediário, passa a explicar a intenção do legislador em não permitir a utilização de crédito fiscal relativo a bens de uso e consumo. Entende que o legislador estadual, numa verdadeira interpretação autêntica da norma estabelecida em Lei Complementar, e, principalmente, para operar o regime do crédito físico relativo à não-cumulatividade do ICMS, definiu os requisitos para o enquadramento de um bem como de "uso e consumo" de uma empresa, como se denota nas determinações do art. 93, com seus incisos e parágrafos, como transcreveu. Portanto, possível se inferir que se enquadram como bens de uso e consumo aqueles bens que não são consumidos integralmente e nem integram o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. Neste sentido, discorre sobre a implementação do regime do crédito físico (regime atual escolhido pelo legislador complementar), operacionalizando o princípio da não-cumulatividade que trabalha com a ideia de operações subsequentes de circulação de bem material ou imaterial (serviços) e afirma: os bens que não passam a uma etapa seguinte do ciclo econômico seja por não integrarem o produto final ou por não serem absolutamente consumidos no processo produtivo de um produto final, não podem gerar direit violar mortalmente o regime do crédito físico adotado pelo legisla tendência no futuro à adoção do regime do crédito financeiro.

Não dar guarida aos argumentos expostos pelo recorrente.

Quanto às infrações 7 e 8 entende a nobre procuradora não merecer reparo a Decisão recorrida, uma vez que as infrações foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, tendo o autuante considerado parcialmente as provas apresentadas em sede de impugnação inicial. Afora de que, em diligência, fiscais estranhos ao feito elaboraram novos demonstrativos considerando inconsistência e o contribuinte não trouxe aos autos provas das supostas avarias e perdas de prazo de validade, etc.

Diante do exposto, nos termos do art. 119, § 1º, do COTEB, opina pelo conhecimento e Não Provimento do Recurso Voluntário interposto.

Na assentada de julgamento do dia 14/10/2010 foi entregue à relatora do presente PAF petição atravessada pela advogada da empresa entregue a este Colegiado em 14/10/2010 às 13h 1min. Com essa petição foi apensado CD cujo título se intitula: “Contabilização das Perdas – 2004/2005”. Apresentado o assunto aos demais membros da CJF, foi decidido pela suspensão do julgamento, nesta data, para análise do referido CD.

Na sessão de julgamento do dia 20/10/2010, os dados contidos no CD foram apresentados pela relatora do PAF e analisados pelos membros da 2ª CJF.

## VOTO

Passo a apreciar o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, no sentido de desonerá-lo do pagamento do imposto exigido nas infrações 2, 3, 4, 7 e 8 do presente Auto de Infração no valor decidido pela 1ª Instância deste CONSEF.

O recorrente apresenta preliminar de nulidade quanto à infração 2 por preterição do seu direito de defesa, com base no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/BA. Para embasar seu argumento informa de que o primeiro diligente fiscal, lotado na ASTEC/CONSEF, entendeu que os documentos apresentados pela fiscalização não ofereciam qualquer grau de certeza à exigência fiscal, o que inviabilizou a referida diligência, que não foi cumprida (fls. 933/935). Ressalto, como bem pontuou a PGE/PROFIS, de que o cerceamento do direito de defesa somente se verificaría, caso se comprovasse, nos autos, a impossibilidade do contribuinte em defender-se. No presente, resta claro que ao contribuinte lhe foram dados todos os prazos legais de defesa, exercidos sobejamente, bem como lhe foram fornecidos todos os elementos necessários à caracterização da infração imputada com todos os documentos e demonstrativos que embasaram a autuação. Afora de que este CONSEF buscou, de maneira minuciosa, a verdade material dos fatos apurados. Todos os documentos produzidos nas diversas diligências realizadas foram fornecidos ao ora recorrente que, em todas as ocasiões se pronunciou. O fato do primeiro diligente fiscal não ter cumprido o que foi solicitado, não impediu este CONSEF de buscar, através de novas diligências, a verdade material que foi acompanhada, *pari passu*, pela empresa. No mais, a infração e o infrator estão corretamente descritos, os valores do débito corretamente apresentados, bem como os dispositivos legais infringidos. Portanto, o direito de defesa foi exercido plenamente pelo recorrente, não havendo pertinência a sua alegação.

Afirma ainda o recorrente de que as infrações em combate feriram as determinações do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e art. 333, I do Código de Processo Civil – CPC, já que o ônus da prova pertence ao fisco. Requer que seja provado que o concentrado foi utilizado para fins alheios à sua atividade (infração 2), que as mercadorias adquiridas não estão vinculadas ao seu processo produtivo (infrações 3 e 4) e que houve saídas de mercadoria sem emissão da nota fiscal, bem como, que as eventuais diferenças não correspondem a perdas normais devidamente contabilizadas (infrações 7 e 8). Mais uma vez não pode prosseguir a argumentação apresentada, pois o lançamento fiscal encontra-se fundamentado nos demonstrativos de débito, planilhas e documentos produzidos

específico caso, diante das determinações do art. 333, inciso II do CPC cabe ao recorrente a produção de provas contrárias às acusações ora em questão.

Rejeito o pedido de perícia fiscal solicitada diante das determinações do art. 147, II, “a” e “b”, do RPAF/BA. No caso, a produção de prova pericial, neste específico caso, é do próprio contribuinte. Afora que as provas acostadas aos autos são suficientes para a Decisão da lide, conforme adiante se expõe.

A infração 2 trata da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento.

No mérito, as razões de defesa se prendem aos seguintes fatos: não foram consideradas as perdas normais do concentrado, principal matéria-prima e que houve erro do autuante na conversão das unidades de medidas e estimativa do volume possível de produção. Apensa aos autos laudo do seu processo produtivo (fls. 1118/1142), planilha (fls. 1143) e questionamentos para serem respondidos por perito, objetivando robustecer seus argumentos.

Informo, preliminarmente, de que os questionamentos trazidos pelo recorrente não possuem o condão de modificar qualquer Decisão já prolatada. Foram os seguintes:

- a) *Há perda do concentrado no processo produtivo?* - Em qualquer momento a JJF desconsiderou as perdas normais existentes do “concentrado” no processo produtivo do estabelecimento fabril. Este fato foi, inclusive, motivador de diligência e resultou em diminuição do valor originalmente exigido.
- b) *Segundo o Fisco o concentrado foi utilizado em fins alheios à atividade do estabelecimento, portanto em que setores foi utilizado?* – Se o “concentrado”, conforme detectado e como apontado no presente processo, não foi utilizado integralmente para a fabricação do seu produto, não é do fisco esta prova, e sim do recorrente.
- c) *O concentrado é utilizado para quê?* – esta utilização está clara em todo o processo, inclusive a autuação decorreu do fato do “concentrado”, matéria-prima utilizada na fabricação dos refrigerantes ter apresentado omissões de utilização superiores aos quantitativos utilizados na fabricação do produto acabado do recorrente. Ou seja, este foi o motivo da autuação.

No mais, as razões do recorrente são as mesmas apresentadas quando de sua defesa inicial, não apresentando fato jurídico ou matéria nova capazes de modificar os valores apurados pelos diligentes fiscais e que deram base à Decisão de primeira instância administrativa.

Todos os argumentos relativos às perdas normais do “concentrado” e dos alegados erros dos autuantes na conversão das unidades de medidas e estimativa do volume possível de produção foram a longo da lide perquiridos pela JJF através de duas diligências onde, minuciosamente, foram analisados, sendo acatados os índices técnicos e os índices de perdas disponibilizados pela própria empresa para o período fiscalizado (fl. 903 e seguintes – Anexo 3 da defesa), o que diminuiu o valor do débito exigido consoante planilhas de fls. 957/958.

Mais uma vez observando de que os argumentos apresentados são os mesmos anteriormente expostos, entendo que o laudo do seu processo produtivo (fls. 1118/1142) e a tabela de proporções entre a quantidade de concentrado e a quantidade de bebida final (fls. 1143) trazidos pelo recorrente aos autos em sua última manifestação não têm o condão de desconstituir a Decisão de 1º Grau diante de todos os documentos apensados aos autos e, principalmente, pelo fornecimento pelo recorrente aos autuantes quanto à fiscalização de tabela destas proporções, como se verifica às fls. 610/622 dos autos e daqueles índices apresentados anteriormente e levados em consideração pelos diligentes fiscais, como já explicitados.

Pelo exposto a infração 2 é mantida.

As infrações 3 e 4 dizem respeito com a utilização indevida de crédito fiscal e falta de recolhimento de diferencial de alíquotas relativamente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Em síntese, o recorrente entende de que os produtos objeto da autuação fiscal integram seu processo produtivo como produtos intermediários. Desta forma, a Decisão da JJF não observou as características técnicas dos produtos e sua importância para o citado ciclo produtivo. Requer a improcedência das infrações por ferir o princípio da não-cumulatividade e o da legalidade.

O RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, veda, até 31/12/2011, o aproveitamento de crédito fiscal sobre material de uso e consumo, obrigando o contribuinte a pagar a diferença de alíquota quando de suas aquisições interestaduais (art. 5º, I do RICMS/97 e define como material de uso ou consumo do próprio estabelecimento, aquelas mercadorias adquiridas porém não destinadas à “comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, nem, tampouco, consumidas nem integrantes do produto final ou do serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.” Esta definição encontra-se claramente posta no art. 93, V, b) do RICMS/97, tendo por base a Lei Complementar nº 87/96 com suas posteriores alterações e Lei Estadual nº 7.014/96.

Diante destas determinações, entendo que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço – matéria-prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo”. Este Colegiado, em reiteradas decisões, tem se posicionado nesta linha. Para melhor clareza, transcrevo parte do voto da Decisão prolatada no Acórdão CS Nº 0196-21/02 cuja linha segue este Colegiado.

*O sistema de crédito que tem imperado na operatividade do ICMS é restrito, não comportando abrange insumos empregados em processos que não estejam diretamente vinculados à produção. Predomina no ICMS, enquanto vedado, por lei, o crédito relacionado às operações de aquisição de bens para uso e consumo, a sistemática do crédito físico, admitindo-se apenas, para fins de compensação, o imposto que incidiu na aquisição de insumos aplicados diretamente no processo produtivo que resulte em saídas de produtos tributados. Assim, se o insumo não for aplicado ou utilizado de forma direta na produção, de maneira que o seu consumo/utilização não guarde relação direta com os produtos finais fabricados, nem como elemento integrante (massa molecular) do produto final, nem como elemento consumido proporcionalmente à quantidade processada (produto intermediário), é vedado ao contribuinte apropriar-se dos créditos fiscais. Constitui exceção a essa regra o ICMS que incidiu na aquisição de bens do ativo imobilizado, configurando um típico crédito financeiro, entre outros previstos em lei. No entanto, os produtos relacionados ao tratamento de esfluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, em verdade são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo, posto que a finalidade dos mesmos ou é assegurar a manutenção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, a preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. O consumo daqueles produtos não tem relação direta com a produção. Participam de forma indireta. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam, por exemplo, do processo de manutenção dos equipamentos, impõe-se enquadrá-los na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2003, por força de disposição da Lei Complementar nº 99/99. Nessa linha de entendimento vem se posicionando o CONSEF, através de julgados reiterados, a exemplo das Decisões de suas Câmaras, consignadas nos Acórdãos nºs 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00 e 2667/00. Ao examinar a questão objeto da presente lide, os órgãos de Julgamento de segunda instância e a Câmara Superior, vêm decidindo, ainda que de forma não unânime, que é vedado o direito de crédito fiscal as aquisições de produtos destinados a tratamento de água com o objetivo de evitar a obsolescência precoce dos equipamentos industriais bem como o tratamento de resíduos e esfluentes derivados do processo fabril.*

Na situação dos autos, e, em obediência à norma tributária posta e decisões deste Colegiado, é necessário que seja observada a efetiva utilização, na atividade fabril do autuado, dos produtos cujos créditos foram glosados, bem como a cobrada da diferença de alíquota. Conforme o Manual de Boas Práticas de fabricação apensado aos autos pelo 1 como as informações que prestou aos autuantes (fl. 171) e da Comunicação do próprio recorrente apensou aos autos quando de sua primeira impugnação.

não possuem características de produtos intermediários, empregados no processo produtivo e integrante do produto final, pois utilizados na limpeza em geral, higienização de linhas e tubulações, limpeza e lubrificação das esteiras e tratamento de torres de refrigeração e condensadores, quais sejam, entre outros: ácido clorídrico, hipoclorito de sódio, fluido para freios, detergentes e sabão (Divosanfort, divosan86, Kalymixte, Divovaplcc, Safenir-a-forcem, safe 347, 205, 231, 255, 305, 331, etc.). Afora tais produtos, ainda foram glosados os créditos fiscais e exigida a diferença de alíquota em relação a luvas (diversos tipos), óleo hidráulico e correia.

Por tudo exposto, tais produtos não geram direito à utilização de crédito fiscal, sendo considerados material de uso e consumo e, por consequência, correta a cobrança da diferença de alíquota e a glosa dos créditos fiscais utilizados, uma vez que a exigência fiscal tem base legal, não podendo ser alegada desobediência ao princípio da legalidade. Quanto à desobediência ao princípio da não-cumulatividade do imposto imposta pela LC nº 87/96, vedado estar a este foro administrativo qualquer pronunciamento diante das determinações do art. 167, do RPAF/BA.

Em assim sendo, a quesitação formulada pelo recorrente (*Como são utilizados os produtos objetos da autuação?; São utilizados no processo industrial do recorrente?; Como são consumidos?; De que maneira participam do processo produtivo?*) estão respondidas, não havendo qualquer pertinência ser encaminhado o PAF a perito para responder a esta quesitação.

Pelo exposto a infração é mantida.

As infrações 7 e 8 dizem respeito à apuração do ICMS através de levantamento quantitativo de estoques, que constatou a falta de recolhimento do imposto em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis devido à falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas (infração 7) e a falta de retenção e recolhimento do imposto relativo às saídas subsequentes de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (infração 8).

Diz o recorrente que a fiscalização deixou de considerar as perdas no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição, bem como à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, etc. Afirma de que a JJF não negou a existência destas perdas, limitando-se a alegar não terem nos autos documentos que as comprovassem, posição que discordava, primeiro, diante das determinações do art. 100, V, do RICMS/BA e, segundo, tais perdas foram registradas e constam de sua escrituração contábil. Observa, ainda, que se a fiscalização tinha como objetivo detectar as perdas anormais, o lançamento deveria ser refeito.

Observo, inicialmente, de que a autuação teve como auditoria um levantamento quantitativo dos estoques e não a verificação de perdas anormais dos produtos acabados do estabelecimento fabril. Assim, o argumento do recorrente não tem pertinência.

De igual forma, aqui não se estar a discutir se o recorrente tem ou não direito ao crédito fiscal sobre as perdas normais existentes em relação aos seus produtos acabados e, conforme determinações do art. 100, V, do RICMS/BA. Nesta linha, apenas observo de que para ter direito a este crédito fiscal o contribuinte deve emitir nota fiscal, como determina o art. 91, do RICMS/BA

O que se discute é um levantamento quantitativo dos estoques de produtos acabados da empresa autuada. Existindo perdas dos seus produtos, tais perdas devem ser consideradas. No entanto, estas perdas devem estar comprovadas e embasadas em documentos fiscais, conforme determina a legislação tributária. Caso contrário, elas não podem ser consideradas, já que não existirão meios para sua comprovação.

É por isto que o RICMS/BA no seu art. 201 determina:

*Art. 201. Os documentos fiscais especificados no art. 192 serão emitidos p SINIEF, de 15/12/70, Conv. SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF 01/85, 01/86 e 0*

*I - sempre que realizarem operações ou prestações de serviços sujeitas à*

.....  
**IV** - na regularização em virtude de diferença de preço em operação ou prestação, ou na quantidade, volume ou peso de mercadoria, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário (§ 2º);

**V** - para lançamento do imposto que não tiver sido pago na época própria, em virtude de erro de cálculo para menos, por erro de classificação fiscal ou por qualquer outro motivo, quando a regularização ocorrer no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário (§ 2º);

**§ 2º** Nas hipóteses dos incisos IV ou V, se a regularização se efetuar após o período de apuração, o documento fiscal também será emitido, devendo o contribuinte:

**I** - indicar, no novo documento emitido, o motivo da regularização e, se for o caso, o número e a data do documento originário;

**II** - recolher em documento de arrecadação especial a diferença do imposto com as especificações necessárias à regularização, indicando, na via do documento presa ao talão, essa circunstância, bem como o número e a data do documento de arrecadação;

**III** - mencionar, na via presa ao talonário, as especificações do documento de arrecadação respectivo;

**IV** - efetuar, no Registro de Saídas:

**a)** a escrituração do documento fiscal;

**b)** a indicação da ocorrência, na coluna "Observações", nas linhas correspondentes aos lançamentos do documento fiscal originário e do documento fiscal complementar;

**V** - lançar o valor do imposto recolhido na forma do inciso II deste parágrafo no Registro de Apuração do ICMS, no quadro "Crédito do Imposto - Estornos de Débitos", com a expressão "Diferença do imposto".

.....  
**X** - para efeito de estornos de créditos ou de débitos fiscais;

**XI** - nas demais hipóteses previstas na legislação.

**Art. 319.** A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.

**Art. 323.** O livro Registro de Saídas, modelos 2 e 2-A (Anexos 40 e 41), destina-se à escrituração (Conv. SINIEF de 15/12/70 e Conv. SINIEF 06/89):

**I** - das saídas de mercadorias, a qualquer título, do estabelecimento;

**§ 4º** A escrituração será efetuada, nas colunas próprias, da seguinte forma:

**VIII** - coluna "Observações": informações diversas.

**§ 5º** Nas hipóteses dos incisos IV ou V do art. 201 e nos incisos do art. 238, a ocorrência deverá ser indicada na coluna "Observações", nas linhas correspondentes aos lançamentos do documento fiscal originário e do complementar, ou da Redução Z, conforme o caso.

Indo adiante, o RICMS/BA determina ainda:

**Art. 144.** Os livros fiscais e contábeis, bem como todos os documentos relacionados aos lançamentos neles efetuados, deverão ser conservados, no mínimo, pelo prazo decadencial (art. 965), e, quando relativos a operações ou prestações objeto de processo pendente, até sua Decisão definitiva, ainda que esta venha a ser proferida após aquele prazo.

E, para que não restem dúvidas a respeito da matéria em lide já que o recorrente procura demonstrar seus argumentos através de sua contabilidade, o art. 1179 do Código Civil determina:

**Art. 1.179.** O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, **em correspondência com a documentação respectiva**,(grifo) e a levantar anualmente o balanço patrimonial e de resultado econômico.

Ou seja, todos os lançamentos devem estar lastrados em documentação probante. No presente caso, os produtos ao saírem da linha de produção são, necessariamente, suas saídas, a qualquer título, a empresa está obrigada a registrar esses estoques. Este é, pois, diante da norma vigente, um procedimento

empresa. E, como disse um dos diligentes fiscais, seria imperdoável que uma empresa do porte do autuado, com sua grande estrutura organizacional, e submetida a auditorias independentes, assim não procedesse, o que me leva a entender que todas as perdas registradas foram consideradas.

Agora passo a análise dos documentos trazidos pelo recorrente como prova de suas alegações.

1. A cópia de uma Conta Razão (fls. 1094/1104) onde não se tem qualquer prova a que estabelecimento pertença onde consta uma conta denominada de “Perdas Produtos p/Avarias” e “Perdas Materiais p/Avarias”, apenas informa que é a NORSA. Existe uma anotação, realizada de próprio punho por pessoa que parece ser a Gerente Contábil da matriz da NORSA Refrigerantes Ltda de que eram perdas da “unidade Salvador, para material ano 2004, matéria-prima (fl. 1097) e perdas da “unidade Salvador, para material ano 2004 , produto acabado (fl. 1094). Para que se pudesse aventar a possibilidade de se considerar estes dados, a empresa autuada deveria demonstrar cabalmente de que, embora não tenha seguido as determinações legais, ou seja, a emissão de documento fiscal, as perdas ditas contabilizadas do produto acabado, e dos dois exercícios – 2004 e 2005 são do estabelecimento autuado, em Simões Filho, de que as quantidades existentes nesta contabilização estão provadas, e que correspondem aos índices de perdas admitidos. Esta prova não é do fisco, e sim do contribuinte.
2. Como na sessão de julgamento do dia 14/10/2010 a advogada da empresa trouxe um CD contendo informações, em obediência ao princípio da verdade material, o julgamento foi suspenso e analisado o material contido no CD. Existe um arquivo em Excel com duas planilhas elaboradas pelo recorrente para os anos de 2004 e 2005 que foram intituladas no CD de “Contabilização de Perdas – 2004/2005 Norsa Refrigerantes AI 279459.0001/07-1”. Nestas duas planilhas, contendo mais de 8.000 linhas cada, o recorrente indica perdas de todos os produtos acabados e matéria-prima que afirma ser do estabelecimento autuado e não somente os autuados (produtos acabados), por dia e por número de documento, dito emitido, inclusive com estornos que disse ter realizado. Indica, de igual modo, que tais perdas se referem ao centro de custo “SSA62810” e “Div” “DSSA” o que pode indicar ser o estabelecimento da empresa em Salvador (fl. 1011). Como o estabelecimento autuado está localizado em Simões Filho/BA e, ainda, a empresa possui mais 7 filiais neste estado, afora o autuado e a de Salvador, não se sabe a que estabelecimento se referem estas ditas “retirada de mercadoria” como consignado nas planilhas.

Afora todas essas constatações, elas se tornam irrelevantes diante do fato principal. Não foi apresentado qualquer documento fiscal comprobatório que embasou a elaboração dessas planilhas.

E, por último estes argumentos foram totalmente exauridos quando das diversas diligências realizadas pela JJF. Em todas, o assunto foi abordado e em todas foi consignada a não entrega de qualquer documentação comprobatória por parte do recorrente. Inclusive quando da primeira diligência fiscal, realizada *in loco*, embora solicitado, o contribuinte não apresentou qualquer documentação, tendo seus prepostos se limitados a informar que os elementos da defesa já se encontram nos autos. Observo, ainda, que quando da fiscalização, que se prolongou por mais de 100 dias, o recorrente teve diversas reuniões com a fiscalização para ajustar toda a auditoria realizada.

Diante do exposto, e mais uma vez, a quesitação formulada pelo recorrente (*na industrialização e comercialização dos produtos do recorrente existem perdas, avarias, perecimento e deteriorização de produtos acabados e matéria-prima?; As perdas estão contabilizadas?; Existindo perda, gera-se omissão de saída?; O autuante, ao rea consideração as perdas, avarias etc.?* ) estão respondidas, não havendo encaminhado o PAF a perito para responder a esta quesitação.

No mais, a jurisprudência trazida aos autos pelo recorrente somente consubstancia o ora exposto e a infração é mantida, uma vez que o recorrente não logrou provar, através de provas materiais, que existiram perdas do seu produto acabado e objeto do levantamento quantitativo levado a efeito.

O Recurso de Ofício trouxe a esta 2<sup>a</sup> Instância a sucumbência do Estado em relação às infrações 2, 7 e 8. Não merece reforma a Decisão recorrida.

Em relação à infração 2, como disse a JJF, devem ser aceitas, por prudência, as quantidades de perdas demonstradas por exercício, haja vista que inexiste nos autos uma base fática que aponte resultado divergente, e devido à sua coerência, os relatórios apresentados pelo autuado indicam, seguramente, que se referem a perdas normais do processo produtivo.

Quanto às infrações 7 e 8 foram acatadas todas as exclusões realizadas pelas diversas diligências realizadas ao longo da presente lide. Tais exclusões dizem respeito à matéria fática, analisada minuciosamente. Desta forma, somente devem ser consideradas.

Diante de tudo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário interpostos, mantendo em sua íntegra a Decisão de 1º Grau.

#### VOTO DIVERGENTE (Infrações 3 e 4)

Inicialmente, cumpre-me destacar que a minha divergência em relação ao Voto condutor está circunscrita ao quanto decidido em relação a alguns dos produtos que integram as infrações 3 e 4, a saber: ácido clorídrico, fluido para freio, hipoclorito de sódio e sabão de esteira.

No que se refere aos aludidos produtos, entendo que os mesmos devem ser objeto de concessão do crédito fiscal, equivocadamente glosado na autuação, por se tratarem, de fato, de produtos intermediários que participam do processo industrial do recorrente na condição de produtos essenciais.

Trata-se de materiais utilizados no tratamento de efluentes líquidos e de água de refrigeração. Os lubrificantes e o sabão de esteira são essenciais para o deslize das garrafas; o sanitizante de linha é utilizado na sanitização interna da linha essencial na garantia da qualidade e manutenção das características de cada produto ao final da produção; o aluminato de sódio é um coagulante para tratamento da água utilizada na fabricação de produtos; o hipoclorito de sódio (cloro) que é utilizado no tratamento e na desinfecção da água utilizada na fabricação dos produtos da produção industrial da empresa.

Quando o Estado, através do autuante, assevera que os materiais intermediários não integram os produtos finais, acaba por confundir “produtos intermediários” com “matérias-primas”, notadamente porque “*o que integra o produto final é a matéria-prima*”, visto que o produto intermediário “*não integra, necessariamente, o produto final*”, não se incorporando, pois, fisicamente ao produto final. Ora, se o material intermediário efetivamente integrasse o produto final, conforme pretende a autuação, no particular, ele deixaria de ser material intermediário, passando a se caracterizar como matéria-prima.

Entendo que os aludidos produtos não podem ser considerados, à luz da legislação vigente, como “*materiais de consumo*”, posto que todos eles são integralmente consumidos no processo industrial, sendo fundamentais para o alcance da atividade primacial do recorrente, fazendo-se mister ressaltar que sem os mencionados produtos seria impossível surgir o produto final.

Invoco, como precedente, o nosso posicionamento divergente manifestado no Acórdão nº 0198-12/09.

*Ex positis*, em face de tudo quanto acima exposto, divergindo da voto no sentido de PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntár

Primeira Instância para afastar das infrações 3 e 4 os valores do imposto referentes aos produtos ácido clorídrico, fluido para freio, hipoclorito de sódio e sabão de esteira.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime quanto às infrações 3 e 4, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279459.0001/07-1, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.665.680,27**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.975.629,82 e 70% sobre R\$690.050,45, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “e” e “f”, VII, alíneas “a” e “b”, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR: (Infrações 3 e 4) Conselheiros (as): Mônica Maria Roters, Carlos Henrique Jorge Gantois, Valtércio Serpa Júnior, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 3 e 4): Conselheiro: Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DIVERGENTE  
(Infrações 3 e 4)

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS