

A. I. N° - 269358.0014/12-5
AUTUADO - NORSÁ REFRIGERANTES LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ LUIS SOUSA SANTOS
ORIGEM - IFEP SUL
INTERNET - 07. 11. 2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0255-01/13

EMENTA: ICMS. 1. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS DE REFRIGERANTES A CONTRIBUINTES DESTES ESTADO. IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS. O autuado não observou os valores estabelecidos nas Instruções Normativas nº 18, de 24/12/2010 e 63, de 14/04/2011, com vigências respectivas em 01/01/2011 e 01/05/2011, para refrigerantes de sua fabricação. Infração subsistente. 2. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS PRATICADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. OPERAÇÕES REGULARMENTE ESCRITURADAS. BRINDES. Restou comprovado que o autuado descumpriu as determinações dos arts. 564 e 565 do RICMS/BA/97 nas operações com brindes. Cabível a exigência do imposto. Infração subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo ao material destinado a lubrificação e manutenção de equipamentos (uso e consumo). Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É devido o imposto referente à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Considerando que este item da autuação está relacionado diretamente com a infração anterior, cabível integralmente a exigência do imposto. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de realização de diligência/perícia, com fulcro no art. 147, II, “b”, do RPAF/99. Auto de Infração **PROCEDENTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/05/2013, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$225.397,55, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao contribuinte:

1. Reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor R\$103.977,89, acrescido da multa de 60%. Consta que o estabelecimento auditado recolheu a menor o “ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA” em razão da aplicação a menor e/ou inaplicação da pauta fiscal determinada para

produtos da sua linha de produção (refrigerantes), conforme determinado nas Instruções Normativas nº 18, de 24/12/2010 e 63, de 14/04/2011, com vigências respectivas em 01/01/2011 e 01/05/2011. O Demonstrativo Anexo I, parte integrante do presente Auto de Infração, contém a discriminação analítica das operações aqui referidas. Foi observado o percentual de quebra de 1% previsto no art. quanto aos recipientes de vidro;

2. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$100.194,91, acrescido da multa de 60%. Consta que o estabelecimento auditado praticou operações tributáveis pelo ICMS caracterizadas por remessa em Bonificação e/ou Brinde (CFOP 5910), omitindo-se da tributação, conforme discriminação analítica constante do Demonstrativo Anexo II, parte integrante do presente Auto de Infração;

3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$10.257,36, acrescido da multa de 60%. Consta que o estabelecimento auditado adquiriu bens para uso e consumo apropriando-se do crédito fiscal correspondente, conforme Demonstrativo Anexo III, parte integrante do presente Auto de Infração, o qual discrimina analiticamente as operações por espécie de bem;

4. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$10.967,39, acrescido da multa de 60%. Consta que o estabelecimento auditado adquiriu bens para uso e consumo omitindo-se do recolhimento do ICMS DIFERENÇA DE ALÍQUOTA, conforme Demonstrativo Anexo III, parte integrante do presente Auto de Infração, o qual discrimina analiticamente as operações por espécie de bem e respectiva UF de origem.

O autuado apresentou defesa (fls. 296 a 310) consignando que, apesar do esforço do autuante, não pode prosperar as acusações pelas razões que passa a apresentar.

Sustenta que a infração 01 é improcedente, salientando que não deixou de utilizar a pauta fiscal contida nas Instruções Normativas citadas pelo autuante. Diz que, na verdade, utilizou o valor indicado nas Instruções Normativas não constando o valor para o refrigerante na garrafa retornável de 1000ml, razão pela qual estabeleceu uma relação de proporção com o valor da garrafa retornável de 201 a 599 ml e encontrou o valor para a garrafa de 1000ml que foi aplicado nas operações.

Frisa que o autuante também deixou de observar que parte das operações autuadas foi neutralizada em virtude do retorno da mercadoria, logo não há que falar em recolhimento do ICMS. Acrescenta que isso pode ser comprovado através do levantamento que realizou numa planilha, na qual aponta as notas fiscais de saídas que foram objeto da autuação e a nota fiscal de retorno a ela relativa. Registra, ainda, que as notas fiscais anexadas (doc. 03 e 04) é apenas por amostragem, em virtude do grande volume de notas fiscais, razão pela qual requer seja realizada diligência/perícia para comprovação de tais fatos.

Assinala que se observa, também, que em algumas das operações autuadas a diferença cobrada refere-se simplesmente ao fato de o autuante considerar, na soma, as seis casas decimais, o que gera uma diferença no total. Ressalta que na soma geral dos valores supostamente devidos, observa-se que o autuante considerou, em cada valor, as seis casas decimais, contudo, a nossa moeda corrente somente alcança até a segunda casa decimal, desprezando-se as demais, não podendo o autuante agir de forma diversa aumentando o valor da infração, razão pela qual o valor cobrado é indevido. Acrescenta, ainda, que parte das mercadorias arroladas na autuação, na verdade, não saiu da empresa, tratando-se de produto consumido internamente ou ainda vendido a funcionário, a exemplo das notas fiscais relacionadas na planilha que anexa (doc. 05).

Afirma que diante do exposto, a acusação fiscal deve ser considerada improcedente.

No que tange à infração 02, diz que está sendo acusado de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, referindo-se às remessas de brindes que realizou.

Diz que uma operação tributável pelo ICMS significa dizer que sobre ela incide o referido imposto e, de acordo com a Lei Complementar 87/96, no art. 2º, I, o ICMS “*incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias*”, entretanto, necessário se faz entender o conceito de mercadoria, segundo a norma, para fins de tributação. Apresenta a conceituação de “mercadoria” dada pelo dicionário Michaelis. Reporta-se, também, sobre o entendimento da doutrina sobre o conceito de “mercadoria”, reproduzindo textos de José Eduardo Soares de Melo, José Souto Maior Borges. Invoca e reproduz ainda decisões do STJ sobre a circulação jurídica da mercadoria, necessária para ocorrência do fato gerador do ICMS, pressupondo a existência do ato de mercancia, com objetivo de lucro.

Assevera que nesses termos, é forçoso reconhecer que mercadoria para fins de incidência do ICMS é aquela que é objeto de mercancia, de circulação econômica. Diz que, sendo assim, há de se concluir que sobre a operação de “remessa de brinde”, por não ter o intuito mercantil, não incide o ICMS, pois, na ocasião da aquisição, o brinde perde a característica de mercadoria porque não mais está sujeito à circulação econômica, já que será repassado gratuitamente.

Alega que tal entendimento se coaduna ao princípio da não-cumulatividade, que rege a apuração do ICMS, pelo qual a cada aquisição tributada de mercadoria o adquirente registra como o crédito o valor incidente na operação e a cada alienação tributada de produto, o alienante registra como débito o valor incidente na operação. Acrescenta que periodicamente, faz-se uma comparação entre os débitos e créditos, sendo que, caso os débitos sejam superiores aos créditos, o contribuinte deve recolher a diferença aos cofres públicos, contrariamente, caso os créditos sejam maiores, a diferença pode ser compensada posteriormente.

Salienta que por esse regime, considerando que a circulação de mercadoria, em regra geral, ocorre pela mercancia, e em regra, não se vende a mercadoria pelo preço que se adquire, sempre haverá mais débito que crédito e essa diferença é o valor do tributo. Diz que nessa esteira o RICMS/BA regulamentado pelo Decreto 6.284/97, em seu art. 564 assim estabelece, conforme transcrição que apresenta.

Aduz que se observa da referida norma que a operação com brindes não gera tributo a recolher, haja vista que o contribuinte se credita do mesmo valor do débito a ser lançado na saída, ou seja, como o brinde é repassado gratuitamente, ainda que o adquirente se credite do valor do ICMS pago na aquisição, consoante previsão legal, necessariamente o débito, na saída do brinde, deve ter o mesmo valor do crédito, e, por óbvio, quando se efetuar a compensação entre crédito e débito, não haverá tributo a ser recolhido, nem crédito a ser compensado posteriormente. Diz que noutras palavras, se a legislação já prevê que a operação não deve gerar tributo a recolher, não há dúvida de que os brindes não são “mercadorias” para fim de incidência do ICMS.

Frisa que se em nenhuma situação como essa há tributo a recolher, conclui-se que de fato não há operação tributável, consequentemente, não há que se falar que deixou de recolher tributo, porque tributo não há para ser recolhido.

Esclarece que não se creditou quando da aquisição dos brindes, pois, sabendo que a operação com referidos itens não geraria imposto a recolher, deu entrada nas notas fiscais como bem de uso e consumo, o que pode ser comprovado através do livro Registro de Entrada (doc. 06) e da planilha na qual constam todas as notas fiscais referentes às aquisições dos brindes do período autuado (doc. 07). Sustenta que o resultado final foi o mesmo de se creditar e se debitar, não trazendo nenhum prejuízo ao Estado. Informa, ainda, que em vista da grande quantidade de notas fiscais, no caso oitocentas notas fiscais, juntou cópias por amostragem, requerendo, assim, a realização de perícia/diligência a fim de que se comprove o alegado.

Relativamente às infrações 03 e 04, diz que em última análise se referem ao mesmo tema, qual seja, crédito indevido de ICMS referente a mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento e deixar de recolher o ICMS do diferencial de alíquotas nas aquisições de mercadorias destinadas, também, para uso e consumo.

Assevera que, ao contrário do que concluiu o autuante, tais produtos não são bens de uso ou consumo, mas produtos intermediários empregados no processo de industrialização de refrigerantes.

Aduz que o autuante não observa que o material de uso ou consumo é aquele importante para a empresa, mas não à fabricação do produto final nem é consumido no processo de produção, o que não se coaduna com o caso presente. Acrescenta que os produtos que o autuante entende não serem utilizados na fabricação/composição do refrigerante, na verdade, participam da linha de produção e constituem elementos essenciais, sem os quais o produto não atenderá os requisitos exigidos para venda.

Frisa que o erro do lançamento consiste em confundir, misturar, produtos intermediários, que não são equipamentos nem são peças de manutenção por eventual quebra de máquinas, mas são insumos de curta duração, ligados diretamente ao processo produtivo, cujo custo integra o valor do produto final, sem os quais não é possível viabilizar o processo industrial, com material de uso ou consumo relacionado a outros setores da empresa, que não à produção, tais como vendas, compras e administração. Diz que é nítida a distinção entre os dois.

Observa que os produtos intermediários a que a autuação se refere são os seguintes: lubrificante de esteira que, como o próprio nome indica, é utilizado para lubrificar as esteiras que movimentam os produtos; lubrificante a seco, igualmente usado para lubrificar as máquinas da linha de produção; solvente cod 8545 e solução para codificador, utilizado para codificar os produtos com data de validade e lote; ácido muriático é usado no controle do PH da água.

Afirma que os produtos acima mencionados se encaixam nesse contexto, porque são consumidos diretamente e se desgastam no seu processo industrial. Acrescenta que se considera consumido no processo de industrialização o produto que, desde o início de sua utilização na linha de produção/industrialização, tem o seu consumo ou desgaste, contínuo, gradativo e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos, sendo admissível o crédito do ICMS, nos termos do art. 93, I, "b", e § 1º do RICMS, cuja redação reproduz. Observa que o referido dispositivo autoriza o crédito de matérias-primas e produtos intermediários que forem consumidos no processo de industrialização, não condicionando em momento algum, que tais produtos se desgastem em ação direta exercida sobre o produto industrializado, apenas exige que sejam consumidos no processo de industrialização. Ou seja, desde que a mercadoria adquirida esteja vinculada à industrialização, seja consumida no processo industrial, constituindo-se elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, resta assegurado o direito ao crédito fiscal.

Diz que o fato é que os produtos adquiridos são produtos intermediários que estão vinculados e são consumidos no seu processo produtivo, que não se enquadram nem como ativo fixo e nem como bens de uso e consumo. Primeiro, porque estão de tal forma envolvidos na fabricação do produto explorado, que sem o seu concurso é impossível obter o produto final. Segundo, porque estão tão intrinsecamente relacionados ao produto final que se pode avaliar, antecipadamente, a quantidade a ser consumida, eis que guarda estrita relação ou proporção com o volume produzido. Terceiro, porque são consumidos e imprescindíveis ao processo de fabricação: mesmo sem fisicamente integrar o produto final, são intermediários de curta duração, porque os de longa duração são bens do ativo imobilizado.

Salienta que fabrica bebidas da marca "Coca-Cola" e que, além de estar-se falando em produção de alimento (bebida), o que por si só justifica a utilização de produtos que garantam a higienização em

toda linha de produção, deve-se ter em mente a própria imposição de rigores por parte da Vigilância Sanitária, em relação à higienização de tudo que envolve a produção de gêneros alimentícios.

Ressalta que na mesma linha de produção na qual se fabrica a Coca-Cola, por exemplo, são fabricadas também outras bebidas (Fanta, Kuat etc.), assim, ao encerrar a fabricação de um tipo de bebida, toda a linha de produção é submetida a um rigoroso processo de higienização, no intuito de retirar vestígios do produto anterior e preparar o maquinário para a próxima bebida, significando dizer que os produtos adquiridos são consumidos no cumprimento das etapas do processo industrial.

Aponta como um fato relevante, além dos já apresentados, o fato de que os produtos em questão compõem o custo de produção, razão pela qual não se pode negar que compõem o preço do produto acabado que será tributado pelo ICMS ao argumento de que o ICMS está sujeito ao crédito físico. Diz que, por isso, negar o direito ao crédito viola a não-cumulatividade consagrada na Constituição Federal, fazendo incidir duas vezes o ICMS sobre o mesmo produto.

Assinala que com base na distinção feita entre produtos intermediários e produtos de uso e consumo, e em harmonia com o art. 93, I, “b”, e § 1º do RICMS, compensou o ICMS devido nas saídas, com o ICMS pago, na aquisição dos produtos intermediários, imprescindíveis e essenciais ao funcionamento do setor industrial e participam ativamente das etapas de industrialização.

Observa que o crédito relativo ao produto intermediário não é uma questão meramente circunstancial, mas antes de tudo legal, razão pela qual, deve ser analisado de acordo com suas funções na linha de produção, e que os custos com o produto intermediário estão incluídos no preço final das mercadorias fabricadas e que são utilizados em etapas indispensáveis ao processo de industrialização.

Concluiu quanto a estas infrações que restou correta a sua conduta em ter deixado de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação (Infração 4), bem como o crédito fiscal nas aquisições de mercadorias (intermediárias) do Estado da Bahia e de outras unidades da Federação (Infração 3), sendo totalmente improcedentes.

Prosseguindo, alega a desproporcionalidade da multa imposta, dizendo que a multa não tem caráter remuneratório, mas punitivo, e deve ser aplicada na proporção da penalidade cometida pelo infrator, uma vez que é princípio constitucional que os iguais devem ser tratados igualmente e que os desiguais devem ser tratados desigualmente.

Aduz que se defende neste ponto a desproporcionalidade da multa aplicada, por desarrazoada, desproporcional, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório, tendo sido esquecido o seu caráter punitivo, transformando-o em arrecadatório. Acrescenta que a infração à legislação tributária deve ser punida da mesma forma que o é a infração à legislação penal, sendo necessária a dosimetria da pena por força do princípio da proporcionalidade. Invoca e reproduz jurisprudência nesse sentido.

Diante disso, pede, sucessivamente, à improcedência da exigência fiscal, que seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada.

Continuando, diz que deve levado em consideração também o benefício da dúvida, invocando, nesse sentido, o art. 112, do CTN, que determina que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Aduz que, pelo desenvolvimento dos seus argumentos, resta evidenciada a sua certeza em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da ilegalidade e inconstitucionalidade da autuação, diante da insubsistência da cobrança, situação que tornam o crédito tributário ilícito, incerto e ilegal. Requer que se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art. 112, do CTN, que lhe seja aplicada a interpretação mais favorável, julgando improcedente o Auto de Infração.

Finaliza requerendo a improcedência do Auto de Infração. Protesta e requer, ainda, por todos os meios de provas permitidos em direito, bem como por juntada posterior de provas, perícia e diligência fiscal-contábil, vistoria, inspeção.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 480 a 499) discorrendo, inicialmente, sobre as infrações imputadas ao autuado e sobre os argumentos apresentados na impugnação.

Opina pelo indeferimento do pedido de diligência/perícia formulado pelo autuado, por entender ausentes os requisitos previstos no art. 147 do RPAF/99, pois o Auto de Infração encontra-se instruído com os meios de prova necessários à análise técnica do colegiado.

Rechaça a argumentação defensiva atinente à infração 01, de que o estabelecimento não deixou de utilizar os valores constantes da pauta fiscal objeto das Instruções Normativas nº 63, com vigência entre 01/01/2011 e 30/04/2011 e 18, vigente a partir de 01/05/2011 até o fim do período auditado, findo em 31/12/2011, e que não constaria dos referidos atos normativos o valor para o refrigerante na garrafa retornável de 1000 ml (1 litro) o que a levou a estabelecer uma relação de proporcionalidade com o valor da garrafa retornável de 201 a 599 ml, encontrando assim o valor do recipiente de 1000 ml que foi tributado nas operações respectivas, afirmando que tal argumentação não encontra justificativa. Sustenta que o valor de pauta para o referido recipiente consta sim dos referidos atos normativos, conforme cópias que instruem o presente lançamento, acostadas às fls. 232 a 236 dos autos. Observa que na Instrução Normativa nº. 63/2010 o valor previsto foi R\$1,54 por litro retornável e na Instrução Normativa nº. 18/2011 o valor previsto foi de R\$1,62, exatamente os valores tributados no lançamento, abatido de 1% a título de quebra, conforme norma inserta no art. 61, § 5º, do RICMS/BA/97, aprovado pelo Dec. 6.284/97.

Salienta que nos referidos atos tem-se a descrição específica de cada refrigerante, de acordo com a capacidade de cada recipiente e levando em consideração ser este retornável ou não. Acrescenta que para o recipiente de 1000 ml retornável a descrição não é específica, mas genérica para todos as espécies elencadas. Registra, ainda, que no final desses atos normativos sob a descrição “todos garrafa retornável 601 a 1000 ml”, significando que se aplica para qualquer das espécies descritas quando a embalagem estiver contida neste intervalo.

Quanto à alegação defensiva de que não foi observado que parte das operações foi neutralizada em virtude do retorno da mercadoria, logo não havendo falar em recolhimento do ICMS, contesta tal argumentação, afirmando que houve tributação a menos ou a falta pura e simples de tributação. Aduz que o fato de haver retorno eventual de mercadoria em cuja saída houve a tributação pelo “ICMS NORMAL” e “SUBSTITUÍDO” deve ser “neutralizado” pelo crédito tanto do ICMS normal quanto do substituído. Acrescenta que, por óbvio, havendo nova operação de saída, como evidenciado no presente caso, para repor ao cliente a mercadoria avariada, dever haver simplesmente nova incidência do “ICMS NORMAL” e “SUBSTITUÍDO”.

No que tange à alegação defensiva de que as diferenças apontadas são decorrentes do fato de ter sido considerado nos cálculos 06 (seis) casas decimais, sustenta que também não procede.

Salienta que foram consideradas no levantamento realizado, conforme Demonstrativo Anexo I, diferenças em relação ao valor de pauta a partir de R\$0,03. Diz que tal diferença, a princípio, pode parecer irrelevante, contudo, se considerada dezenas de milhares de operações, percebe-se que impactam consideravelmente na apuração dos valores mensais a recolher. Acrescenta que, por outro lado, não deve se olvidar que na imensa maioria das operações analisadas, isto é, mais de 4 milhões de registros, não houve diferença nenhuma nos cálculos, havendo fidelidade total com os valores realizados pelo contribuinte. Ressalta que, além disso, as diferenças não se referem a divergência quanto a arredondamento de resultado, mas sim por erro na indicação do valor de pauta previsto ou a sua omissão pura e simples.

Quanto à alegação de que foram consideradas operações de consumo interno e/ou fornecimentos a funcionários, assevera que não procede, haja vista que, na fase de execução do trabalho de

auditoria, houve interação total com o setor fiscal do estabelecimento quando foram identificadas as operações enquadráveis neste argumento, excluindo-se do levantamento aquelas em que houve cabal convencimento. Acrescenta que, ao contrário do que se possa imaginar, na fase de execução de uma auditoria fiscal desta magnitude busca-se interagir continuamente com o setor especializado do estabelecimento, procurando-se entender seu *modus operandi*, já possibilitando o exercício do direito de defesa e, por conseguinte, precavendo-se de exigências fiscais indevidas. Aduz que pode ser dito que nesta fase já ocorre certa dialética procedimental, com remessas e análises de relatórios preliminares.

Conclui quanto a esta infração dizendo que o procedimento do autuado afrontou a norma regente, sendo o valor tributado nas operações apontadas insuficiente e a autuação por esta razão deve ser mantida.

No respeitante à infração 02, destaca, inicialmente, a impropriedade da jurisprudência citada. Observa que o RE nr. 1.364.869/MG trata de locação de equipamentos e o RE nr. 1.111.156/SP expressa entendimento jurídico quanto a bonificação, hipóteses bem diversas da tratada no lançamento, embora, neste último caso com incidência manifesta do ICMS normal e substituído, conforme amplo entendimento dos órgãos fazendários estaduais.

Consigna que inexistente dúvida quanto à incidência do ICMS no caso de fornecimento de brindes, bem compreendido o seu específico regime jurídico.

Salienta que a tributação levada a efeito não está a dizer que haja incidência do ICMS sobre valor agregado, posto que inexistente em tais operações. Observa que o RICMS/BA/97 determina é que haja o registro normal da operação de aquisição de brindes, inclusive quanto ao crédito fiscal e, ao mesmo tempo a este procedimento, exige-se a emissão de nota fiscal de saída tendo como valor tributável o mesmo atribuído na entrada, incidindo sobre ele alíquota interna, dispensando-se assim sua emissão quando da efetiva entrega do brinde. Aduz que se a aquisição do brinde deu-se internamente, nenhum impacto tal procedimento causa na apuração do valor mensal devido, haja vista que haverá um débito e um crédito no mesmo valor. Entretanto, se a aquisição ocorreu em unidade federada diversa, a esmagadora maioria no presente caso, haverá impacto relacionado unicamente ao diferencial de alíquota observado, sendo isso de uma clareza solar. Assinala que é disso que cuidam os artigos 564 e 565 do RICMS/BA.

Assegura que desse modo é improcedente a afirmação defensiva de que operação de saídas de brinde não gera ICMS a recolher. Salienta que tais operações são tributadas normalmente, seu crédito pela aquisição está franqueado sem embargo, embora seu impacto na apuração mensal seja de mero recolhimento de diferencial de alíquota.

Registra que, se porventura o autuado não compensou o crédito fiscal destacado nas respectivas operações de entrada, conforme afirma, poderá ainda fazê-lo, desde que dentro do prazo de cinco anos contados a partir da emissão dos documentos fiscais de entrada, consoante o art. 31, Parágrafo único, da Lei nº 7.014/96.

No que concerne às infrações 03 e 04, consigna que a esta matéria importa esclarecer que ainda não se adotou integralmente no Brasil em matéria de ICMS o regime do crédito financeiro quanto a bens de uso e consumo. Diz que a norma inserta no art. 33, inciso I, da Lei Complementar 87/96 é clara ao indicar seu termo inicial de vigência em 01/01/2020. Acrescenta que até esta data segue em *vacatio*.

Observa que no estágio atual prevalece o entendimento de que o creditamento ou compensação só deve ocorrer quando se tratar de insumos que se incorporem ao produto final ou que sejam consumidos específica e integralmente no curso do processo de industrialização.

Salienta que no caso dos bens elencados no “Demonstrativo Anexo III” verifica-se tratar-se de bens de uso e consumo não “vocacionados” especificamente à fabricação de refrigerantes, destinando-se à higienização e limpeza de quaisquer instalações industriais que processam bens alimentícios,

obrigadas por normas específicas de saúde pública a perseguirem rígidos padrões de higiene e sanidade. Ou seja, propiciam as condições de limpeza e higienização a partir das quais é possível processar-se as matérias primas e produtos intermediários que irão efetivamente compor o produto refrigerante, mas não necessariamente o compõe ou é consumido no seu processamento específico, valendo dizer que não estão vinculados à industrialização em si mesma, se constituindo, do ponto de vista da incidência do ICMS, em produtos de uso e consumo, cujo creditamento ainda é vedado e exige o pagamento do “DIFAL” correspondente.

Frisa que tal matéria já foi magistralmente analisada por este CONSEF em diversos julgados, conforme o Acórdão JJF Nº. 0106-05/12, cujos fundamentos invoca, também, para este caso (docs. fls. 241 a 248).

Com relação à argumentação defensiva atinente à desproporcionalidade da multa imposta, manifesta o entendimento de que é inapreciável nesta via, eis que decorrência direta da lei sem qualquer margem de valoração na esfera administrativa. Também considera inaplicável a tese da interpretação benigna aduzida pelo impugnante com fundamento no art. 112 do CTN, posto que ausentes seus requisitos, no caso, dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Conclui mantendo o Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de quatro infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado.

Inicialmente, no que concerne à solicitação do impugnante para realização de diligência/perícia no intuito de que sejam averiguadas as suas alegações atinentes às infrações 01 e 02, não vislumbro a necessidade de realização de diligência, haja vista que o processo se encontra devidamente instruído, o que permite ao julgador o pleno convencimento sobre as matérias tratadas nas duas infrações e, portanto, sobre decisão da lide. A realização de perícia também não se faz necessária, pois as matérias trazidas a discussão em ambas as infrações não exige a participação de um perito, por se tratar de assuntos de conhecimento pleno dos julgadores. Desse modo, indefiro o pedido com fulcro no art. 147, I, “a” II, “b” do RPAF/99.

No que tange à infração 01, verifico que diz respeito à retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, por não ter o autuado aplicado o valor da pauta fiscal prevista para produtos da sua linha de produção, no caso, refrigerantes, na forma das Instruções Normativas nº 18, de 24/12/2010 e 63, de 14/04/2011, com vigências, em 01/01/2011 e 01/05/2011, respectivamente.

Observo que o autuado rechaça este item da autuação, afirmando que não procede a acusação fiscal, pois não deixou de utilizar a pauta fiscal contida nas referidas Instruções Normativas. Diz que utilizou o valor indicado nas Instruções Normativas não constando o valor para o refrigerante na garrafa retornável de 1000 ml, razão pela qual estabeleceu uma relação de proporção com o valor da garrafa retornável de 201 a 599 ml e encontrou o valor para a garrafa de 1000ml que foi aplicado nas operações.

Vejo, também, que o autuante contesta essa argumentação defensiva afirmando que o valor de pauta para o referido recipiente consta sim dos referidos atos normativos. Registra que na Instrução Normativa nº. 63/2010 o valor previsto foi R\$1,54 por litro retornável e na Instrução Normativa nº. 18/2011 o valor previsto foi de R\$1,62, exatamente os valores tributados no lançamento, abatido de 1% a título de quebra, conforme norma inserta no art. 61, § 5º, do RICMS/BA/97.

Constato que assiste razão ao autuante, haja vista que, de fato, as cópias das referidas Instruções Normativas, acostadas às fls. 232 a 236 dos autos, indicam o valor de R\$1,54 e de R\$1,62 por litro retornável, respectivamente, 63/2010 e 18/2011, sendo estes os valores considerados no levantamento, inclusive com o abatimento de 1% a título de quebra, conforme manda o no art. 61, § 5º, do RICMS/BA/97, aprovado pelo Dec. 6.284/97.

Da análise das referidas Instruções Normativas observa-se, claramente, que estas descrevem de forma específica cada refrigerante, identificando a capacidade de cada recipiente, inclusive a condição de se tratar de retornável ou não. Constato ainda que, efetivamente, consta nas referidas instruções normativas que... *“todos garrafa retornável 601 a 1000 ml”*.

Quanto à alegação defensiva que o autuante também deixou de observar que parte das operações objeto da autuação foi neutralizada em virtude do retorno da mercadoria, observo que não procede esta alegação defensiva, haja vista que existindo desfazimento do negócio e, conseqüentemente, a devolução ou retorno da mercadoria, cuja operação de saída foi tributada, tanto com o destaque do ICMS normal e o ICMS substituído, cabe o creditamento das parcelas anteriormente destacadas, a fim de afastar um débito indevido. Obviamente, ocorrendo a realização de nova operação de saída, haverá tributação tanto do ICMS normal como do ICMS substituído.

No tange à alegação defensiva de que em algumas das operações autuadas a diferença cobrada refere-se simplesmente ao fato de o autuante considerar, na soma, as seis casas decimais, o que gera uma diferença no total, vejo que assiste razão ao autuante, haja vista que os valores apontados no “Demonstrativo Anexo I”, dizem respeito a diferenças em relação ao valor de pauta a partir de R\$0,03, e não a arredondamento, portanto, conforme a acusação fiscal.

Relativamente à alegação defensiva de que parte das mercadorias arroladas na autuação, na verdade, não saiu da empresa, tratando-se de produto consumido internamente ou ainda vendido a funcionário, a exemplo das notas fiscais relacionadas na planilha que anexa (doc. 05), verifico que tais documentos não confirmam essa argumentação. Relevante registrar que, conforme dito pelo autuante, na fase de execução do trabalho de auditoria, *houve interação total com o setor fiscal do estabelecimento quando foram identificadas as operações enquadráveis neste argumento, excluindo-se do levantamento aquelas em que houve cabal convencimento*.

Diante do exposto, esta infração é subsistente.

Quanto à infração 02, verifico que o contribuinte foi acusado de ter deixado de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Conforme consta na descrição dos fatos, o autuado praticou operações tributáveis pelo ICMS caracterizadas por remessa em “Bonificação e/ou Brinde (CFOP 5910)” omitindo a tributação.

Vejo que o autuado rechaça a acusação fiscal afirmando que sobre a operação de “remessa de brinde”, por não ter o intuito mercantil, não incide o ICMS, pois, na ocasião da aquisição, o brinde perde a característica de mercadoria, por não mais estar sujeito à circulação econômica, já que será repassado gratuitamente.

Certamente labora em equívoco o autuado quando sustenta que o brinde, por não ter o intuito mercantil, não tem a incidência do ICMS.

Em verdade, o brinde tem um tratamento específico dispensado pelo Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, conforme se verifica da leitura dos arts. 564 e 565, abaixo reproduzidos:

Art. 564. *Considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final.*

Art. 565. *O contribuinte que adquirir brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final deverá:*

I - *lançar a Nota Fiscal emitida pelo fornecedor no Registro de Entradas, com direito a crédito do imposto destacado no documento fiscal;*

II - emitir, no ato da entrada da mercadoria no estabelecimento, Nota Fiscal com lançamento do imposto, incluindo no valor da mercadoria adquirida o IPI eventualmente lançado pelo fornecedor e fazendo constar, no local destinado à indicação do destinatário, os mesmos dados do emitente da nota fiscal, bem como a seguinte expressão no corpo do documento fiscal: "Emitida nos termos do art. 565 do RICMS-BA";

III - lançar a Nota Fiscal referida no inciso anterior no Registro de Saídas, na forma regulamentar.

§ 1º É dispensada a emissão de Nota Fiscal na entrega de brinde ao consumidor ou usuário final.

§ 2º O contribuinte que efetuar a remessa de brindes para distribuição fora do estabelecimento diretamente a consumidor ou usuário final observará o seguinte:

I - emitirá Nota Fiscal relativa a toda a remessa, nela mencionando os requisitos previstos e, especialmente:

a) a natureza da operação: "Remessa para distribuição de brindes";

b) o número, a série, a data da emissão e o valor da Nota Fiscal referida no inciso II deste artigo;

II - a Nota Fiscal referida no inciso anterior será lançada no Registro de Saídas apenas nas colunas relativas ao número, série, data e "Observações".

Conforme a dicção desses dispositivos do RICMS/BA/97, o contribuinte ao receber o brinde deverá lançar a Nota Fiscal emitida pelo fornecedor no Registro de Entradas, *com direito a crédito do imposto destacado no documento fiscal*.

Ainda, no ato da entrada do brinde no estabelecimento, deverá emitir **Nota Fiscal de saída** - e não Nota Fiscal de entrada - **com lançamento do imposto**, incluindo no valor da mercadoria adquirida o IPI eventualmente lançado pelo fornecedor e fazendo constar, no local destinado à indicação do destinatário, os mesmos dados do emitente da nota fiscal, bem como a seguinte expressão no corpo do documento fiscal: "Emitida nos termos do art. 565 do RICMS-BA".

A Nota Fiscal de entrada e a Nota Fiscal de saída serão escrituradas nos respectivos livros fiscais – Registro de Entradas e Registro de Saídas – com lançamento do imposto "débito/crédito", portanto, em perfeita sintonia com o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Apenas quando da entrega do brinde ao consumidor final é que fica dispensada a emissão de Nota Fiscal. Ou seja, apesar de haver dispensa de emissão da Nota Fiscal de entrega de brinde na saída, isso não quer dizer que não há incidência do ICMS, conforme pretendido e procedido pelo autuado.

Cumpra registrar que a jurisprudência aduzida pelo impugnante não guarda qualquer relação com a matéria de que trata este lançamento de ofício, sendo atinentes a locação de equipamentos e a bonificação.

Quanto à argumentação defensiva de que não compensou o crédito fiscal destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos brindes, cabe consignar que o art. 101 do RICMS/BA/97, prevê a possibilidade de utilização extemporânea dos referidos créditos, desde que observadas as condições nele estabelecidas.

Dessa forma, esta infração é subsistente.

No respeitante às infrações 03 e 04, cujo exame será feito simultaneamente dada à relação direta entre as duas infrações, cabe observar que para ser considerado como produtos intermediários é condição indispensável que estes sejam consumidos no processo produtivo ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua composição, conforme previsto no art. 93, §1º, do RICMS/97.

Já os produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, que são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo, haja vista que têm por finalidade 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, se enquadram como materiais de consumo. Ou seja, o consumo desses produtos não tem relação direta com a produção, participando, na realidade, de forma indireta. Vale dizer que, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, razão pela qual se enquadram como material de consumo, cuja admissibilidade dos créditos fiscais está prevista a partir de 1º de janeiro de 2020, por

força de disposição da Lei Complementar nº 138/2010, que deu nova redação ao art. 33, I, da Lei Complementar 87/96.

No caso em exame, considerando o tipo de atividade executado na fabricação de cerveja e refrigerante, constato que todos os produtos arrolados no “Demonstrativo Anexo III” elaborado pelo autuante, a exemplo, de dicolub, sabão para piso, lubrificantes, sabonete líquido, diversey, solvente, tinta, solução, etc., têm a natureza de bens de consumo, dada as suas destinações, conforme discorrido acima.

Diante disso, a infração 03 é subsistente, haja vista a vedação legal de apropriação de crédito fiscal atinente a material de consumo, cuja admissibilidade somente ocorrerá a partir de 1º de janeiro de 2020, por força de disposição da Lei Complementar nº 138/2010, que deu nova redação ao art. 33, I, da Lei Complementar 87/96, caso não ocorra nova prorrogação.

Também é subsistente a infração 04, tendo em vista que 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, conforme ocorre com aqueles arrolados no “Demonstrativo Anexo III”.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.0014/12-5**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$225.397,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a”, “e” e “f”, e VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR