

A. I. N<sup>º</sup> - 279757.0045/11-6  
**AUTUADO** - NORSA REFRIGERANTES LTDA.  
**AUTUANTES** - EDUARDO ANDRÉ MOREIRA TOSTA e AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 25.04.2014

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF N<sup>º</sup> 0075-04/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. a) ADQUIRIDO EM OUTROS ESTADOS. b) ADQUIRIDO NO ESTADO DA BAHIA. Para que um material seja considerado intermediário, é necessário que seja indispensável e que se desgaste em decorrência de sua participação na elaboração do produto final, exigindo-se que entre em contato com este último, não se integrando a ele por não se tratar de insumo. Caracterizadas as infrações 1 a 3. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a) ANTECIPAÇÃO PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo, convertendo-se a exigência relativa ao ICMS não antecipado em multa equivalente a 60% do valor inicialmente lançado. Infração 04 parcialmente elidida após revisão fiscal. b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infração 05 parcialmente elidida após revisão fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade. Diligência efetuada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2011, exige ICMS no valor histórico de R\$ 3.990.719,54, sob a acusação do cometimento das seguintes irregularidades, nos exercícios de 2008 e 2009.

Infração 01 - Deixou de recolher o ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento. R\$ 95.137,15 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei 7.014/96.

Infração 02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal, referente às aquisições em outros Estados de materiais para uso e consumo. R\$ 84.150,89 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei 7.014/96.

Infração 03 - Utilizou indevidamente crédito fiscal, relativo às aquisições na Bahia de materiais para uso e consumo. R\$ 54.622,25 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96.

Infração 04 - Deixou de efetuar o recolhimento do imposto por antecipação parcial, concernente às aquisições de mercadorias provenientes de outros Estados para fins de comercialização. R\$ 469.297,31 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

Infração 05 - Reteve e recolheu a menos o tributo, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. R\$ 3.287.511,94 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei 7.014/96.

O autuado, em sua impugnação (fls. 261 a 281), argumenta que as três primeiras infrações dizem respeito ao mesmo tema (diferença de alíquotas e crédito indevido de aquisições de materiais de uso e consumo), alegando que na realidade trata-se de produtos intermediários, empregados no processo de industrialização na condição de elementos essenciais, sendo legítima a utilização do crédito e indevido o recolhimento da diferença de alíquotas.

Afirma que, consoante relação juntada à fl. 299, os produtos intermediários são os abaixo relacionados.

1. Lubrificantes e sabão de esteira: têm como função o deslize das garrafas.
2. Sanitização de linha: higienização interna, essencial à garantia de qualidade e manutenção das características de cada produto ao final da industrialização.
3. Aluminato de sódio: coagulante de tratamento da água utilizada na industrialização.
4. Hipoclorito de sódio: destinado ao tratamento de desinfecção da água utilizada na cadeia produtiva.
5. Outros produtos: eventual perícia técnica pode comprovar que o uso é indispensável ao processo industrial.

Segundo alega, exercendo atividade de industrialização de refrigerantes, durante o processo emprega diversos produtos intermediários, por serem essenciais nas fases produtivas, de acordo com o disposto no art. 93, I, “b” e §1º do RICMS/BA, que transcreve às fls. 265/266. Diz que os itens listados pelo autuante estão “vinculados e são consumidos no processo industrial”, configurando produtos intermediários, não se mostrando devido o diferencial de alíquotas e sendo pertinente o crédito fiscal.

A seu ver, não pode haver confusão conceitual entre produtos intermediários (que não são equipamentos, nem peças de manutenção por eventual quebra de máquinas, mas insumos de curta duração, ligados diretamente ao processo produtivo, cujo custo integra o valor do produto final, sem os quais não é possível viabilizar a indústria) com material de uso ou consumo, relacionado a outros setores do estabelecimento.

Transcreve o Parecer Normativo SER 10/75 (fls. 266/267), extraído da Internet, e diz que o aproveitamento do crédito de produto intermediário não é uma questão meramente circunstancial, mas legal, visto que os seus custos são incluídos no preço final das mercadorias fabricadas.

Em seguida, traz aos autos parte de texto contido no Acórdão 14.317/01, referente ao AI 01.00013.7201/96, julgado no Tribunal Administrativo da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, ressaltando que o que caracteriza o produto intermediário é o “*desgaste, o consumo contínuo, gradativo, progressivo, seja ele físico ou químico, desde o início de sua utilização no processo produtivo, até a sua inutilização por força de sua finalidade específica no processo industrial*”.

Na sua concepção, o laudo técnico de fls. 300 a 347 indica a forma de consumo dos produtos nas etapas do processo fabril, o que pode vir a ser complementado através de outros documentos

semelhantes, assegurando assim o direito à utilização do crédito, nos termos do art. 93, I, “b” e §1º do RICMS/97/BA, em consonância com o princípio da não cumulatividade.

Alega que vedar a utilização do crédito relativo a produtos intermediários e exigir pagamento do ICMS da diferença de alíquotas fere o princípio da legalidade e requer a improcedência das infrações 1, 2 e 3.

Com respeito à infração 4, sustenta que foi exigido o ICMS por antecipação parcial referente a aquisições interestaduais de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária (art. 353, II, itens 3.2 e 3.5 c/c art. 352-A, § 1º, III, RICMS/BA): refrigerantes (NCM/SH 2202) e bebidas energéticas e isotônicas (NCM/SH 210690 e 220290, previstas na Lei 7.667/00).

O art. 352-A, §1º, III, do RICMS prevê que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação e exclui a exigência em relação às mercadorias submetidas à substituição tributária. Elenca os produtos que afirma estarem sob o albergue do mencionado regime, quais sejam: KUAT GUAR. LT 12X350ML, KUAT LT 2X6MULTIPACK, NESTEA LIM. LIG LT C6, NESTEA LIMAO BIB10L, NESTEA LIMAO LT C/06, NESTEA LIMAO PET1,5L C06, NESTEA MARAC LT C/06, NESTEA PESLIG PET1,5L C6, NESTEA PESS LIG LTC/6, NESTEA PESS LT C/06, NESTEA PESSE PET1,5L C06 e NESTEA TANG LT C/06.

O gravame teria sido pago quando da saída subsequente das mercadorias. Portanto, inexistiria razão para se exigir pagamento do que já foi recolhido, mesmo que não o tenha sido no momento da aquisição.

Transcreve Acórdãos do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), nos quais restou decidido que, uma vez adimplida a obrigação principal no momento da saída, verifica-se apenas a intempestividade do recolhimento, sendo cabível a aplicação de multa, e não exigência de imposto.

Ressalta que o não afastamento da exigência importa enriquecimento ilícito do Estado, visto que o valor cobrado constitui crédito na saída, o qual não foi utilizado.

Salienta, também, que o autuante deixou de observar o “*efetivo recolhimento da antecipação parcial reclamada*”, conforme relatório de fls. 413 a 436.

Requer a improcedência da infração.

Relativamente à infração 5, alega que na apuração dos valores exigidos não foram considerados os retornos e devoluções das vendas, o que resulta em exigência de ICMS de operações não consumadas. Na sua atividade operacional, é constante a devolução de vendas ou a não entrega ao destinatário, retornando assim as mercadorias ao estabelecimento de origem.

O art. 334, I do CPC dispõe que “*não dependem de prova os fatos notórios*”, norma que configura o dever do autuante de provar que as devoluções não ocorreram, não podendo simplesmente desconsiderá-las.

Afirma que todas as devoluções e retornos foram lançados no Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), conforme cópias anexadas (fls. 347 a 412), tendo sido subtraído o imposto por substituição relativo a essas saídas canceladas do montante a ser recolhido no mês.

Às fls. 274 a 276, transcreve os artigos 362 e 368 do RICMS/97/BA, que trata destes procedimentos.

Pede a realização de perícia fiscal, para comprovar as suas argumentações, assinala que a multa é confiscatória, reclama o benefício da dúvida quanto à interpretação da norma jurídica, previsto no art. 112 do CTN, e pede, sucessivamente, a improcedência do lançamento de ofício ou a redução ou cancelamento do percentual da penalidade de 60%.

Os autuantes produzem informação fiscal (fls. 440 a 443), na qual inicialmente descrevem as acusações e dizem que, com relação às infrações 1, 2 e 3, foi apresentado o argumento único e singular de que as operações com os itens objeto da autuação, a exemplo de “*lubrificantes e*

*sabão de esteira, sanitizante, aluminato de sódio, hipoclorito de sódio, e outros produtos*”, utilizados para limpeza, desinfecção e tratamento de água ensejam direito à utilização de crédito fiscal por se classificarem como materiais intermediários, e não de uso e consumo.

Tal matéria, conforme afirmam, é indiscutível sob o prisma da legislação tributária estadual, que coíbe a utilização do crédito das citadas mercadorias por não integrarem o produto final ou não modificarem as suas características, ao teor do disposto no art. 93, I, “b” do RICMS/97/BA, que trata de produtos intermediários, não sendo o caso.

Requerem a procedência dessas imputações.

Quanto à infração 04, diante da alegação defensiva de que os itens relacionados no demonstrativo de fls. 30 a 180 fazem parte do regime de substituição tributária e de que o ICMS foi recolhido nas saídas, esclarecem que as mercadorias em comento foram adquiridas pelo autuado em outras unidades da Federação, com o destaque do imposto denominado “normal”. Não houve registro nos documentos fiscais nem retenção do ICMS por substituição na origem, e quando das entradas as compras foram escrituradas como de mercadorias tributadas, tendo sido utilizado como crédito fiscal o valor do tributo destacado nas notas.

Também não foi recolhido o ICMS por antecipação parcial referente às entradas no estabelecimento (fls. 30 a 180), que é o que se está a reclamar no Auto de Infração.

Reconhecem que quando das saídas o impugnante destacou e recolheu regularmente o tributo, “*como se se tratasse de operações tributadas (e não enquadradas no regime de substituição tributária)*”.

Adiante, pontuam que na época da ação fiscal verificaram os dispositivos citados pelo defendant (artigos 352-A e 353 do RICMS), concluindo, a partir dos códigos da NCM/SH, que as mercadorias não se enquadravam no regime de substituição tributária, seguindo o entendimento da sociedade empresária, “*que agora ela nega*”.

Reputam questionável o fato de a mesma (sociedade) afirmar que as citadas mercadorias não são tributadas (mas enquadradas no regime de substituição tributária) “*mas ter utilizado o crédito fiscal destacado nos documentos fiscais de aquisição e ter tributado, normalmente, nas saídas*”.

Como argumento adicional, assinalam que a exigência do ICMS por antecipação parcial não onera “*substancialmente a autuada, à exceção dos acréscimos tributários*”, mas caso considere que os itens são de fato sujeitos à substituição o “*julgador poderá decidir por converter a exigência em multa de caráter pecuniário de 60% sobre o valor do crédito fiscal indevido, à luz da Lei nº 7.014/96*”.

No tocante à infração nº 5, diante dos resumos apresentados às fls. 181 e 206 e da alegação de que não foram considerados os retornos e devoluções de mercadorias, refutam pontuando que o autuado não obedeceu às premissas do RPAF/BA, deixando de apresentar, na impugnação, toda a documentação e meio de prova que deveria dar suporte aos seus argumentos, além de demonstrativo analítico, relacionando as notas fiscais que originam os valores registrados no livro RAICMS, por exemplo, às fls. 351 a 411.

Afirmam que, diante da falta dos demonstrativos analíticos, não podem confirmar a veracidade das informações e a consistência dos valores suscitados pelo defendant. Requerem a procedência das infrações 1, 2, 3 e 4 e não se opõem ao pedido de diligência.

Intimado para tomar conhecimento da informação, o contribuinte se manifesta às fls. 447 a 466.

Ressalta a tempestividade, o envio dos arquivos magnéticos e faz uma síntese das infrações e das sustentações dos auditores.

Reiterando as alusões defensivas referentes às três primeiras infrações, requer a realização de diligência para análise do laudo técnico (fls. 300 a 343) e a improcedência da autuação, com a ressalva de que os autuantes não discordaram (da conversão em diligência).

Com referência à infração 4, volta a argumentar que as mercadorias fazem parte do regime de substituição tributária e que não se aplica a exigência do ICMS por antecipação parcial (art. 352-A, §1º, III do RICMS/BA), tendo sido recolhido no todo o imposto devido no momento das saídas, bem como que não foram considerados os recolhimentos efetuados no período fiscalizado.

No que diz respeito à infração 5, repete a alegação de que não foram consideradas as saídas anuladas com as (os) respectivas (os) devoluções e retornos, conforme documentos juntados com a defesa, e pede perícia.

Por fim, volta a pleitear redução ou cancelamento das multas propostas e protesta pela produção de provas através de todos os meios permitidos, inclusive perícia e diligência fiscal e contábil.

Na pauta de 31 de janeiro de 2012 a 4ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal – converteu o feito em diligência (fls. 470/471) para que, com relação às infrações 01 a 03, os autuantes esclarecessem se aluminato e hipoclorito de sódio são utilizados no tratamento da água e integram o produto final (refrigerantes). Em caso afirmativo, foi solicitada a exclusão dos valores correspondentes dos demonstrativos.

Quanto à infração 04, as seguintes medidas foram determinadas.

- a) Intimação do defendant para apresentar as notas fiscais de entradas e saídas relativas aos produtos indicados nos levantamentos de fls. 30/180, com juntada de cópias.
- b) Constatar se ocorreu retenção por parte do destinatário (Protocolo ICMS 11/1991), antecipação do pagamento na entrada por parte do impugnante ou retenção do ICMS-ST nas saídas do autuado, com a exclusão dos valores referentes às notas que se enquadrasssem em tais condições.

No que concerne à infração 05, requereu-se o seguinte:

*“os autuantes devem intimar a empresa para apresentar seus demonstrativos analíticos, relacionando as notas fiscais que dão origem aos valores registrados nas páginas do livro RAICMS (fls. 351 a 411), fazendo-se acompanhar das notas fiscais de retornos/devoluções das vendas de mercadorias. Refazer os demonstrativos originais, deduzindo os valores que porventura forem comprovados como devoluções/retorno”.*

Às fls. 473 a 476, os auditores informam que o aluminato de sódio é um composto químico utilizado em tratamento de efluentes líquidos ou como floculante para dissolver a sílica presente na água de refrigeração. O hipoclorito de sódio ou barrilha leve é um alvejante e desinfetante, que serve para produzir água sanitária e tratar outras residuais. Assim, nenhum dos referidos itens compõe o produto refrigerante.

Ao comentarem a infração 4, anexando espelhos de notas fiscais eletrônicas, afirmam que os diversos tipos de suco, a exemplo do KAPO e do NÉCTAR, assim como as mercadorias designadas com o nome NESTEA e suas variantes, foram adquiridas com destaque e escrituração do ICMS normal nas entradas e nas saídas. Com relação ao KUAT GUAR. LT 12x350 ML e ao KUAT LT 2X6 MULTIPACK, aduzem que as entradas ocorreram sem pagamento de antecipação parcial, com utilização de crédito, sob o CFOP 2102 e sem recolhimento do ICMS-ST, pelo que solicitam autorização para também cobrá-lo.

No que se refere aos retornos e devoluções (infração 05), dizem que cotejaram os demonstrativos e notas escrituradas nos livros próprios com o relatório apresentado pelo sujeito passivo (intimação à fl. 492), tendo assim retificado os levantamentos de fls. 181 a 206, conforme planilha de fl. 476 e CD de fl. 499. O ICMS restou modificado de R\$ 3.287.511,94 para R\$ 508.990,14.

Devidamente intimada (fls. 502/503), a sociedade empresária se manifesta às fls. 505 a 524, onde repete as alegações defensivas concernentes às três primeiras infrações, destacando que aluminato de sódio serve como coagulante no tratamento da água usada na fabricação, enquanto

hipoclorito de sódio é utilizado no tratamento e desinfecção da mesma água, o que poderá ser constatado em perícia.

Com fundamento no princípio da não cumulatividade, aduz que o fato de se dedicar ao fabrico de alimento (refrigerante da marca Coca Cola), por si só justifica o manejo de produtos de higienização. A mesma linha industrial, uma vez destinada à produção de um determinado item, é posteriormente usada com o fim de industrializar outro.

Com relação à infração 04, frisa que houve lançamento de notas em duplicidade, ou seja, “*repetição de produtos e seus valores já considerados, conforme se verifica na amostragem realizada no mês de janeiro de 2009*” (documento 02 da petição protocolada em 21/02/2012).

Reitera as alegações de que não cabe a antecipação parcial em operações sujeitas ao regime de substituição e que o imposto devido foi recolhido nas saídas.

Mostra-se ainda inconformado com a revisão efetuada na quinta infração, pois, segundo alega, o saldo remanescente é relativo a saídas interestaduais e a entradas (exige-se o ICMS por substituição tributária nas vendas internas).

Repete as argumentações atinentes à multa confiscatória, ao brocardo “*in dubio pro contribuinte*”, pede nova diligência (quesitos às fls. 522/523), a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração ou a redução ou cancelamento do percentual da penalidade, de 60%.

Os autuantes tomaram conhecimento da manifestação e nada alegaram (fl. 562).

No dia 21/03/2012, através do processo SIPRO 048468/2012-0, o sujeito passivo ingressa com requerimento de juntada de documentos.

A 4ª JJF converteu o PAF em nova diligência (fl. 864), desta feita com vistas à retificação dos lançamentos em duplicidade na infração 04, o que foi feito à fl. 865, com a redução do valor respectivo de R\$ 469.297,31 para R\$ 42.102,57.

O sujeito passivo volta a se manifestar às fls. 873 a 887, reiterando argumentos e pedidos já expostos nas suas intervenções anteriores e pleiteando nova diligência.

Às fls. 894/895, o contribuinte ingressa com petição na qual reconhece o valor residual da quarta imputação.

Juntados comprovantes de pagamento parcial às fls. 907/908.

## VOTO

Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento administrativo, pois os auditores expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram os ilícitos tributários, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como apontaram o embasamento jurídico.

Igualmente, não foi constatada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação, nas manifestações do contribuinte e informações fiscais, assim como nas conversões do feito em diligências.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

No que tange ao suposto caráter confiscatório das multas propostas, cabe destacar que estão devidamente previstas no art. 42 da Lei 7.014/96 e que não faz parte da competência deste Conselho a declaração de constitucionalidade, nos termos do art. 167, I do RPAF/BA. Uma vez que estamos a tratar de descumprimento de obrigações principais, o pedido de redução ou

cancelamento também não pode ser apreciado nesta instância (arts. 158/159, RPAF/BA).

Com fulcro no art. 147, I, “a” e II, “a” e “b” do RPAF/BA, indefiro a solicitação de nova diligência, perícia ou revisão fiscal, pois outras já foram efetuadas e os elementos ora constantes do processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Não há dúvidas que reclamem a aplicação da regra “*in dubio pro contribuinte*” (art. 112 do CTN).

No mérito, a contenda em torno das três primeiras infrações resulta do mesmo fato: os autuantes entendem que os itens objeto do lançamento de ofício são materiais de uso e consumo, enquanto o impugnante os qualifica como produtos intermediários.

Conforme assinalou o eminentíssimo conselheiro Fábio de Andrade Moura no voto vencedor do Acórdão CJF 0390-12/06, devemos partir de um norte para definirmos o que é produto intermediário, que não se encontra nos aspectos relativos ao custo, ao contrário do que tentou argumentar o impugnante. A baliza que o CONSEF/BA utiliza é o Parecer Normativo PROFI nº 01/81, do qual extraio os seguintes parâmetros de diferenciação entre produtos intermediários e bens de uso e consumo, a saber: em primeiro lugar, deve-se analisar qual a afetação do bem no processo produtivo, se fica à margem da industrialização, enquadra-se como de uso e consumo, sem qualquer controvérsia; se dela participa diretamente, existem já chances de ser classificado como intermediário.

Além disso, para que seja considerado intermediário para fins de utilização do crédito fiscal, precisa ser indispensável e desgastar-se em decorrência de sua participação na elaboração do produto final, exigindo-se que entre em contato com este último, não se integrando a ele por não ser insumo.

Trazendo esses balizamentos para o caso concreto, cumpre registrar que os produtos especificados à fl. 299 e nos itens 1 a 5 do Relatório supra têm a natureza de materiais de uso e consumo, inclusive aluminato (composto químico utilizado em tratamento de efluentes líquidos ou como floculante para dissolver a sílica presente na água de refrigeração) e hipoclorito de sódio (alvejante e desinfetante). São utilizados na assepsia de mãos (DIVERSEY GEL), tratamento de água (HIPOCLORITO DE SÓDIO), limpeza (ÁCIDO MURIÁTICO), lubrificação (LUBRIF. DE ESTEIRA), polimento (SUMA D-7) dos equipamentos da área industrial etc., conforme descrições trazidas pelo próprio impugnante através do processo SIPRO 048468/2012-0.

### **Caracterizadas as infrações 1 a 3.**

A quarta infração decorre de falta de recolhimento do tributo por antecipação parcial nas aquisições de mercadorias provenientes de outros Estados para fins de comercialização.

As razões defensivas lastream-se nos seguintes argumentos: de que as operações estariam sujeitas ao regime de substituição, e que por isso não caberia a antecipação parcial; do pagamento do ICMS nas saídas, sendo descabida a exigência do imposto, restando apenas a multa; cobrança em duplicidade (cômputo duas vezes de notas fiscais) e – por último – de que há pagamentos da antecipação parcial não considerados nos levantamentos do fisco.

Os auditores autuantes juntaram espelhos de notas eletrônicas e afirmaram que os diversos tipos de suco, a exemplo do KAPO e do NÉCTAR, assim como as mercadorias designadas com o nome NESTEA e suas variantes, foram adquiridas com destaque e escrituração do ICMS normal nas entradas e nas saídas. No tocante ao KUAT GUAR. LT 12x350 ML e ao KUAT LT 2X6 MULTIPACK, sublinharam que as entradas ocorreram sem pagamento de antecipação parcial, com utilização de crédito, sob o CFOP 2102 e sem recolhimento do ICMS-ST.

Ao compulsar os autos, observo que as transações mercantis autuadas não são regidas pelo Protocolo ICMS 11/1991, que dispõe sobre a substituição tributária com cerveja, refrigerante, água mineral ou potável e gelo. A sua cláusula primeira estatui que nas operações interestaduais com cerveja, inclusive chope, refrigerante, água mineral ou potável e gelo, classificados nas posições

2201 a 2203 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, Sistema Harmonização - NBM/SH, entre contribuintes situados nos territórios dos Estados signatários, fica atribuída ao estabelecimento industrial, importador, arrematante de mercadoria importada e apreendida ou engarrafador de água, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) relativo às operações subsequentes.

Para que se subsuma na substituição por antecipação prevista no sobredito Acordo Interestadual, a aquisição, além de ser de itens classificados nas posições 2201 a 2203 da NCM/SH, deve ser originária de Estado signatário / participante.

Assim sendo, o fato gerador da substituição tributária relativa às operações contidas nesta infração ocorre na saída do estabelecimento autuado, porquanto não reguladas pelo Protocolo ICMS 11/1991, situação que demonstra o cabimento da antecipação parcial nas entradas.

A 4ª JJF converteu o PAF em diligência à fl. 864, com o fim de que fossem retificados os lançamentos em duplicidade na infração 04, o que foi feito à fl. 865, com a redução do valor respectivo de R\$ 469.297,31 para R\$ 42.102,57.

Embora tenha reclamado da falta de consideração de pagamentos alegadamente efetuados, o contribuinte não trouxe ao processo qualquer documento de arrecadação estadual (DAE) de ICMS por antecipação parcial que contivesse em destaque os números dos documentos objeto da exigência. As planilhas de fls. 413 a 436 nada provam.

Entretanto, razão lhe assiste no que concerne ao pagamento nas saídas do imposto normal, atestado pelos próprios autuantes na diligência.

*“As mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 30 a 180 foram objeto de entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal, escrituradas sob o CFOP 2102 COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO. Todas as mercadorias designadas como NESTEA e suas variantes foram adquiridas com destaque do ICMS normal, foi utilizado o crédito fiscal, e sua consequente saída se deu pela tributação normal, com destaque e escrituração do ICMS correspondente. O mesmo procedimento foi aplicado pela Autuada aos diversos tipos de sucos, incluindo o de nome comercial KAPO, e também aos do tipo Néctar”.*

Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo, convertendo-se a exigência relativa ao ICMS não antecipado em multa equivalente a 60% do valor inicialmente lançado.

Infração 04 parcialmente elidida, com o acolhimento que dou à revisão de fl. 865, a qual alterou o gravame lançado de R\$ 469.297,31 para R\$ 42.102,57. Todavia, deve ser afastada a exigência do principal e mantida tão somente a multa de 60% sobre os valores designados na citada planilha, nas correlatas datas de ocorrência, no montante de R\$ 25.261,54.

Com relação à quinta e última imputação (retenção e recolhimento a menos do tributo, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia), o contribuinte alegou que na apuração dos valores exigidos não foram considerados os retornos e devoluções das vendas de mercadorias.

Tal equívoco foi saneado na diligência, pois os autuantes retificaram os levantamentos de fls. 181 a 206, conforme planilha de fl. 476 e CD de fl. 499. O ICMS foi reduzido de R\$ 3.287.511,94 para R\$ 508.990,14.

Inconformado com a revisão, o impugnante alegou que o saldo remanescente diz respeito a saídas interestaduais e a entradas (exige-se o ICMS por substituição tributária nas vendas internas).

Após analisar o conteúdo do CD de fl. 489 (arquivos das pastas “NFs\_Estrada\_2008\_FSSA e NFs\_Estrada\_2009\_FSSA”), em cotejo com os levantamentos de fls. 181 a 230, concluo que não lhe assiste razão.

O lançamento resulta da diferença entre o imposto recolhido ao Erário a título de substituição tributária interna e aquele efetivamente devido. Vide, por exemplo, planilhas de fls. 181 e 206. Para o cálculo do ICMS, foram tomadas nos demonstrativos iniciais as operações de saída (CFOPs 5401, 5403, 5910, 5949 etc.). Ao efetuar a revisão determinada na diligência, os auditores fiscais autuantes inseriram – de forma pertinente - nos arquivos do citado CD, as tais devoluções (e seus valores) das quais o contribuinte tanto reclamou, de maneira que o tributo respectivo foi deduzido.

Ademais, não importa analisar se há saídas interestaduais a demonstrarem a alegada inconsistência dos trabalhos revisionais, pois o fato gerador da substituição tributária interna ocorre na aquisição das mercadorias. Existe dispositivo regulamentar específico que permite ao contribuinte – no caso de dar saída interestadual a mercadoria sujeita à substituição interna – deduzir o valor respectivo do imposto pago no montante do ICMS-ST a pagar nas operações futuras.

Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar.

Acolho o demonstrativo de fl. 476, elaborado pelos autuantes, de maneira que o ICMS lançado na infração 05 seja alterado de R\$ 3.287.511,94 para R\$ 508.990,14.

Infração parcialmente elidida.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0045/11-6, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 742.900,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “e” e “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$ 25.261,54**, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de abril de 2014.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE/RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAUJO – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR