

PROCESSO	- A. I. N° 279757.0056/13-4
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NORSA REFRIGERANTES LTDA.
RECORRIDOS	- NORSA REFRIGERANTES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 1 ^a JJF nº 0053-01/15
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 10/08/2018

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0163-11/18

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REFRIGERANTE E ÁGUA MINERAL. **a)** ICMS RETIDO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Comprovado a retenção e o recolhimento do ICMS-ST a menor. Excluídas as pontuais saídas interestaduais. Aplicada a multa de 60%. Razões recursais insuficientes à mudança da Decisão; **b)** FALTA DE RETENÇÃO. SAÍDAS PARA ESTABELECIMENTOS COM ATIVIDADE DE EVENTOS E HOTELARIA. Comprovado adquirentes de atividades diversas, inclusive estabelecimentos do mesmo contribuinte que não competiria exigir ICMS-ST. Caracterizado cerceamento ao direito de defesa. Infração nula. Mantida a Decisão recorrida. 2. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. NOTAS FISCAIS SEM DESTAQUE DE ICMS. BAIXA DE ESTOQUE POR DETERIORAÇÃO. Deterioração, perda ou sinistro não são fato gerador de ICMS para ensejar a imputação de operações tributadas como não tributadas, cabendo, nestas hipóteses, a acusação de falta do estorno dos correspondentes créditos fiscais apropriados quando da sua produção, cujo valor, necessariamente, não coincide com o custo da mercadoria baixada do estoque. Item Nulo. Modificada Decisão recorrida. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADA DE MERCADORIA PARA COMERCIALIZAÇÃO. Item reconhecido e pago. Extinção do crédito tributário. Prejudicada alegação recursal. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Mantidos apenas os itens usados no processo fabril com natureza ferramental ou de reposição, considerados como bens de uso e consumo, sujeitos ao DIFAL. Modificada a Decisão recorrida. 5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. **a)** PRODUTOS QUÍMICOS. Excluídos os créditos fiscais de produtos consumidos de modo integral e imediato no processo fabril. Modificada a Decisão recorrida; **b)** PEÇAS. O demonstrativo que sustenta a exigência desconexo à acusação. Incerteza da infração. Item nulo. Mantida a Decisão recorrida; **c)** EQUIPAMENTOS. A aquisição de imobilizado. Utilização do ICMS nos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS. Não restou comprovado o estorno. Mantida a Decisão recorrida; **d)** MATERIAIS USO E CONSUMO TRANSFERIDOS. Fata previsão legal para apropriação de

créditos de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Mantida a Decisão recorrida; **e)** BENS DO ATIVO IMOBILIZADO TRANSFERIDOS. Previsão legal à utilização de crédito fiscal de 1/48 avos. Provado estornos de créditos à razão de 47/48 avos. Item insubsistente. Modificada a Decisão recorrida; **f)** BENS DE ACESSÃO FÍSICA. Vedado o crédito do imposto. Mantida a Decisão; **g)** PRODUTOS TRATAMENTO DE ÁGUA. TRANSFERÊNCIA. O produto Diatomita Celite 508 é um elemento filtrante, utilizados no processo fabril e com direito ao crédito fiscal. O Propileno Glicol, por se tratar de material de consumo, não há previsão legal para apropriação do crédito fiscal. Mantida a Decisão recorrida. **6. DOCUMENTOS FISCAIS.** FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL. REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. Comprovada escrituração, exceto de uma nota fiscal. Adequação da multa para 1%, em razão do art. 106 do CTN. Modificada a Decisão recorrida. Recursos **PARCIALMENTE PROVIDOS.** Decisão por maioria em relação às infrações 5, 6, 7 e 14, quanto às demais, unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0053-01/15, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido, consoante art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte que inconformado com a referida Decisão apresenta a peça recursal, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$ 940.271,55, em razão da constatação de quinze irregularidades, sendo objeto do Recurso de Ofício as infrações 1 a 3; 5 a 8, 14 e 15, e do Recurso Voluntário as exações 1, 4, 5 a 7, 9 a 15, as quais são descritas a seguir:

Infração 1 – Deixou de recolher ICMS retido de R\$ 51.961,51 (multa de 150%), na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, conforme Anexos A-1, A-2, A-3, A-4, A-5 e A-6, demonstrando o recolhimento a menor do ICMS Substituição Tributária, devido nas saídas de refrigerantes e água mineral, retido e recolhido a menor, parte integrante do Auto de Infração.

Infração 2 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento de R\$ 317.932,21 (multa de 60%), na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, conforme Anexo B, demonstrando a falta de retenção e recolhimento do ICMS Substituição Tributária, devido nas saídas de refrigerantes e água mineral destinadas a empresas que exploram atividades de eventos, hotelaria e afins, inclusive objeto da Consulta SIPRO nº 117035/2011-6, parte integrante do Auto de Infração.

Infração 3 – Deixou de recolher ICMS de R\$ 129.953,96 (multa de 60%), em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, conforme Anexo C, referente às Notas Fiscais emitidas para baixa do estoque de refrigerantes, água mineral e sucos, em virtude de deterioração, perda ou sinistro, sem destaque e recolhimento do ICMS Normal, parte integrante do Auto de Infração.

Infração 4 – Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial de R\$ 6.517,92 (multa de 60%), referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, conforme Anexo D, referente às aquisições de sucos e refrescos, não enquadrados no regime de Substituição Tributária, parte integrante do Auto de Infração.

Infração 5 – Deixou de recolher ICMS de R\$ 48.895,80 (multa de 60%), decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme Anexo E-1, referente às aquisições em outras unidades da Federação de sabão, sabonete líquido, carvão de ativação, filtros, lubrificantes, solventes, Policloreto de Alumínio, Hipoclorito de Calcio, Propileno Glicol, Anti-movo Divoson, Barrilha, Aditivo Diversey, Soda Cáustica, Divergard 7, e outros produtos para tratamento de água e sanitização, registrados como matéria-

prima e/ou produtos intermediários, destinados à industrialização, sob o CFOP 2101, parte integrante do Auto de Infração.

Infração 6 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de R\$ 37.665,05 (multa de 60%), referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme Anexo E-2, referente às aquisições em outras unidades da Federação de sabão, sabonete líquido, carvão de ativação, filtros, lubrificantes, solventes, Policloreto de Alumínio, Hipoclorito de Cálcio, Propileno Glicol, Anti-movo Divoson, Barrilha, Aditivo Diversey, Soda Cáustica, Divergard 7, e outros produtos para tratamento de água e sanitização, registrados como matéria-prima e/ou produtos intermediários, destinados à industrialização, sob o CFOP 2101, parte integrante do Auto de Infração.

Infração 7 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de R\$ 40.209,41 (multa de 60%), referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme Anexo E-3, referente às aquisições no Estado da Bahia de Hipoclorito de Sódio, Soda Cáustica líquida, carvão ativo, sabonete líquido, Sulfato de Alumínio, Aditivo Diversey, solução para codificador, Divosan - produto para sanitização, lubrificante a seco, óleo desengripante, ácido muriático e outros produtos destinados a tratamento de água e sanitização, registrados como matéria-prima e/ou produtos intermediários, destinados à industrialização, sob o CFOP 1101, parte integrante do Auto de Infração.

Infração 8 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de R\$ 189.892,81 (multa de 60%), referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme Anexo F-2, demonstrando a Nota Fiscal nº 19853, de 26/05/2010, aquisição de 4 servo drive bulletin 2094 9A AXIS MODULE, devidamente registrados sob o CFOP 2556, parte integrante do Auto de Infração.

Infração 9 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de R\$ 1.414,00 (multa de 60%), referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme Anexo F-2, demonstrando a Nota Fiscal nº 19853, de 26/05/2010, aquisição de 4 servo drive bulletin 2094 9A AXIS MODULE, devidamente registrados sob o CFOP 2556, parte integrante do Auto de Infração.

Infração 10 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de R\$ 2.659,12 (multa de 60%), referente a transferência interestadual de bem de uso e consumo, conforme Anexo F-2, demonstrando o recebimento em transferência de reagentes, adesivos para portas, capota para proteção, cartuchos, bandeja de dreno, motor carbonator, devidamente registrados sob o CFOP 2557, parte integrante do Auto de Infração.

Infração 11 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de R\$ 88.502,19 (multa de 60%), referente a transferência interestadual de bem do ativo imobilizado, conforme Anexo G, demonstrando o recebimento em transferência de freezer, máquinas vending, detector ultrassom, chopeiras elétricas, geladeiras, minigeladeiras, cadeiras e mesas, pré-resfriador, empilhadeira manual, aceitador de cédulas, motocicleta Honda, post mix olympus, veículo trailler, devidamente registrados sob o CFOP 2552, parte integrante do Auto de Infração.

Infração 12 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de R\$ 8.335,90 (multa de 60%), referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme Anexo H-1, demonstrando as aquisições das partes e peças tubos, válvulas, bateria sebelin, motor carbonator, servomotor, terminais de pressão, fitas adesivas de isolamento, registrados como de bens do ativo imobilizado, sob CFOP 1551 e 2551, parte integrante do Auto de Infração.

Infração 13 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de R\$ 7.271,37 (multa de 60%), referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, conforme Anexo H-2, demonstrando as aquisições de niple, desktop, monitor, teclados, mouses, disco rígido, licenças de software, memória para servidor, servidor IBM, unidade de fita, cofre, nobreak, relógio de ponto, estrutura metálica, estrutura premoldada de concreto, telha de zinco, prateleiras de aço, redutor de velocidade, cabos, disjuntor, aparelhos ar condicionado, bens imobilizados por ação física ou não aplicados diretamente no processo produtivo, registrados como de bens do ativo imobilizado, sob CFOP 1551 e 2551, parte integrante do Auto de Infração.

Infração 14 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de R\$ 870,06 (multa de 60%), referente a transferência interestadual de bem de uso e consumo, conforme Anexo I, demonstrando o recebimento em transferência de Propileno Glicol e Diatomicia Celite 508, produto destinado a tratamento de água, registrando como recebimento de transferência de matéria-prima e/ou material secundário, destinado à industrialização, sob o CFOP 2151, parte integrante do Auto de Infração.

Infração 15 – Multa no valor de R\$ 8.190,24, correspondente a 10% sobre as mercadorias, sujeitas à tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, conforme Anexo J, demonstrando as Notas Fiscais que deram entrada no Estado e foram capturadas nos Postos Fiscais de Divisa, parte integrante do Auto de Infração.

A JJF julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$198.438,59, tendo, inicialmente, consignado que a infração “4” foi reconhecida pelo autuado, ao efetuar o pagamento correspondente, conforme comprovante à fl. 338/339 (274/275), sendo excluída de apreciação por

inexistir lide. Em seguida, rejeitou as preliminares de nulidade do Auto de Infração e declarou-se incompetente para análise da do caráter confiscatório e de constitucionalidade da multa aplicada, diante dos seguintes entendimentos:

Em relação à infração 1, a JJF concluiu pela Procedência Parcial da exigência em R\$42.508,92:

[...]

Examinando as peças processuais, constato que, na realidade, a exigência tributária recai sobre o recolhimento a menor do ICMS substituição tributária retido, relativo às operações internas subsequentes com refrigerantes e água mineral, cuja responsabilidade pelo lançamento e recolhimento, na condição de sujeito passivo por substituição é atribuída ao contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I da Lei 7.014/96 (art. 8º, II). O demonstrativo sintético (primeira e última folha de cada período de apuração), fls. 15/16 e integral, em mídia CD acostada aos autos, fl.91, discrimina a diferença encontrada entre o valor retido e o valor recolhido relativo ao ICMS-ST.

Face aos pressupostos retro mencionados, o direito não assiste ao sujeito passivo na sua arguição de que não foram considerados os retornos interestaduais. Constam, predominantemente, no extenso levantamento fiscal, as operações de saídas internas, como, aliás, é o fato típico descrito: "deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado" (grifo nosso).

Oportuno reiterar que o lançamento de ofício trata do imposto retido pelo autuado, responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, que deve fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. As operações que se alcançam são exclusivamente internas, por conseguinte, não se referem exatamente ao imposto retido, em favor de outra unidade da federação, cujas operações devem observar disposições do Convênio ICMS 81/93.

Resulta, pois, da diferença entre o imposto recolhido à Fazenda Pública do Estado da Bahia a título de substituição tributária interna e aquele efetivamente devido. Nos demonstrativos do Fisco, observo que para o cálculo do ICMS-ST, foram tomadas as operações de saída internas (CFOPs 5401, 5403, 5910, 5949, 5102, 5202, etc.). Saídas interestaduais consideradas foram pontuais e, incluídas por equívoco fiscal, estão sendo excluídas, de forma que se harmonizem com a exigência. A destacar ainda que, a partir dos demonstrativos acostados aos autos, não se tem provas de que houve a retenção do valor recolhido a menor, apontado na presente infração, mas, que houve retenção a menos, o que descarta a imposição da multa de 150%, devendo ser aplicado o percentual de 60%, previsto no art.42, inciso II, "e", da Lei nº 7.014/96.

Em síntese, a exigência comportará os valores abaixo consignados:

Em fevereiro de 2010, não teve alteração. Valor R\$459,53;

Em março de 2010, exclusão da nota fiscal nº 58.806 (Estado de Alagoas), no valor de R\$15.814,00 e ICMS-ST R\$762,58. Valor remanescente (R\$1.615,86 - R\$762,58 = R\$853,28;

Em abril de 2010, exclusão das notas fiscais nº 62.915, no valor de R\$21.487,50 e nº 62.920 (Estado de Alagoas), no valor de R\$19.768,50 e ICMS-ST R\$1.063,13 e R\$953,24, respectivamente. Valor remanescente (R\$2.260,31 - R\$1.989,37 = R\$270,94;

Em outubro de 2010, exclusão das notas fiscais nº 86.988, no valor de R\$4.297,50 e nº 86.989, no valor de R\$7.162,50 (Estado de Alagoas) e ICMS-ST R\$207,23 e R\$345,38, respectivamente. Valor remanescente (R\$324,28 - R\$552,61 = R\$ 0,00). Não restou ICMS a ser exigido.

Em novembro de 2010, exclusão da nota fiscal nº 93.447 (Estado de Alagoas), no valor de R\$15.822,40, no valor de R\$15.822,40 (Estado de Alagoas) e ICMS-ST R\$791,12. Valor remanescente (R\$40.001,81 - R\$791,12 = R\$39.210,69;

Em dezembro de 2010, exclusão das notas fiscais nº 96.793, no valor de R\$8.602,20 e nº 96.794, no valor de R\$17.204,40 (Estado de São Paulo) e ICMS-ST R\$1.861,73 e R\$3.723,51, respectivamente. Valor remanescente (R\$7.299,72 - R\$5.585,24 = R\$1.714,48.

Diante do exposto, a primeira infração resta caracterizada em parte, no valor de R\$42.508,92.

Quanto à infração 2, a JJF concluiu pela Nulidade, em razão de:

Na infração 02 a acusação é que o sujeito passivo novamente deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no valor de R\$317.932,21. Desta feita, descreve a autuação que refrigerantes e água mineral foram destinadas a empresas que exploraram eventos, hotelaria e afins, objeto, inclusive,

de Consulta protocolada no SIPRO sob o nº 117035/2011-6.

O demonstrativo do débito (Anexo B) discrimina as operações que importaram falta de retenção e recolhimento do ICMS - ST devido nas saídas dos produtos, acostado aos autos de forma sintética (primeira e última da apuração), fls. 27/28 e integral, em mídia CD, fl.91.

Examinando as peças que compõem a lide, sobretudo, as operações que caracterizaram a exigência, apesar ainda da participação do sujeito passivo, através de seus advogados, profissionais gabaritados para formular a cabível defesa técnica, de forma a interpretar os dados colhidos e apresentar razões em favor do contribuinte, entendo que o procedimento utilizado pelo Fisco, nessa infração 02, implicou cerceamento do direito de defesa.

[...]

No caso concreto, a acusação da falta de retenção e a consequente falta de recolhimento do ICMS, recaiu nas saídas de refrigerante e água, destinados a empresas que exploram atividades de eventos, camarotes, hotelaria e afins. O autuado adotou em sua defesa a tese de que houve, no caso, a inclusão do valor dos produtos nas diárias ou nos serviços "all inclusive", com fundamento na Lei Complementar nº 116/2003, estabelecendo que, em tais situações, conforme itens 9.01 e 17.10, haverá incidência do imposto municipal, não podendo cumular com o ICMS. Apresentou, nesse sentido, declaração de seus clientes, empreendimentos hoteleiros, firmando que operam no sistema ALL INCLUSIVE e que os refrigerantes adquiridos diretamente do fabricante não serão revendidos para nenhum frequentador do estabelecimento (fls.128/130).

O Auditor Fiscal, a seu tempo, informa que as alegações da defesa são protelatórias, que a matéria é objeto de Consulta, sendo esclarecida no Parecer nº 25531/2012 (anexa cópia, fls. 29/31) e que o autuado, mesmo ciente da resposta, não providenciou o respectivo recolhimento do imposto do período anterior à data do Processo nº 117035/2011-6.

Ocorre que o extenso demonstrativo fiscal que instrui a exigência, composto com 12.542 páginas (mídia CD, fl. 91) descreve a ocorrência de uma diversidade de operações que não se comunicam e não dizem respeito aos fatos narrados na infração em análise. O Auditor Fiscal procedeu a exigência de fatos que não constam no demonstrativo que serve de suporte para a infração e o autuado apresentou impugnação reportando-se aos tais fatos equivocados. As operações listadas não se referem às "saídas de refrigerantes e água mineral destinados a empresas que exploram atividades de eventos, camarotes, hotelaria e afins".

Á guisa de exemplo, a primeira operação listada no levantamento fiscal, nota fiscal nº 10.471 (fl. 27), diz respeito a uma saída de refrigerante coca-cola do estabelecimento autuado CNPJ nº 07.196.033/0025-75 para outro estabelecimento industrial da mesma empresa, CNPJ 07.196.033/0026-56, situação em que sequer se aplica o regime de substituição tributária, por força do Convênio ICMS nº 81/1993, ao excluir do regime da substituição tributária do ICMS, a operação que destine mercadoria a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria. Estabelece ainda o aludido convênio, em sua cláusula quinta, que a substituição tributária não se aplica às transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, exceto quando destinadas a estabelecimento varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte, o que também afastaria a exigência.

A legislação do Estado da Bahia recepcionou a regra, estabelecendo que "não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, quando a mercadoria se destinar a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes" (art. 355, II, RICMS/97).

O trabalho fiscal repete outra seqüência de equívocos que maculam de vícios insanável a base de cálculo da exigência: 1) a existência de vários CNPJ inválidos, o que não permite a identificação do destinatário e poder examinar a prática ou não do fato típico; 2) operações destinadas a contribuintes com a atividade de venda de mercadorias em geral - supermercados, minimercados, lanchonetes, açougues, que deveriam sujeitar-se ao pagamento antecipado do ICMS-ST, mas não, exatamente, pela motivação escolhidos pelo autuante (mercadorias destinadas a atividade de eventos, camarotes com "all inclusive" ou hotelaria), o que acabou por prejudicar não somente a defesa do autuado, mas também ao devido processo legal. 3) operações destinadas a supermercados de grande porte - hipermercados, a exemplo de Cencosud Brasil Comercial Ltda., Bompreço Bahia Supermercados, Empresa Baiana de Alimentos - EBAL que, à semelhança do item anterior e apesar de constar nos relatórios do Fisco, documentos com natureza da operação - códigos 5401 (Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto), a motivação para a autuação dessas operações foi equivocada e acabou por cercear o direito de defesa do contribuinte.

Alem da alegada duplicidade nos lançamentos, conforme arguído pelo sujeito passivo, das quantidade de produtos em cada caixa, da ausência de Termo de Acordo para água mineral e adoção do termos do Protocolo ICMS 11/91, fazem parte do rol dos contribuintes discriminados no levantamento fiscal, entidades sindical (sindicato dos servidores da assembléia legislativa do Estado da Bahia), estabelecimento com atividade de apicultura (Comercial Nova Matatu) e outros estabelecimentos do mesmo contribuinte autuado, inclusive depósitos fechados, que não competiria exigir ICMS-ST, pelas exclusões constantes da legislação, retro

referenciadas.

Procedimento fiscal dessa natureza constitui óbice à defesa, dificulta o contraditório, sendo incompatível com o direito processual, seja pelas razões processuais já explicitas, seja porque tais situações tornou a base material da acusação inconfiável e seja ainda porque descreve infração diversa daquela apontada nos demonstrativos acostados aos autos, entregues ao contribuinte e que municiaram a defesa do contribuinte autuado, cuja tese escolhida foi da improcedência da infração, em relação às mercadorias vendidas para rede hoteleira, em observância à Consulta nº 25531/2012 e Lei Complementar nº 116/2003, imaginando ser este o ponto fulcral da autuação e que as operações indicadas se encontravam fora do âmbito da competência do ICMS.

Recomendo, contudo, quanto a tal item, que a autoridade fazendária competente avalie a pertinência de determinar a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas aqui apontadas, para a apuração se o contribuinte incorreu, de fato, na prática da falta de recolhimento de ICMS-ST e em qual proporção.

Diante do exposto, entendo que o lançamento desse item 2º é nulo por cerceamento ao direito pleno de defesa do contribuinte, por falta de certeza e liquidez e por ofensa ao devido processo legal. Fundamento do art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/99.

No tocante à infração 3, a JJF concluiu ser Improcedente, visto que:

[...]

Nas razões, alega o autuado que perdas, furtos, quebra e deterioração de mercadorias é inerentes à própria atividade negocial, sobretudo, no ramo de atividade industrial, comércio e distribuição de bebidas. Diz que Laudo Técnico específico desenvolvido por auditoria renomada apurou que o seu índice de perdas, deterioração ou sinistro é na ordem de 0,9450% (DOC 06). Diz que também a autuação não procede porque, não obstante a natureza tributária das perdas e da normalidade das perdas no processo industrial, comercialização e na distribuição, fez os estornos, conforme prova a sua escrituração fiscal.

[...]

É obvio que devido a perda no processo fabril não haverá saída posterior do referido insumo, pois o mesmo não foi agregado a nenhum outro produto. Porém esta regra não deve ser aplicada sem um exame mais minucioso das circunstâncias e natureza dessas perdas, visto que, em regra, o industrial, e mesmo o fabricante de refrigerantes e água mineral utiliza a totalidade o respectivo insumo no seu processo produtivo.

Na perda normal do processo industrial, não há que se falar em perecimento, deterioração, roubo, furto ou extravio, quer quanto ao aspecto físico, quer quanto ao aspecto tributário. Fisicamente, o insumo não utilizado no produto que se está se fabricando ou passa a ser um subproduto ou se torna sucata ou resíduos ou toma outras formas. Tributariamente, o produto industrializado sempre terá, mesmo descontado as perdas normais, um valor superior ao do insumo empregado, afastando, desta forma, a hipótese de locupletamento ilícito por parte do contribuinte.

A perda que a norma autoriza o estorno, é aquela anormal, cujo percentual extrapola, não observa os parâmetros de razoabilidade. Não é o que se apresenta no caso em concreto, quando não houve qualquer abuso de forma e o próprio sujeito passivo providenciou Laudo Técnico desenvolvido por auditoria renomada, que apurou índice de perdas na ordem de 0,9450% e emitiu documentação com elementos idôneos que justificaram regularmente as perdas normais.

Os insumos, além de serem totalmente absorvidos no processo industrial, são levados ao custo do material fabricado sendo a sua respectiva perda computada no custo de fabricação e consequentemente compõe o preço do produto final. Razoável pensar que se faz parte do preço do produto final, esta perda estará sendo tributada na saída da mercadoria do estabelecimento industrial, inexistindo a necessidade de se processar o estorno do crédito na escrita fiscal. Visto que, no final da operação, estará existindo um débito relacionado aquele crédito originado na entrada do insumo no estabelecimento industrial.

Aliás, esse é o mesmo entendimento da legislação do Imposto de Renda (RIR/1999, art. 291) ao dispor que integrará, também, o custo de produção de bens o valor das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio. Sendo levado ao custo do produto, consequentemente ocorrerá a tributação na sua saída. Em outra situação, no caso de estoque de combustível, é aceita como normal a perda decorrente de evaporação, se dentro dos parâmetros estabelecidos pelo Conselho Nacional do Petróleo conforme as instruções para escrituração do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

Dessa forma, não se poderia exigir destaque do imposto nas notas fiscais emitidas para acobertar tais perdas, no caso em concreto. Nas operações como o CFOP 5927 (baixa dos estoques, tendo como destinatário o próprio estabelecimento), não estamos diante de fato gerador de ICMS. Não poderia ser outra a conclusão, no caso em tela, considerando que a própria legislação desse Estado admitiu o abatimento de 1% do valor da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, nas operações realizadas pelos fabricantes de cervejas, refrigerantes e outras bebidas acondicionadas em embalagens de vidro, devendo o valor ser especificado na nota fiscal, acobertando a operação, conforme previsto no § 5º, art. 61, Decreto 6.284/97 (regras repetida na redação do Decreto nº 13.945, de 23/04/12 (DOE de 24/04/12), efeitos a partir de 01/04/12, ao

acrescentar o § 13 ao art. 289 do atual RICMS BA (Decreto 13.780/12).

§ 13. Nas operações realizadas pelos fabricantes de cervejas, refrigerantes e outras bebidas acondicionadas em embalagens de vidro, é admitido o abatimento de 1% do valor da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, a título de quebra (perecimento), independentemente de comprovação, devendo o valor ser especificado na Nota Fiscal emitida pelo substituto tributário para acobertar a operação.

Portanto, nas notas fiscais emitidas pelo autuado para acobertar as operações de perdas de insumos ocorridas no processo de industrialização de refrigerantes e água mineral, o autuado não se encontra obrigado a proceder ao estorno do imposto, creditado por ocasião da entrada dos mesmos, não sendo obrigado destacar o imposto, conforme consignou o Auditor Fiscal, e o que deu azo à autuação. Possíveis anormalidades na apuração das perdas, em volume superior aquele admitido na legislação do ICMS, deve ser objeto de investigação e, caso constatadas, cabível a exigência do estorno. Jamais, contudo, em vista da emissão das aludidas notas fiscais. Infração descaracterizada.

Inerente às infrações 5, 6 e 7, concluiu pelas Procedências Parciais, em razão de:

[...]

As três infrações serão analisadas conjuntamente porque possuem ligação natural e porquê dessa forma foram impugnadas pelo sujeito passivo.

Argumenta o autuado que insumos foram equivocadamente classificados como uso e consumo, uma vez que são necessários ao processo fabril, mesmo tendo apresentado planilhas informando, detalhadamente, a destinação e utilização dos produtos, objeto da presente autuação.

O Auditor Fiscal informa que a própria descrição da aplicação das mercadorias serve de prova da sua utilização como material de consumo no estabelecimento, sendo, portanto, exigível, o ICMS diferencial de alíquotas.

Constatou que as exigências encontram suporte material nos demonstrativos (anexos E-1 e E-2) que discriminam as notas fiscais referente às aquisições interestaduais dos diversos produtos, cuja cópia foi entregue ao autuado, em mídia CD. Na diligência efetuada para dirimir as dúvidas acerca da destinação dos produtos, o autuado apresenta planilha detalhada, às fls. 289/297. O Parecer feito por preposto da ASTEC nº 55/2014 considera que os produtos, apesar de não se agregarem fisicamente ao produto final, são imprescindíveis na sua produção (fls. 281/282).

Ocorre que após análise detalhada da legislação de regência, da aplicação e destinação dos produtos no processo fabril de refrigerantes, não se pode validar integralmente a posição externada pelo diligente no Parecer retro mencionado, quando em direção contrária aos diversos julgamentos ocorridos no âmbito do CONSEF.

[...]

Vejo de tudo quando colhido, até então, que o legislador e a jurisprudência lançam-se na tentativa de 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”. Ou seja, no sistema de crédito do ICMS, por mais avançada e técnica que seja a interpretação, prevalece o cunho restrito, não oferecendo azo à ampliações para abranger os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos e ferramentas, nem produtos utilizados após o término da produção de uma mercadoria. Tal entendimento decorre das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional, expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS (Decreto nº 6.284/97). Para que não reste dúvida da vontade do legislador, acerca do caráter de limites na tomada de créditos fiscais, basta verificar a disposição contida na Lei Complementar 138/2010, que adiou mais uma vez, a idéia de tornar o ICMS um imposto sobre o valor agregado puro. Este Conselho de Fazenda, igualmente, tem se posicionado no sentido de que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal.

No caso em concreto, tomando-se os produtos cujos créditos foram glosados pelo Auditor Fiscal e mesmo o Parecer adotado por preposto da ASTEC, constato que a finalidade dos produtos em questão, especificamente bens utilizados em linhas marginais, tratamento de efluentes do processo de produção; produtos utilizados em análise de laboratórios para controle de qualidade (ácido sulfúrico); produtos, tais como óleo lubrificante; lubrificante de esteiras (Dicolube); solvente, solução limpadora, produtos líquido dispersante (destinados ao tratamento de água de refrigeração), produtos de assepsia e sanitização (Soft care gel, divosan, sobonete, sabão para piso), utilizados na limpeza de tubulações para diminuir o processo de corrosão das máquinas, na assepsia de tanques para não causar contaminação microbiológica, na análise química da água utilizada, no tratamento da água na estação de efluentes ou limpeza em geral, que, conforme já explicado, não geram direito à apropriação do crédito correspondente tratam-se de produtos que não têm relação direta com a produção, se enquadrando no conceito de manutenção, inibidores de corrosão, proteção, limpeza e na assepsia de equipamentos e ambientes, portanto, sem direito a crédito fiscal e sujeitos ao pagamento da diferença de alíquotas.

Não se discute a essencialidade de tais materiais. As exigências fiscais sobre os mesmos devem ser mantidas por se tratar de produtos que não se contaminam com o produto acabado.

Por outro lado, nesse mesmo demonstrativo elaborado pelo Fisco, verifico a existência de materiais vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento e cujo entendimento do CONSEF tem sido no sentido da admissibilidade do respectivo crédito fiscal, em se tratando de fabricação de refrigerantes. Entre tais: a) elementos filtrantes para polimento de baixa micragem, utilizados em processo na fase final de pré-envase de refrigerantes, o cartucho de filtro polidor, a diatomita celite 508, além do carvão de alta ativação, usado como filtro de absorção de gases, resultantes dos processos industriais; b) produtos utilizados na limpeza e esterilização das garrafas para envasamento, tais como: soda cáustica, diverfoam CA (aditivo para lavagem de garrafas, antiespumante e biodegradável), aditivo divo (solução para lavagem de garrafa de vidro e hipoclorito de cálcio hypocal (utilizado na cloração da água, que é um processo de adição de cloro à água como um método de purificação de água para torná-la apta ao consumo humano como água potável e diminuir significativamente a carga de microrganismos). Considera-se que tais produtos contribuem de forma indireta na composição do produto final, como elementos indispensáveis, podendo neste caso, serem considerados como produtos intermediários, porquanto são consumidos no processo de obtenção do produto final, tornando-se necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento.

Em resumo, não podem ser aproveitados créditos fiscais de produtos que afrontam a idéia de consumo integral e imediato em único processo produtivo, mas, remetem à idéia de perenidade ou pelo menos de continuidade de sua utilização no processo produtivo, restando claro que não foram consumidos de forma imediata e integral no processo produtivo, dado a sua natureza fissional ou de reposição. Esses, devem ser entendidos como bens de uso e consumo, uma vez que o legislador estadual, numa autêntica interpretação da norma estabelecida em Lei Complementar, definiu os requisitos para o enquadramento do bem com essa natureza, como sendo aquele que não é consumido integralmente no processo produtivo, caracterizado por não se agregar fisicamente ao produto final.

Por sua vez, produtos intermediários para fins de utilização de crédito fiscal deve ser feita em face da concepção de consumo imediato e integral dos mesmos no processo industrial, não sendo acatada alegações de indispensabilidade dos produtos na consecução do produto final, pela amplitude, pelo sentido vago de tal argumentação e porque desprovida de lógica e consistência jurídica. O legislador sempre enfatizou que nem todos os insumos dariam direito a crédito, apenas aqueles revestidos dos critérios da intimidade, imediatismo e integralização. O que define o produto passível de geração de crédito é sua utilização em contato direto com o produto em elaboração, devendo ser consumido, em uma única passagem, na produção daquela unidade de produto acabado, sendo impossível a sua reutilização em face da sua integral degradação em um único uso.

A corte máxima do país, o Supremo Tribunal Federal, encerra a discussão da tese do direito irrestrito ao crédito do ICMS, nos seus vários julgados, e expresso com a definição de produtos intermediários encetada pelo Ministro Ricardo Lewandowski no RE 508377/MG, de 01.06.2010: "A aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integrem fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS, uma vez que a adquirente, nesse caso, mostra-se como consumidor final".

Portanto, entendo, que o procedimento fiscal, com as exclusões que serão procedidas na presente autuação, está em harmonia com o contido na legislação do ICMS, em especial, a Lei complementar 87/96 e a Lei Estadual 7.014/96, além das decisões reiteradas do CONSEF, precedentes colhidos nos acórdãos CJF nº 0067-11/04, CJF 0339-11/13, CJF 0336-12/13 e CJF 0295-12/14.

Em conclusão, as infrações 05 (ICMS diferencial de alíquotas), 06 (ICMS crédito indevido – CFOP 2101) e 07 (ICMS crédito indevido - CFOP 1101), restam parcialmente caracterizadas, nos valores abaixo consignados (...):

Sendo: infração 5 de R\$ 13.553,69; infração 6 de R\$ 9.406,89 e infração 7 de R\$ 15.251,40.

Referente à infração 8, a JJF concluiu pela Nulidade, em razão de:

No item 08, a acusação de utilização indevida de crédito fiscal recai sobre a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (4 servo drive bulletin 2094 9A AXIS MODULE), relativo a nota fiscal nº 19853, de 26/05/2010, no valor de R\$189.892,81.

Após a alegação defensiva de que acusação não tem vinculação com o anexo apontado, implicando cerceamento do direito de defesa, o Auditor Fiscal explica que houve um equívoco na informação do respectivo anexo, referente a infração seguinte, o que não comprometeu o entendimento do autuado, uma vez que defendeu regularmente o item 09, a que se refere, de fato, o anexo F2. O anexo correto seria o F2, também entregue ao autuado.

Examinando os autos do processo, constato que não houve uma simples inversão na entrega de anexos, conforme firmou o preposto do Fisco, o lançamento de ofício já nasceu em completo equívoco e não imprime requisitos de validade para constituição do crédito tributário pretendido.

O direito assiste ao autuado na assertiva de iliquidez da exigência e cerceamento do direito de defesa, uma vez

que a descrição do fato típico (falta de recolhimento do ICMS por utilização de crédito indevido) não tem correspondência com a planilha que lhe dá suporte (falta de recolhimento de ICMS diferencial de alíquotas), em papel às fls. 48/49 ou na mídia CD, fl.91.

Os fatos tidos como infração à legislação do imposto devem ser descritos “de forma clara, precisa e sucinta”, conforme determina o inciso III do art. 39 do RPAF BA (aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), juntando-se ainda as provas correspondentes. Isso porque, para que o contribuinte, ao ser acusado, em querendo, possa defender-se, precisa ser informado do que foi efetivamente apurado, o direito aplicado e quais as consequências jurídicas do fato.

Procedimento fiscal dessa natureza constitui óbice à defesa, dificulta o contraditório, sendo incompatível com o direito processual, seja pelas razões processuais já explicitas, seja porque tais situações tornou a base material da acusação inconfiável e porque descreve infração diversa daquela apontada nos demonstrativos acostados aos autos, entregues ao contribuinte e que municiaram a defesa do contribuinte autuado.

Diante do exposto, entendo que o lançamento desse item 8º é nulo por cerceamento ao direito pleno de defesa do contribuinte, por falta de certeza e liquidez e por ofensa ao devido processo legal. Fundamento do art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/99.

No que diz respeito à infração 9, a JJF concluiu pela Procedência, em razão de:

O item 09 repete a acusação de utilização indevida de crédito fiscal que recai sobre a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (4 servo drive bulletin 2094 9A AXIS MODULE), relativo a nota fiscal nº 19853, de 26/05/2010, no valor (desta feita) de R\$1.414,00.

Nas razões, argumenta o autuado que há também iliquidez no presente lançamento, uma vez que a acusação foi de utilização indevida de crédito (aquisição de equipamento integrante do processo produtivo da empresa, o “servo drive bulletin 2094 9A AXIS MODULE”), classificando-o como uso e consumo, quando, em verdade, compõe o ativo permanente da empresa, gerando direito a crédito na proporção de 1/48 avos.

Verifico que o Auditor Fiscal descreveu em seu relatório (Anexo F2) a aquisição de 4 unidade de servo drive bulletin 2094 9A AXIS MODULE (nota fiscal nº 19853, de 26/05/2010), registrado na escrita fiscal do autuado com o CFOP 2556 (compras de materiais para uso ou consumo) e que deixou de ser estornado, mesmo quando o registro foi escriturado, posteriormente, com o código de aquisição para o ativo imobilizado.

Não existe qualquer iliquidez no presente lançamento e o autuado, apesar de sua alegação, não se incumbiu de comprovar o estorno do valor indevidamente escriturado. Infração caracterizada, no valor de R\$1.414,00.

No que concerne à infração 10, a JJF também concluiu pela Procedência, em razão de:

O item 10 impõe ao autuado a falta de recolhimento de ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a transferência interestadual de bem de uso e consumo, no valor de R\$2.659,12. A exigência tem suporte no demonstrativo, Anexo F-2, discriminando as operações de transferência de reagentes, adesivos para portas, capota para proteção, cartuchos, bandeja de dreno, motor carbonator, devidamente registrados sob o CFOP 2557 (transferência de materiais para uso e consumo).

Já foi exaustivamente discutido, em linhas precedentes que, nos termos da Lei Complementar 122/2006, alterada pela Lei Complementar 138/2010, a apropriação dos créditos em questão estava prevista para iniciar em 01.01.2011, somente será permitida para as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Nesse sentido, os argumentos defensivos de que houve estorno do crédito relativo às operações retro mencionadas não se comprovam, uma vez que o documento de ajuste juntado aos autos (fl.109) ou a página do livro fiscal (fl. 110) apresentados pelo autuado não são suficientes para comprovar a regularização da sua escrita fiscal. Infração caracterizada, no valor de R\$2.659,12.

Inerente que concerne à infração 11, também julgada Procedente:

No item 11, a utilização indevida de crédito apurado pelo Fisco se refere à transferência interestadual de bem do ativo imobilizado, no valor de R\$88.502,19. A exigência tem suporte no demonstrativo, Anexo G, discriminando as operações de transferência de freezer, máquinas vending, detector ultrassom, chopeiras elétricas, geladeiras, minigeladeiras, cadeiras e mesas, préresfriador, empilhadeira manual, aceitador de cédulas, motocicleta Honda, post mix olympus, veículo trailler, devidamente registrados sob o CFOP 2552 (Transferências para ativo imobilizado).

Com relação aos créditos fiscais decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo imobilizado, a Lei Complementar nº 102/00 procedeu alterações na LC 87/96 (art. 20, § 5º, incisos I a VII), estabelecendo, a partir de 01.08.00, procedimentos específicos para a apropriação de tais créditos pelo fator igual a 1/48 avós da relação entre o valor das operações de saídas e o total das operações de saídas. Tal procedimento está regulamentado no Decreto 6.284/97 (art. 93, § 17º, incisos I a VII), vigência a partir de 01.01.2001, vacatio em obediência ao princípio da anterioridade, abaixo descrito:

Pois bem, examinando os autos do processo, verifico que a alegação do contribuinte autuado de que tomou o crédito integral no livro de entradas, mas procedeu o estorno de 47/48 no livro de apuração, implicando efetivo 1/48, não pode ser comprovado a partir das planilhas eletrônicas, juntadas aos autos, às fls. 254. Seja porque não foram identificados no CIAP apresentado pelo autuado, os bens do ativo relacionados pela fiscalização, muito menos, foi possível a apuração do estorno de 47/48 do crédito escriturado no registro de entrada, no campo de crédito do livro de apuração de ICMS.

A particularidade dessa situação em análise é que se trata de operações interestaduais de transferências de bens do ativo imobilizado que, no Estado da Bahia, estão amparadas pela não incidência do ICMS, desde que tenha havido uso no estabelecimento por mais e um ano, antes da desincorporação, nos termos do art. 6º, VIII, RICMS BA (aprovado pelo Decreto nº 6.284/97).

Ocorre que a incidência do ICMS sobre a transferência de bens entre estabelecimentos de uma empresa, quando em estados diferentes, não é assunto pacífico, a observar pelo interessante entendimento da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça que condenou a IBM Brasil a pagar ICMS para o estado do Rio Grande do Sul pela transferência de bens entre a matriz e a filial (REsp 453.250, publicado em 30.05.2006, relatoria do Ministro Castro Meira) Decidiu o Ministro que o fato do bem permanecer, por algum tempo no estabelecimento matriz, e só depois, conforme a necessidade, acontecer a remessa para algum estabelecimento filial, no qual cumprira a finalidade para a qual foi comprado, não desfigura a unidade da operação de circulação econômica da mercadoria. Assim, a integração ao ativo fixo da matriz foi apenas aparente, passando a ser efetiva, com a transferência, ao ativo fixo da filial. Somente com esta transferência é que a circulação se completou porque só com esta é que passou a ser bem fora de comércio. Por conseguinte, se a matriz está situada num estado, e a filial beneficiada noutro, faz jus este a diferença entre a alíquota interestadual e a interna (art. 155, § 2º, VII, da CF 88).

Diante da ausência de regras definitivas em tais situações, nas transferências de bens do ativo permanente, in company, cada Estado adota o modelo que lhe parecer melhor conveniente. Por exemplo, no Rio de Janeiro e no Rio Grande do Sul, as transferências internas ou interestaduais, estão submetidas à incidência do ICMS; enquanto que se um contribuinte paulista fizer a transferência de um bem integrado em seu ativo imobilizado para outro seu estabelecimento, dentro ou fora do Estado de São Paulo, não haverá incidência do ICMS e o saldo ainda não aproveitado do crédito do ICMS pela entrada poderá ser transferido para o estabelecimento destinatário.

Não obstante essa diversidade de entendimento, penso que a decisão emblemática do STJ sugere a ocorrência de fatos que se não se ajustam à norma de não incidência, pois que estar-se-ia cuidando não da transferência de um bem efetivamente integrado ao Ativo Permanente de um estabelecimento, mas de "imobilização" aparente, apenas formal, encobrindo, em verdade, um fornecimento direto a um outro estabelecimento da mesma empresa.

Diante do exposto, seja porque o autuado não logra comprovar o estorno dos valores creditados, conforme garante, seja por que no Estado da Bahia, vige a regra da não incidência para saída de bens do ativo fixo, entendo que a apropriação dos créditos foi indevida e a infração resta configurada, no valor de R\$88.502,19.

Quanto à infração 12, também julgada Procedente, pelas seguintes razões:

A infração 12 trata também da utilização de créditos fiscais indevidos, na aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. O autuante elaborou demonstrativo da exigência e o acostou aos autos, fls. 57/58.

O autuado repete as mesmas alegações manejados na infração anterior e o Auditor Fiscal que o próprio autuado confessa o cometimento da infração.

Já foram abordadas nesse peça de julgamento as considerações do voto acerca do uso de créditos vinculados a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos termos da LC 138/10. Infração subsistente, no valor de R\$8.335,90.

Em relação à infração 13, também julgada Procedente, diante de tais considerações:

A infração 13 trata da utilização de créditos fiscais indevidos, na aquisição de mercadorias para integrar o ativo permanente do estabelecimento por ação física. O demonstrativo de suporte à exigência encontra-se colado aos autos, fls. 59/60.

O autuado repete as mesmas alegações manejados na infração anterior. o Auditor Fiscal diz que o próprio autuado confessa a transgressão à norma legal.

Encontra-se no campo de vedação ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, quando a operação de aquisição se referir a serviços alheios à atividade do estabelecimento (art. 97, IV, "c", RICMS BA). Diz ainda a norma que presumem-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, além dos imóveis por ação física, a exemplo dos materiais descritos no anexo H-2.

Dante do exposto, a Infração resta caracterizada, no valor de R\$7.271,37

Referente à infração 14, julgada Procedente em Parte, em razão de:

A infração 14, descreve que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a transferência interestadual de bem de uso e consumo, conforme Anexo I, demonstrando o recebimento em transferência de Propileno Glicol e Diatomicia Celite 508, registrados como transferência de matéria-prima e/ou material secundário, destinado à industrialização (CFOP 2151). Valor da exigência R\$870,06.

O Auditor elabora demonstrativo e o acosta aos autos, fl. 61.

Conforme já foi exaustivamente analisado, o produto diatomita celite 508 é um elemento filtrante, utilizados em processo industrial na fase final de pré-envase de refrigerantes. O crédito fiscal respectivo, questionado na autuação, tem sido admitido e deve ser excluído do demonstrativo retro anunciado. Por outro lado, o Propileno Glicol é uma espécie de solvente, germicida sem contato direto com a produção e o respectivo crédito, com base nas considerações realizadas nesse processo e na jurisprudência desse CONSEF e sua exigência como crédito fiscal indevido deve ser mantida. Infração que subsiste parcialmente, no valor de R\$753,36.

Por último, à infração 15, também foi julgada Procedente em Parte, em virtude de:

Por fim, a infração 15 corresponde a uma multa por descumprimento de obrigação acessória pela falta de registro na escrita fiscal de notas fiscais das operações de entrada de mercadorias sujeitas à tributação (10% do valor comercial), descritas no demonstrativo (anexo J), capturadas nos Postos Fiscais de divisa, no valor total de R\$8.190,24.

O autuado, nas razões, explica que as notas fiscais de entrada indicadas pela fiscalização, elencadas no demonstrativo fiscal, foram devidamente escrituradas na sua escrita fiscal. Anexa como prova as cópias do livro Registro de Entradas, nos termos do art. 322, RICMS 97 BA), no que chamou de DOC 08, através da mídia CD (fl. 61).

Não obstante a afirmação do Auditor Fiscal, responsável pelo feito, de que não comprovou os registro das notas fiscais, após análise da documentação apresentada, constato, em contrário, que se encontra escrituradas no livro fiscal do estabelecimento, os documentos fiscais indicados no Anexo J, fl. 62, antes, inclusive, apontados pelo próprio autuado, na sua defesa. Exceto para a nota fiscal nº 555.838, no valor de R\$22.638,36, transferência de mercadorias da filial do autuado, no Estado do Ceará, que não foi encontrada nas 1675 páginas do respectivo livro Registro de Entradas de abril de 2010, apensado pelo autuado.

Com efeito, a falta dos registros autoriza a exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, quando se referir à entrada de mercadoria sujeita a tributação, nos termos do artigo 42, inciso IX, Lei 7.014/96, abaixo transcritos:

[...]

Desta forma, a infração resta caracterizada apenas parcialmente, em relação à nota fiscal nº 555.838, com a incidência da multa de R\$2.263,83 (10% sobre R\$22.638,36).

Assim, a JJF concluiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no montante de R\$198.438,59, recorrendo de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, de fls. 370 a 387 dos autos, o recorrente, tece as seguintes razões de mérito:

Infração 1: Mesmo tendo refeitos os cálculos, ainda remanesce as operações com natureza de remessa para retorno, eis que o autuante considerou apenas os retornos internos, desconsiderando os de saídas interestaduais. Desta forma, se subtraíssemos do ICMS-ST apurado os valores correspondentes ao ICMS-ST relativo aos retornos internos e interestaduais, não haveria diferença, sendo insubsistente a infração.

Infração 4: Alega que esta infração não foi julgada pela JJF e que apenas a manteve como procedente.

Afirma que o fisco confundiu mercadorias de uso e consumo com mercadorias destinada a comercialização, visto que “copo de vidro temperado”, inerentes às Notas Fiscais nºs 538986 e 538996, sob CFOP 2556, não se tratam de mercadorias para revenda.

Alega, ainda, que o autuante considerou o valor contábil das mercadorias, quando deveria ter efetuado os cálculos considerando a base de cálculo do ICMS. Por fim, pede a improcedência da infração 4.

Infrações 5, 6 e 7: Afirma tratarem de insumos, necessários ao processo fabril do recorrente,

equivocadamente classificados como materiais de uso e consumo pelo autuante, em que pese já ter havido reconhecimento de parte desses bens.

Discorda do posicionamento da JJF de que os materiais utilizados para a limpeza de tubulações para diminuir o processo de corrosão das máquinas e consequentemente evitar a contaminação microbíologica, bem como os itens para tratamento da água utilizada na linha de produção não são insumos nem bens intermediários porque não interage diretamente com o produto final.

Salienta que recentemente o STJ (REsp nº 1246317) decidiu que “os insumos não precisam interagir diretamente para serem insumos” e, em caso similar, considerou como insumo/material intermediário os produtos da dedetização, limpeza e higienização utilizados no processo fabril, por entender passíveis de gerarem créditos os bens utilizados direta ou indiretamente na linha de produção, os quais devem ser considerados como insumos.

Por fim, o recorrente, às fls. 375/376 dos autos, apresenta quadro dos itens e suas respectivas finalidades no processo fabril, como prova de sua alegação de que se tratam de insumos, do que diz não proceder a reclassificação em uso e consumo, pois são utilizados diretamente no processo fabril.

Pede a improcedência das infrações 5, 6 e 7 do lançamento de ofício.

Infração 9: alega ser absurda a manutenção desta infração sob o argumento de que o recorrente não conseguiu comprovar que não se trata de material de uso e consumo, mas sim de ativo fixo, pois o ônus é do autuante e não da autuada. Ademais, segundo a apelante, foi cabalmente comprovado que se trata de ativo fixo, conforme Nota Fiscal nº 19853, cujo equipamento chamado “servo drive” tem a função de controlar a rotação de torque de um “servo motor” de acordo com as informações enviadas pelo sistema de feedback do mesmo, sendo, portanto, ativo fixo e com jus ao crédito de 1/48 avos, como de fato a fez.

Assevera que todas as notas fiscais indicadas pelo autuante constam no CIAP, não havendo utilização indevida de créditos fiscais. Requer a improcedência da infração “9”.

Infração 10: aduz que novamente se equivocou o autuante, eis que acusa o recorrente de utilizar indevidamente crédito fiscal referente a transferências interestaduais de bem de uso e consumo sem se aperceber que houve o estorno do crédito, conforme quadro de ajuste que apresenta, do que concluiu não merecer guarida a denúncia por não levar em consideração os valores estornados quanto aos créditos perseguidos na infração 10, por suposta utilização indevida de crédito. Pede a improcedência.

Infrações 11, 12 e 13: o recorrente alega iliquidez do lançamento fiscal por não considerar o estorno proporcional do crédito, visto que a acusação fiscal de que foi utilizado integralmente o crédito oriundo da transferência de bens do ativo imobilizado, não se configura, pois, novamente o autuante não percebeu que fora feito o estorno de 47/48 avos no livro de apuração, tendo repercutido no saldo devedor do ICMS tão somente 1/48 avos, conforme determina a legislação.

Aduz que, no período autuado, o recorrente, no livro Registro de Entradas, escriturava integralmente o crédito fiscal relativo às entradas para o ativo permanente, porém, a partir do CIAP, procedia ao ajuste do crédito fiscal, no campo estorno de crédito do livro Registro de Apuração, o qual era realizado com o lançamento do valor correspondente a 47/48 avos do crédito fiscal inicialmente escriturado no livro Registro de Entradas.

Desta forma, o recorrente sustenta que a repercussão fiscal do crédito é apenas de 1/48 avos, cuja parcela é admitida pela legislação, não havendo utilização indevida de créditos fiscais de transferências interestaduais de bens de ativo imobilizado, devendo serem julgadas improcedentes as exações 11, 12 e 13.

Infração 14: o recorrente alega tratar-se de insumos, necessários ao processo fabril, erroneamente classificado como materiais de uso e consumo pelo autuante, visto que o produto autuado tem por finalidade a dissolução do açúcar e clarificação do xarope de produção, logo o produto não só é consumido no processo industrial como integra quimicamente o produto final.

Salienta o recorrente que fora reconhecido no julgamento da JJF o direito a utilização do crédito fiscal do produto Diatomita Celite, mas não foi reconhecido o direito ao Propileno Glicol, por entender que seria um solvente germicida utilizado sem contato direto com o produto final. A apelante destaca ser óbvia tal afirmação, pois, se assim fosse, haveria contaminação e os produtos seriam impróprios para o consumo. Porém, sustenta que, justamente pela propriedade que desenvolve, apesar de não entrar em contato direto com o produto final, é imprescindível para a produção do mesmo, como já demonstrado quando das razões recursais em relação às infrações 5, 6 e 7.

A defendant sustenta que não há como conceber que não faça parte do processo produtivo como insumos os produtos intermediários. Assim, concluiu pela improcedência da infração 14.

Infração 15: a apelante afirma que todas as entradas foram devidamente escrituradas, do que, como prova de sua alegação, apresenta quadro demonstrativo informando a data da escrituração dos documentos fiscais no livro Registro de Entradas, cuja confirmação diz que poderá ser realizada a partir da análise do aludido livro (doc. 8 da impugnação), no qual constam todas as notas fiscais indicadas pela fiscalização. Pede a improcedência da infração 15.

Em seguida, o recorrente tece considerações sobre a necessidade da realização de diligência e/ou perícia, de forma a demonstrar a realidade dos fatos, como também sobre a desproporcionalidade da multa aplicada, do que defende que deve ser aplicada na proporção da penalidade cometida pelo infrator, do que cita entendimento consolidado pelo STF e doutrina, para, por fim, requerer o benefício da interpretação mais benéfica da norma para o contribuinte, conforme previsto no art. 112 do CTN.

Diante do exposto, o recorrente requer que seja decretada a nulidade e/ou improcedência do Auto de Infração ou, eventualmente, que a multa proposta seja cancelada ou reduzida, como também, no caso de dúvida, se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à recorrente.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte ou do total do débito originalmente exigido nas infrações 1 a 3; 5 a 8; 14 e 15 do lançamento de ofício, conforme previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, em relação às infrações 1, 4 a 7 e 9 a 15, do Auto de Infração, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF.

Inicialmente, quanto à análise do Recurso de Ofício, tecemos as seguintes considerações:

INFRAÇÃO 1:

A desoneração parcial da redução do ICMS-ST originalmente exigido de R\$51.961,51 para R\$42.508,92 e da multa de 150% para 60%, ocorreu pelo fato de que restou comprovado que a acusação fiscal se restringe a exigir a diferença entre o imposto recolhido e aquele efetivamente devido, a título de substituição tributária interna, tendo sido constatado que nos demonstrativos fiscais foram incluídas, por equívoco, oito **saídas interestaduais**, sendo as mesmas excluídas, de forma a se coadunar com a acusação fiscal.

Também, por se comprovar que não houve o recolhimento a menos do ICMS-ST, mas, retenção e o consequente recolhimento a menos, a multa sugerida de 150% sobre o valor do imposto foi adequada pela JJF para o percentual de 60%, conforme previsto no art.42, II, "e", da Lei nº 7.014/96, do que concordo.

INFRAÇÃO 2:

A desoneração total ocorreu em razão da JJF, com fundamento no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/99, considerar NULA a infração por existir cerceamento ao direito pleno de defesa do contribuinte, por falta de certeza e liquidez e por ofensa ao devido processo legal, tendo em vista a falta de conexão entre a acusação fiscal (falta de retenção do ICMS nas vendas a empresas que exploram eventos, hotelaria e afins, objeto, inclusive, de Consulta protocolada no SIPRO sob o nº

117035/2011-6.) e o demonstrativo que a fundamenta (fls. 27/28 e integral, em mídia CD, fl.91), no qual descreve uma diversidade de operações que não condizem com a acusação fiscal, a exemplo de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa; existência de vários CNPJ inválidos, o que não permite a identificação do destinatário e poder examinar a prática ou não do fato típico; operações destinadas a contribuintes com a atividade de venda de mercadorias em geral, sujeitos ao ICMS-ST, mas, não, exatamente, pela motivação da acusação; além de fazerem parte do levantamento fiscal entidades sindical (Sindicato dos Servidores da Assembleia Legislativa do Estado da Bahia) e outros estabelecimentos do mesmo contribuinte autuado, inclusive depósitos fechados, que não caberia exigir ICMS-ST, acarretando óbice à defesa e dificultando o contraditório, por descrever infração diversa daquela apontada no demonstrativo que a fundamenta.

Do exposto, comungo com a Nulidade da infração 2, entretanto, deixo de recomendar, à autoridade competente, a renovação da ação fiscal em decorrência de se tratar de uma nulidade por vício material e, em consequência, ter ocorrido a decadência do direito de o Estado de constituir o crédito tributário, relativo ao exercício de 2010, nos termos do art.150, § 4º, do CTN.

INFRAÇÃO 3:

A improcedência da exigência ocorreu sob a fundamentação de que o art. 61, § 5º, do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, admitia o abatimento de 1% do valor da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, nas operações realizadas pelos fabricantes de cervejas, refrigerantes e outras bebidas acondicionadas em embalagens de vidro, devendo o valor ser especificado na nota fiscal, acobertando a operação, tendo a JJF concluído que:

Portanto, nas notas fiscais emitidas pelo autuado para acobertar as operações de perdas de insumos ocorridas no processo de industrialização de refrigerantes e água mineral, o autuado não se encontra obrigado a proceder ao estorno do imposto, creditado por ocasião da entrada dos mesmos, não sendo obrigado destacar o imposto, conforme consignou o Auditor Fiscal, e o que deu azo à autuação. Possíveis anormalidades na apuração das perdas, em volume superior aquele admitido na legislação do ICMS, deve ser objeto de investigação e, caso constatadas, cabível a exigência do estorno. Jamais, contudo, em vista da emissão das aludidas notas fiscais. Infração descharacterizada.

Vislumbro que a JJF se equivocou em sua decisão, pois, em primeiro lugar, a exigência refere-se ao ICMS normal da operação para baixa de estoque de refrigerantes, água mineral e sucos, em virtude de deterioração, perda ou sinistro destes produtos após a fabricação, a título de estorno dos créditos dos insumos, tendo em vista a imprestabilidade de tais produtos.

Sendo assim, não se trata de “... *notas fiscais emitidas pelo autuado para acobertar as operações de perdas de insumos ocorridas no processo de industrialização de refrigerantes e água mineral ...*”, mas, sim, para regularizar seus estoques, dando baixa nos produtos já fabricados, porém deteriorados ou sinistrados, não podendo se confundir mais com o processo fabril, cujo estorno dos créditos se dará através do destaque do ICMS normal da operação de “baixa de estoque”.

Contudo, observo que a acusação nos termos postos apresenta-se precária, uma vez que não se trata de “*operações tributáveis como não tributáveis (...) referente às Notas Fiscais emitidas para baixa de estoque (...) sem destaque e recolhimento do ICMS Normal ...*”, mas, sim, do fato de o contribuinte ter deixado de proceder ao estorno dos créditos fiscais apropriados relativos aos insumos.

Registre-se que “deterioração, perda ou sinistro” não são fato gerador de ICMS, de forma a ensejar a imputação de operações tributadas como não tributadas, cabendo, nestas hipóteses, a acusação de falta do estorno dos correspondentes créditos fiscais apropriados quando da sua produção, cujo valor, inclusive, necessariamente, não coincide com o custo da mercadoria baixada do estoque.

Diante destas considerações, concluo pela Nulidade da exação 3, julgada Improcedente pela JJF, e deixo de recomendar, à autoridade competente, a renovação da ação fiscal em decorrência de se tratar de uma nulidade por vício material e, em consequência, ter ocorrido a decadência do

direito de o Estado de constituir o crédito tributário, relativo ao exercício de 2010, nos termos do art.150, § 4º, do CTN.

INFRAÇÕES 5, 6 E 7:

Dizem respeito às exigências de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (exação 5) e utilização indevida de créditos fiscais de materiais de consumo [exação 6 (CFOP 2101) e exação 7 (CFOP 1101)], cujas desonerações parciais decorreram do entendimento da JJF de que, em se tratando de fabricação de refrigerantes, elementos filtrantes e produtos utilizados na limpeza e esterilização das garrafas para envasamento são materiais vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento, sendo admissível o respectivo crédito fiscal dos seguintes produtos:

- i. elementos filtrantes para polimento de baixa micragem, utilizados em processo na fase final de pré-envase de refrigerantes, o cartucho de filtro polidor, a diatomita celite 508, além do carvão de alta ativação, usado como filtro de absorção de gases, resultantes dos processos industriais;
- ii. produtos utilizados na limpeza e esterilização das garrafas para envasamento, tais como: soda cáustica, diverfoam CA (aditivo para lavagem de garrafas, antiespumante e biodegradável), aditivo divo (solução para lavagem de garrafa de vidro) e hipoclorito de cálcio hypocal (utilizado na cloração da água, que é um processo de adição de cloro à água como um método de purificação de água para torná-la apta ao consumo humano como água potável e diminuir significativamente a carga de microrganismos).

Diante destas considerações, a JJF concluiu pelas desonerações parciais, a saber: infração 5: de R\$48.895,80 para R\$13.553,69; infração 6 de R\$37.665,05 para R\$9.406,89 e infração 7 de R\$40.209,41 para R\$15.251,40, conforme discriminado à fl. 362 dos autos.

Contudo, discordo do entendimento esposado na Decisão recorrida de direito ao crédito fiscal em relação aos produtos utilizados na limpeza e esterilização das garrafas para envasamento, pois entendo que a classificação para os produtos utilizados na assepsia das garrafas (contabilizadas como ativo imobilizado) devem ser de uso e consumo, tendo em vista tratarem de *manutenção do imobilizado* (garrafas), cujos vasilhames são utilizados, precipuamente, com o fim de venda das bebidas produzidas, retornando, por diversas vezes, ao estabelecimento para reutilização, a qual requer a sanitização para o reaproveitamento, diante de impurezas e contaminações. Logo trata-se de materiais de uso e consumo na manutenção do ativo imobilizado, os quais sequer entram em contato com o produto acabado.

Diante de tais considerações, em que pese concordar com a JJF no que tange aos elementos filtrantes, restabeleço os valores exigidos nas infrações 5, 6 e 7, relativos aos produtos utilizados na limpeza e esterilização das garrafas (item *ii*), os quais foram excluídos na Decisão recorrida, conforme a seguir:

DEMONSTRATIVO DÉBITO INFRAÇÕES 5, 6 E 7 (Ref. fls. 36 a 47)			
PERÍODO	INFRAÇÃO 5	INFRAÇÃO 6	INFRAÇÃO 7
jan-10	-	-	642,60
fev-10	2.038,75	1.494,58	2.215,67
mar-10	2.342,80	1.483,43	4.274,11
mai-10	1.705,25	1.871,00	2.945,29
jun-10	736,80	968,94	3.673,57
jul-10	1.377,02	1.125,91	2.646,73
ago-10	814,08	856,75	727,64
set-10	1.805,57	1.405,29	3.022,95
out-10	2.182,90	1.956,40	8.053,00
nov-10	2.170,37	1.421,68	4.291,69
dez-10	1.104,94	662,73	3.263,44
Totais:	16.278,48	13.246,71	35.756,69

INFRAÇÃO 8:

A desoneração total ocorreu em razão da JJF, com fundamento no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/99,

considerar NULA a infração por existir cerceamento ao direito pleno de defesa do contribuinte, por falta de certeza e liquidez e por ofensa ao devido processo legal, tendo em vista a acusação fiscal (falta de recolhimento do ICMS por utilização de crédito indevido) não corresponder com a planilha que lhe dá suporte (falta de recolhimento de ICMS diferencial de alíquotas), às fls. 48/49 ou na mídia CD (fl.91).

Do exposto, comungo com a Nulidade da infração 8, entretanto, deixo de recomendar, à autoridade competente, a renovação da ação fiscal em decorrência de se tratar de uma nulidade por víncio material e, em consequência, ter ocorrido a decadência do direito de o Estado de constituir o crédito tributário, relativo ao exercício de 2010, nos termos do art.150, § 4º, do CTN.

INFRAÇÃO 14:

A desoneração parcial do crédito indevido na transferência interestadual de “Propileno Glicol” e “Diatomita Celite 508”, exigida originalmente no valor de R\$ 870,06 para R\$ 753,36, ocorreu pelo fato de que, conforme já analisado nas infrações 5 a 7, a JJJ excluiu o produto “Diatomita Celite 508”, por entender que é um elemento filtrante utilizado no processo industrial de refrigerantes, logo, com direito ao respectivo crédito fiscal. Assim, remanesceu a exigência relativa, apenas, ao produto “Propileno Glicol”, do que concordo.

INFRAÇÃO 15:

A desoneração parcial da multa de 10% sobre entradas não registradas, de R\$8.190,24 para R\$2.263,83, ocorreu em razão da JJJ concluir que, das onze notas fiscais indicados no Anexo J, à fl. 62, tidas como não registradas, efetivamente, apenas a de nº 555.838, no valor de R\$22.638,36, não se encontra escriturada, conforme se pode verificar à fl. 1675 do Registro de Entradas de abril de 2010, apensado pelo autuado. Assim, a JJJ concluiu pela multa de 10% sobre tal valor, correspondente a R\$2.263,83, do que concordo.

Diante de tais considerações, dou provimento parcial ao Recurso de Ofício para modificar a Decisão recorrida para restabelecer parcialmente às infrações 5, 6 e 7, nos valores, respectivos de: R\$16.278,48, R\$13.246,71 e R\$35.756,09.

Quanto às razões do Recurso Voluntário, inicialmente, há de salientar que vislumbro desnecessária a realização de diligência, diante das provas trazidas aos autos, nos termos do art. 147, I, “a”, do RPAF.

No mérito, a peça recursal abrange as exações 1, 4 a 7 e 9 a 15 do Auto de Infração, cujas análises seguem:

INFRAÇÃO 1:

Alega o recorrente que, mesmo tendo refeitos os cálculos, ainda remanescem as operações com natureza de remessa para retorno, eis que o autuante considerou apenas os retornos internos, desconsiderando os de saídas interestaduais. Desta forma, se subtraíssemos do ICMS-ST apurado os valores correspondentes ao ICMS-ST relativo aos retornos internos e interestaduais, não haveria diferença.

Descabe razão a apelante, pois, para apuração da exação 1, relativa à retenção e recolhimento a menor do ICMS-ST, o autuante apenas considerou as operações internas sujeitas ao ICMS-ST, sob CFOP 5401, 5403, 5414, 5415, 5910, 5917 e 5949, conforme se comprova através do demonstrativo analítico, a exemplo das fls. 15 a 26 dos autos, com exceção apenas das Notas Fiscais de nº: 58806, 62915, 62920, 86988, 86989, 93447, 96793 e 96794, objeto de saídas interestaduais, as quais já foram excluídas pela Decisão recorrida.

Logo, não há de considerar retornos interestaduais se também não foram consideradas tais operações interestaduais no levantamento fiscal, cuja responsabilidade passiva do recorrente pela substituição tributária, ora em foco, se restringe ao Estado da Bahia. Mantida a Decisão recorrida.

INFRAÇÃO 4:

Alega o recorrente que esta infração não foi julgada pela JJJ e que apenas a manteve como

procedente.

Entretanto, descabe razão a apelante, pois, em razão do reconhecimento e recolhimento do valor exigido na infração 4, conforme documentos às fls. 274 e 275 dos autos, o sujeito passivo, através do benefício fiscal da Lei nº 12.903/13, confessou, de forma definitiva e irretratável o débito, inclusive com renúncia a qualquer defesa ou recurso, de acordo com o art. 4º da citada Lei nº 12.903/13.

Diante de tal confissão e nos termos previstos no art. 156, I, do CTN, na Decisão recorrida foi consignado que a infração 4 havia sido reconhecida pelo autuado, sendo excluída da lide, julgando-a procedente.

Diante do pagamento do valor exigido pelo contribuinte, reconhecendo o débito como devido, torna-se prejudicado qualquer recurso apresentado. Mantida a Decisão recorrida.

INFRAÇÕES 5, 6 E 7:

Alega o recorrente tratarem de insumos, necessários ao processo fabril, equivocadamente classificados como materiais de uso e consumo pelo autuante, em que pese já ter havido reconhecimento de parte desses bens. Discorda do posicionamento da JJJ de que os materiais utilizados para a limpeza de tubulações para diminuir o processo de corrosão das máquinas e consequentemente evitar a contaminação microbiológica, bem como os itens para tratamento da água utilizada na linha de produção não são insumos nem bens intermediários porque não interage diretamente com o produto final, do que cita decisão do STJ (REsp nº 1246317) de que “os insumos não precisam interagir diretamente para serem insumos”, razão de pedir a improcedência das infrações 5, 6 e 7 do lançamento de ofício.

Entretanto, descabe razão a apelante, pois, os valores remanescentes destas exações decorrem de materiais empregados na manutenção, como inibidores de corrosão, proteção, limpeza e na assepsia de equipamentos e ambientes, a exemplo de: materiais utilizados no tratamento de efluentes do processo de produção; em análise de laboratórios para controle de qualidade (ácido sulfúrico); óleo lubrificante; etc., os quais a legislação específica não permite o direito ao crédito fiscal e prevê o pagamento da diferença de alíquotas, conforme inúmeras decisões deste CONSEF.

Registre-se, ainda, conforme consignado na Decisão recorrida, no RE 508377/MG, de 01.06.2010, o STF definiu que: *“A aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integrem fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS, uma vez que a adquirente, nesse caso, mostra-se como consumidor final”*. Mantida a Decisão recorrida.

INFRAÇÃO 9:

Alega o recorrente que foi cabalmente comprovado que se trata de ativo fixo, conforme NF 19853, cujo equipamento chamado “servo drive” tem a função de controlar a rotação de torque de um “servo motor” de acordo com as informações enviadas pelo sistema de feedback do mesmo, sendo, portanto, ativo fixo e com jus ao crédito de 1/48 avos, como de fato a fez, não havendo utilização indevida de créditos fiscais.

A apelante se equivoca ao afirmar ser *“Absurda a manutenção da presente infração sobre (sic) o argumento de que o recorrente não conseguiu comprovar que não se trata de material de uso e consumo, mas sim de ativo fixo”*. Na verdade, na Decisão recorrida foi consignado que:

“Verifico que o Auditor Fiscal descreveu em seu relatório (Anexo F2) a aquisição de 4 unidades de servo drive bulletin 2094 9A AXIS MODULE (nota fiscal nº 19853, de 26/05/2010), registrado na escrita fiscal do autuado com o CFOP 2556 (compras de materiais para uso ou consumo) e que deixou de ser estornado, mesmo quando o registro foi escriturado, posteriormente, com o código de aquisição para o ativo imobilizado.”

“Não existe qualquer iliquidez no presente lançamento e o autuado, apesar de sua alegação, não se incumbiu de comprovar o estorno do valor indevidamente escriturado. Infração caracterizada, no valor de R\$1.414,00.”

Assim, o que restou provado é que a autuação ocorreu justamente porque o contribuinte, relativamente à NF 19853, se creditou integralmente do ICMS, no valor de R\$1.414,00, sob CFOP 2556, referente a aquisição de “4 servo drive bulletin 2094 9A AXIS MODULE” e, ainda, simultaneamente, conforme confessa em sua impugnação, à fl. 108 dos autos, lançou o mesmo

valor no livro CIAP, o deferindo em 1/48 avos.

Portanto, é indevida a utilização do ICMS, no referido valor, sob CFOP 2556, lançado nos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS, já que não restou comprovado ter sido estornado. O valor levado a crédito no livro CIAP e deferido em 1/48 avos, não foi objeto de questionamento. Mantida a Decisão recorrida.

INFRAÇÃO 10:

Alega o recorrente que o autuante se equivocou, eis que a acusa de utilizar indevidamente crédito fiscal referente a transferências interestaduais de bem de uso e consumo sem se aperceber que houve o estorno do crédito, conforme quadro de ajuste que apresenta (fl. 378), no qual consigna “ESTORNO DE CRED REF CFOP 2557 – APUR 06/10 2.909,68”, cujo lançamento se pode comprovar na mídia, à fl. 254 dos autos.

Em sua informação fiscal, à fl. 265 dos autos, o autuante aduz que “*O que a Autuada não demonstrou, na sua peça, foram as Notas Fiscais que totalizaram o valor lançado a título de estorno do CFOP 2557*” e concluiu que “*Assim, reafirmamos que não localizamos o estorno referente às Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo Anexo F2*”.

Da análise de tais alegações, verifico caber razão ao autuante, eis que o valor estornado de R\$2.909,68, referente ao CFOP 2557 (transferência material uso/consumo) e ao mês de junho de 2010, em que pese ser maior do que o valor exigido na infração 10 sob o mesmo CFOP, não comprova se referir às notas fiscais relacionadas no “Anexo F2”, objeto da infração 10, a saber: 33469, 35463, 78890, 82210, 89741, 94072, 95789, 96912, 99947 e 100071, no montante de crédito indevido de R\$2.659,12, como alega o recorrente.

Registre-se que, a partir do Anexo F1, conforme mídia à fl. 91 dos autos, pode-se comprovar, no mesmo mês de junho de 2010, a existência das Notas Fiscais nºs 181461e 102234, estranhas à infração 10, sob o mesmo CFOP 2557, com ICMS destacado no total de R\$2.584,01, o que perfaz o montante de R\$5.243,13 de crédito fiscal sob CFOP 2557 no mês de junho/2010.

Portanto, caberia à apelante apresentar a memória de cálculo deste estorno, como prova de sua alegação, cuja discriminação referente aos documentos fiscais só ela poderá provir, mediante pedido de controle da legalidade à PGE. Assim, entendo temerário atribuir tal estorno às notas fiscais, objeto da exação 10, por não haver coincidência entre os valores exigido e estornado, como também não cobrir o total dos créditos sob o CFOP 2557, no mesmo mês de junho de 2010. Mantida a Decisão recorrida.

INFRAÇÕES 11, 12 E 13:

Alega o recorrente que as acusações fiscais de que foi utilizado integralmente o crédito oriundo da transferência de bens do ativo imobilizado, não se configura, pois, o autuante não percebeu que fora feito o estorno de 47/48 avos no livro de apuração, tendo repercutido no saldo devedor do ICMS tão somente 1/48 avos, conforme determina a legislação.

Diz que escrutarava integralmente o crédito fiscal relativo às entradas para o ativo permanente, porém, a partir do CIAP, procedia ao ajuste do crédito fiscal, no campo estorno de crédito do Registro de Apuração, o qual era realizado com o lançamento do valor correspondente a 47/48 avos do crédito fiscal inicialmente escrutarado no livro Registro de Entradas, inexistindo utilização indevida de créditos fiscais nas transferências interestaduais de bens de ativo imobilizado, sendo improcedentes as exações 11, 12 e 13.

Há de se registrar que na infração 11, a exigência do crédito indevido de ICMS, no valor de R\$ 88.502,19, decorre de operações de transferências interestaduais de bem do ativo imobilizado, conforme Anexo G da mídia (fl. 91), a exemplo de freezer, geladeira, chopeira, cadeiras e mesas, empilhadeira, motocicleta, veículo trailer, etc.

O art. 93, c/c o § 17, inciso I, do RICMS/ 97, à época, previa a apropriação do crédito fiscal relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que

ocorrer a entrada no estabelecimento.

O contribuinte, no livro Registro de Apuração do ICMS, mídia à fl. 254 dos autos, comprova os estornos de créditos à razão de 47/48 avos do “ICMS S/ ATIVO IMOBILIZADO” em todos os meses objeto da exação fiscal e em valor superior, a exemplo de R\$349.234,20 no mês de junho/10 e de R\$147.439,89 no mês de agosto/10, meses em que as exigências são de maior monta (R\$21.757,06 e R\$25.554,08).

Diante de tais considerações, acolho as razões recursais e julgo Improcedente a infração 11.

Contudo, em relação às infrações 12 e 13, nas quais se exige os créditos indevidos, respectivamente, de materiais de uso e consumo e de bens imobilizados por acessão física, nos valores de R\$8.335,90 e R\$7.271,37, restou configurado o crédito indevido. Mantidas as infrações 13 e 14.

INFRAÇÃO 14:

Alega o recorrente que fora reconhecido no julgamento da JJF o direito a utilização do crédito fiscal do produto Diatomita Celite, mas não foi reconhecido o direito ao Propileno Glicol, por entender que seria um solvente germicida utilizado sem contato direto com o produto final. Sustenta que, apesar de não entrar em contato direto com o produto final, é imprescindível para a produção do mesmo, como já demonstrado quando das razões relativas às infrações 5, 6 e 7.

Conforme já consignado, quando da análise da infração 6, a qual trata de crédito indevido nas aquisições deste mesmo produto (Propileno Glicol), também nas entradas recebidas por transferências interestaduais, objeto desta exação, não há previsão legal para apropriação do crédito fiscal, por se tratar de material de consumo, haja vista a próprio recorrente afirmar se tratar de um solvente “germicida utilizado sem contato direto com o produto final”. Mantida a infração 14.

INFRAÇÃO 15:

Alega o recorrente que todas as entradas foram devidamente escrituradas, do que, como prova de sua alegação, apresenta quadro demonstrativo informando a data da escrituração dos documentos fiscais no livro Registro de Entradas, cuja confirmação diz que poderá ser realizada a partir da análise do aludido livro (doc. 8 da impugnação), no qual constam todas as notas fiscais indicadas pela fiscalização.

Olvida a apelante que na Decisão recorrida já foram excluídas todas as notas fiscais, com exceção apenas da nº 555.838, no valor de R\$22.638,36, remanescendo a multa de R\$2.263,83.

Válido registrar que a referida nota fiscal não consta do livro Registro de Entradas, objeto do Anexo 8, conforme mídia à fl. 254 dos autos.

Contudo, em razão da adequação da multa de 10% para 1%, prevista no art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96, dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, aplica-se ao fato pretérito a penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Em consequência, o valor remanescente da multa passa a ser de R\$226,38.

Por fim, quanto à alegação de que a multa aplicada ser desproporcional (entendido como ter caráter confiscatório), falece competência a este colegiado tal análise, nos termos do art. 125, I, do COTEB, cujas penalidades são as legalmente previstas para as infrações apuradas.

Diante de tais considerações, dou Provimento Parcial ao Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, apenas quanto à infração 11, para julgá-la Improcedente e, de ofício, procedo a adequação da multa aplicada à infração 15.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL dos Recursos de Ofício e Voluntário para modificar a Decisão recorrida, consoante quadro demonstrativo, a seguir:

DEMONSTRATIVO DÉBITO DO AUTO DE INFRAÇÃO				
ITENS	AUTO DE INFRAÇÃO	DECISÃO JJF	DECISÃO CJF	CONCLUSÃO

INFRAÇÃO 1	51.961,51	42.508,92	42.508,92	Proc. Parte
INFRAÇÃO 2	317.932,21	-	-	Nula
INFRAÇÃO 3	129.953,96	-	-	Nula
INFRAÇÃO 4	6.517,92	6.517,92	6.517,92	Procedente
INFRAÇÃO 5	48.895,80	13.553,69	16.278,48	Proc. Parte
INFRAÇÃO 6	37.665,05	9.406,89	13.246,71	Proc. Parte
INFRAÇÃO 7	40.209,41	15.251,40	35.756,69	Proc. Parte
INFRAÇÃO 8	189.892,81	-	-	Nula
INFRAÇÃO 9	1.414,00	1.414,00	1.414,00	Procedente
INFRAÇÃO 10	2.659,12	2.659,12	2.659,12	Procedente
INFRAÇÃO 11	88.502,19	88.502,19	-	Improcedente
INFRAÇÃO 12	8.335,90	8.335,90	8.335,90	Procedente
INFRAÇÃO 13	7.271,37	7.271,37	7.271,37	Procedente
INFRAÇÃO 14	870,06	753,36	753,36	Proc. Parte
INFRAÇÃO 15	8.190,24	2.263,83	226,38	Proc. Parte
Totais:	940.271,55	198.438,59	134.968,85	

VOTO DIVERGENTE (Infrações 5, 6, 7 e 14)

Peço vênia para discordar do i. Relator em relação às infrações 5, 6, 7 e 14 pelos argumentos que passo a expor:

As infrações 5, 6 e 7 tratam de diferença de alíquotas nas operações internas e interestaduais de aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo (infração 5) e uso indevido de crédito (infrações 6 e 7).

A Junta de Julgamento Fiscal entendeu que: *a) elementos filtrantes para polimento de baixa micragem, utilizados em processo na fase final de pré-envase de refrigerantes, o cartucho de filtro polidor, a diatomita celite 508, além do carvão de alta ativação, usado como filtro de absorção de gases, resultantes dos processos industriais; b) produtos utilizados na limpeza e esterilização das garrafas para envasamento, tais como: soda cáustica, diverfoam CA (aditivo para lavagem de garrafas, antiespumante e biodegradável), aditivo divo (solução para lavagem de garrafa de vidro e hipoclorito de cálcio hypocal (utilizado na cloração da água, que é um processo de adição de cloro à água como um método de purificação de água para torná-la apta ao consumo humano como água potável e diminuir significativamente a carga de microrganismos estão vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento, sendo entendimento do CONSEF a admissibilidade do respectivo crédito fiscal, em se tratando de fabricação de refrigerantes.*

Todavia, o i. Relator divergiu de tal posicionamento por entender que: *a classificação para os produtos utilizados na assepsia das garrafas (contabilizadas como ativo imobilizado) devem ser de uso e consumo, tendo em vista tratarem de manutenção do imobilizado (garrafas), cujos vasilhames são utilizados, precípua mente, com o fim de venda das bebidas produzidas, retornando, por diversas vezes, ao estabelecimento para reutilização, a qual requer a sanitização para o reaproveitamento, diante de impurezas e contaminações. Logo trata-se de materiais de uso e consumo na manutenção do ativo imobilizado, os quais sequer entram em contato com o produto acabado.*

Denota-se que ambos os julgadores levam em conta para a consideração do crédito como devido ou não tão somente o contato com o produto produzido, desconsiderando a essencialidade e a relevância dos mesmos no processo produtivo.

Em julgado recente do STJ, RECURSO ESPECIAL N° 1.221.170 - PR (2010/0209115-0) publicado no DJE em 24/04/2018, **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

No caso em apreço, o recorrente é uma indústria de refrigerantes, sendo que os produtos

utilizados para se chegar ao produto final, conforme vastamente demonstrado nos laudos entregues e nas explanações efetuadas nas próprias peças de defesa, são imprescindíveis.

Assim, em relação aos elementos filtrantes e aos produtos utilizados na limpeza e esterilização das garrafas para envasamento, estes, além de imprescindíveis, são obrigatórios no processo produtivo da empresa, eis que a própria vigilância sanitária exige a utilização. Ademais, tais processos de higienização e filtração são fundamentais para a manutenção do controle de qualidade dos produtos, sendo inconteste que tais produtos dão direito ao crédito devidamente utilizado pela empresa.

Por tal razão, entendo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Partindo para a análise do Recurso Voluntário, e utilizando a mesma lógica acima exposta, no pertinente a infração 5, 6 e 7, os valores remanescentes, os quais versam sobre: *materiais empregados na manutenção, como inibidores de corrosão, proteção, limpeza e na assepsia de equipamentos e ambientes, a exemplo de: materiais utilizados no tratamento de efluentes do processo de produção; em análise de laboratórios para controle de qualidade (ácido sulfúrico); óleo lubrificante; etc*, dizem respeito a insumos do processo produtivo, eis que, conforme explicações contidas nas fls. 375/376, são utilizados diretamente no processo fabril.

Quanto à infração 14, a qual trata também de uso indevido de crédito fiscal, a Junta de Julgamento Fiscal reconheceu o direito ao crédito do produto Diatomita Celite, mas não o Propileno Glicol, decisão mantida pelo i. Relator.

Trata-se de um solvente germicida, que não tem contato direto com o produto final, mas é imprescindível para o seu surgimento.

Assim, mais uma vez utilizando o princípio da essencialidade e da relevância do produto no processo produtivo da empresa, o recorrente faz jus devido creditamento.

Por tais razões, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** os Recursos de Ofício e Voluntário interpostos para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0056/13-4, lavrado contra NORSA REFRIGERANTES LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$134.742,47**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d”, “e” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$226,38**, prevista no inciso IX, do mesmo artigo e dispositivo legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.387/05, devendo ser homologado o valor já recolhido.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, José Roservaldo Evangelista Rios e Valnei Sousa Freire.

Sala das sessões do CONSEF, 28 de junho de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO A. BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS