

PROCESSO - A. I. Nº 232884.0016/17-4
RECORRENTE - NORSÁ REFRIGERANTES LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0068-02/19
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/10/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0250-12/19

EMENTA: ICMS. 1. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO INDEVIDO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAS. b) AQUISIÇÕES INTERNAS. Conforme jurisprudência do CONSEF, parte do crédito glosado decorre de aquisições de materiais aplicados ou diretamente consumidos no processo produtivo dos produtos finais tributáveis, produzidos pelo estabelecimento autuado. Infrações parcialmente subsistentes. **2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS.** Conforme jurisprudência do CONSEF, parte das aquisições se refere a insumo por serem materiais aplicados ou diretamente consumidos no processo produtivo dos produtos finais tributáveis produzidos pelo estabelecimento autuado. Infração parcialmente subsistente. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0068-02/19, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 20/12/2017, para exigir ICMS no valor histórico de R\$618.386,57, em razão de oito infrações distintas. O objeto do presente recurso se limita às infrações 01; 02 e 03, descritas a seguir.

INFRAÇÃO 1 (01.02.02) - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento referente às aquisições/entradas oriundas de outras unidades da Federação de Carvão Ativo, Diatomácea, Barrilha Solvay, Hipoclorito de Cálcio, Hidróxido de Sódio, Ácido Clorídrico, Ácido Sulfúrico, Diclorometano, dryexx, Lubodrive, Ferisol Rinse, TXC-L, Oxonia Ativo, Topax, sabão Big Blue, Elgicide, Lodo anaeróbico, Stabilon, Antibacterial, detergente Melt, Liquid K, conforme demonstrativos Resumo Credito Indevido DIFAL e Difal Credito Indevido, partes integrantes do Auto de Infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Multa de 60% - Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$47.849,99;

INFRAÇÃO 2 (01.02.02) - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento referente às aquisições/entradas do Estado da Bahia, de Ácido Muriático, Antibacterial, Barrilha Solvay, sabão Big Blue, Diatomácea, Dryexx, Elgicide, Ferisol Rinse, Hipoclorito de Sódio, Horolith PA, Liquid K, Lubodrive, Oleo lubrificante 90w, Oxonia Ativo, Principal BB, Sanigizer espuma, Soda Cáustica líquida, Stabilon, Sulfato de Alumínio, Topax 66, TXC-L, Vortex, Whisper, conforme Demonstrativo Uso Consumo Credito IndevidoBA e Resumo CI BA, partes integrantes do Auto de Infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Multa de 60% - Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$483.131,81;

INFRAÇÃO 3 (06.02.01) - Deixou de recolher ICMS 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 referente às aquisições/entradas de Carvão Ativo, Diatomácea, Barrilha Solvay, Hipoclorito de Cálcio, Hidróxido de Sódio, Ácido Clorídrico, Ácido Sulfúrico, Diclorometano, dryexx, Lubodrive, Ferisol Rinse, TXC-L, Oxonia Ativo, Topax, sabão Big Blue, Elgicide, Lodo anaeróbico, Stabilon, Antibacterial, detergente Melt, Liquid K, conforme demonstrativos Resumo DIFAL e Difal Credito Indevido, partes integrantes do Auto de Infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Multa de 60% - Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$87.404,77.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 04/04/2019 (fls.298 a 313) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

VOTO

Conforme acima relatado, o processo em juízo administrativo veicula lançamento de ICMS e sanção tributária acusando o cometimento de três infrações, sendo que as duas primeiras se referem ao uso indevido de créditos fiscais relativos a aquisições de materiais considerados pelo Fisco como sendo para uso ou consumo próprio do estabelecimento autuado enquanto que o Impugnante alega serem produtos intermediários com direito ao uso do crédito tributário e a terceira infração se refere a falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais na aquisição de mercadorias fora da Bahia e destinadas ao consumo do estabelecimento autuado.

Impugnando o lançamento em constituição, preliminarmente, o Impugnante suscita a nulidade do Auto de Infração alegando: a) incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal; b) preterição do direito de defesa, em razão da falta de apresentação de todos os documentos utilizados no levantamento fiscal. Contudo, examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Sem amparo fático ou jurídico, pois, os argumentos relacionados aos pressupostos de validade do lançamento. Isto porque, o primeiro pedido de nulidade refere-se à “incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal”, aspecto de ordem administrativa que, ainda que sem repercussão quanto à obrigação tributária que se discute, no caso concreto, atendendo aos requisitos legais, a ação fiscal foi concluída no prazo regulamentar (Docs. fls. 09 e 11).

De igual modo, conforme se vê nos autos, o segundo argumento não se sustenta, pois, também cumprindo as diretrizes regulamentares, ao sujeito passivo foram entregues cópia tanto do AI como dos demonstrativos suporte das acusações fiscais, os quais detalham de forma clara e precisa os documentos fiscais conhecidos pelo autuado, de forma que, ao contrário do que alega e conforme a peça de impugnação evidencia, possibilitou-lhe exercer de forma plena, pormenorizada e ampla, o direito de defesa. Rejeito, pois, a nulidade suscitada, por não restar configurado nos autos qualquer afronta ao contraditório e ao exercício pleno da ampla defesa do autuado.

Assim, considerando que: a) conforme recibo de fls. 04, 07, 13, 14, 16, 18, 23 e 38, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§), 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 07-35 e CD de fl. 39); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

De logo, ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

No mérito, as duas primeiras infrações tratam do mesmo fato: utilização indevida de créditos fiscais relacionados a materiais considerados para uso e consumo, aos quais, o autuado deu o tratamento de insumos empregados em seu processo de produção e a terceira infração se refere à falta de recolhimento do ICMS devido pela aquisição interestadual das mercadorias objeto da autuação por uso indevido de crédito fiscal.

As acusações fiscais têm suporte nos demonstrativos analíticos constantes das planilhas de fls. 12 a 23, as quais, contendo a chave de acesso aos documentos fiscais virtuais contidos no Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, discriminam cada documento fiscal, data da entrada, número, fornecedor, código de operação, o produto respectivo, valor da operação, base de cálculo e o imposto exigido por cada operação, tendo tais demonstrativos sido entregues ao autuado tanto em papel impresso quando através de mídia eletrônica.

O Impugnante apresentou uma série de argumentos técnicos e jurídicos, inclusive laudo técnico, objetivando sustentar que os créditos decorrem de aquisições de insumos aplicados no seu processo produtivo, situação esta que legitimaria direito ao crédito, argumento contrário ao da Autoridade fiscal autuante.

Para elucidar a questão deferiu-se diligência (fls. 265-266) para: 1) que, intimado, o sujeito passivo apresentasse descritivo técnico pormenorizado da atuação de todos os materiais objeto da autuação no seu processo produtivo; 2) de posse do descritivo solicitado e com base nas fichas técnicas (se houver) e no que apurar in loco, descrever a aplicação e atuação dos materiais objeto da autuação individualmente especificando o seguinte: 2.1) se o material entra em contato direto com o produto final produzido e tributável em que é utilizado e, se consumido, integral ou parcialmente, ou se não consumido no processo de produção; 2.2) caso o material não seja diretamente empregado no processo produtivo, se é possível fabricar o produto final tributável pelo ICMS sem sua participação; 3) Tendo em vista que mesmo em se tratando de produtos intermediários aplicado no processo produtivo, a aquisição dos que não integram fisicamente o produto final tributável não gera direito ao crédito de ICMS, caso o material objeto da autuação se integre total ou parcialmente ao produto final tributável, ajustar os demonstrativos das infrações em conformidade proporcional à integração, bem como o consequente demonstrativo de débito do AI; 4) concluída a diligência, cientificar o sujeito passivo para que, querendo, manifeste sobre seu resultado.

Tendo em vista que, conforme explicitado no Parecer ASTEC Nº 63/18 (fls. 270-271), ainda que intimado para tanto com concessão do prazo regulamentar de 10 (dez) dias e, mediante solicitação do sujeito passivo, tal prazo tenha sido prorrogado por mais 30 (trinta) dias, passados 60 (sessenta) dias do prazo, o sujeito passivo não atendeu à Intimação Fiscal, a diligência ficou prejudicada.

Sem embargo, quando intimado do Parecer ASTEC citado, o Impugnante se manifestou às fls. 282-287. Repetindo as alegações defensivas, repisou que o Fisco se equivocou em considerar os produtos adquiridos como materiais de uso e consumo, pois seriam produtos intermediários, que participam de seu processo industrial.

A matéria em discussão é recorrente no âmbito do CONSEF, em especial contra esse mesmo contribuinte. Por oportuno, por expressar meu entendimento sobre a matéria e pela

excelência do julgado, peço vênia para, emprestado, aqui transcrever excerto do voto proferido pelo ilustre e saudoso Julgador JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO no Acórdão nº 0053-01/15:

“(…)

Constatado 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

A CF/88 (art. 155, § 2, XII, c) estabeleceu que, através de lei complementar, fosse determinada a forma de efetivação da não cumulatividade na incidência do ICMS (regime do crédito físico do imposto), lembrando que tal critério é o adotado pela legislação da Bahia. Nesses termos, a legislação tributária estadual estabeleceu, de forma expressa, que constitui crédito fiscal de cada estabelecimento para compensação com o tributo devido em operações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização (art. 93, I, “b”, RICMS BA); os produtos intermediários passíveis de gerar direito ao crédito do ICMS são aqueles consumidos na produção ou que fisicamente integrem o produto final.

A definição do que seja material de uso e consumo e produto intermediário (insumos) tem sido uma difícil tarefa e fruto de insistente busca desse Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, no sentido de estabelecer a melhor interpretação sobre a matéria e a correta aplicação da norma vigente. Extrai-se do acórdão CJP Nº 0339-11/13: “É de se ver, no entanto, que a identidade física de determinado bem nem sempre é bastante para que se conclua por uma inclusão, entre os produtos intermediários ou entre os bens de produção ou instrumentais. É a afetação do bem, em razão de sua participação e utilização no processo industrial de um determinado produto, geralmente evidenciada na correta contabilização, que nos dará elementos para sabermos se sua aquisição gera crédito fiscal, ou não. Assim, uma aquisição de tinta pode ser para consumo próprio ou para ser utilizada na produção. Uma substância gasosa pode ser considerada um bem de uso e consumo (desinfetar ou aromatizar o ambiente do estabelecimento), pode ser considerada um bem de produção (componente de uma máquina como gás cativo em serpentina de refrigeração), ou produto intermediário (catalisador ou função de criar condições de reação química durante o processo de produção), ou mesmo matéria-prima (como utilizada para compor certos aerossóis)”.

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 ampliação 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 ideia 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 diatomitacelite 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 a água como um método de purificação de água para torná-la apto ao consumo humano como água potável e diminuir significativamente a carga de micróbios). 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 ideia de consumo integral e imediato em único processo produtivo, mas, remetem à ideia 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 ferramental 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 devem ser feitos em face da concepção de consumo imediato e integral dos mesmos no processo industrial, não sendo acatadas 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”.

À luz do quanto exposto pelo voto acima, e também considerando a relação dos materiais adquiridos e que foram objeto de glosa dos créditos fiscais, conforme consta nos demonstrativos de fls. 12-23 e a despeito da negativa do sujeito passivo em colaborar com o Fisco para o deslinde da lide, não atendendo à Intimação Fiscal por força da diligência deferida, entendo ser possível o acolhimento dos créditos fiscais em relação a alguns dos itens objetos da autuação, vez que, de fato, caracterizam insumos diretamente vinculados ao processo produtivo do autuado, qual seja, a fabricação de refrigerantes.

Portanto, da análise dos autos, especialmente o Laudo de Perícia Técnica de fls. 161-190, indico abaixo os produtos cujas análises da sua utilização e emprego me convenceram da legitimidade de uso dos créditos fiscais a eles concernentes, e nessa condição devem ser mantidos, e consequentemente excluídos da autuação:

- DIATOMACEA CELITE 508, etapa do processo produtivo: Xaroparia. Usada no tratamento de açúcar;*
- CARVÃO DE ALTA ATIVAÇÃO DELTA: etapa do processo produtivo: Xaroparia: absorvente de impurezas na dissolução do açúcar;*
- HIPOCLORITO DE CÁLCIO (HIPOCAL), etapa do processo produtivo: Estação de Tratamento de Água: tratamento inicial da água bruta (utilizado na cloração da água, que é um processo de adição de cloro a água como um método de purificação de água para torná-la apto ao consumo humano como água potável e diminuir significativamente a carga de micróbios).*

Com relação à SODA CÁUSTICA LÍQUIDA, embora o Impugnante a relacione como item usado na etapa “Xaroparia” do processo produtivo para regenerar a resina de troca iônica e neutralização de resíduos (fls. 56 e 122), conforme o Laudo de Perícia Técnica aportando aos autos pelo próprio Impugnante (fls. 161-190), exceto a parte da SODA CÁUSTICA LÍQUIDA 50% (NCM 29029020) usada na “lavagem de envases retornáveis dos produtos finais”, toda SODA CÁUSTICA (NCMs 48191000, 32091010, 29029020) é usada pela empresa na Estação de Tratamento de Efluentes – ETE, etapa em que, distanciada da fabricação dos produtos finais tributáveis pelo ICMS, não há falar em direito a crédito fiscal pela aquisição.

Quanto ao percentual da SODA CÁUSTICA utilizada na “lavagem de retornáveis”, parte que quando provado o uso, sim, legitima o uso proporcional do crédito fiscal, tendo oportunidade

de esclarecer o porcentual de utilização, o sujeito passivo silenciou, incidindo, nesse caso, as disposições dos artigos 140 a 143, do RPAF:

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Art. 141. Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Assim, em definitivo, quanto aos demais materiais usados na estação de tratamento de água, lubrificantes de esteiras, sanitização, limpeza de tubulações, higienização de mãos, bem como os usados no tratamento de efluentes, lubrificantes, limpeza, assepsia, dentre outros não mencionados no rol de exclusões acima, por serem utilizados sem direta vinculação ou agregação ao produto final tributável, caracterizam aquisições para uso ou consumo do próprio estabelecimento, portanto, ainda sem direito a crédito fiscal, conforme art. 29, §1º e 53, III, da Lei 7.014/96.

Observe que meu entendimento se conforma com a jurisprudência assente neste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos nº CJF 0172-11/02e0067-11/04.

No tocante ao argumento de exorbitância das multas aplicadas e violação ao princípio do não-confisco, pontuo que de acordo com o Art. 167, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária estadual posta, enquanto que as multas aplicadas, possuem previsão legal pelo Código Tributário do Estado da Bahia e pela Lei nº 7.014/96, portanto, ficam mantidas.

Finalmente, no que diz respeito ao argumento defensivo de que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte (Art. 112 do CTN), não se aplica ao caso presente, pois os fatos indicados nestes autos, ante sua clareza, não requerem esta interpretação.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, cujo valor após as exclusões acima levadas a efeito nas infrações 01, 02 e 03, passa de R\$ 618.386,57 para R\$528.338,45, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Infração 01					
Data Ocorr	Data Vencdo	Base Cálcc	Alíq	Multa %	VlrHist ICMS
31/01/2013	09/02/2013	560,00	12	60	67,20
31/01/2013	09/02/2013	47394,14	7	60	3.317,59
28/02/2013	09/03/2013	8618,14	7	60	603,27
28/02/2013	09/03/2013	560,00	12	60	67,20
31/03/2013	09/03/2013	80,00	7	60	5,60
30/04/2013	09/05/2013	77596,00	7	60	5.431,72
30/04/2013	09/05/2013	7400,00	12	60	888,00
31/05/2013	09/06/2013	95170,57	7	60	6.661,94
30/06/2013	09/07/2013	9528,71	7	60	667,01
30/06/2013	09/07/2013	4950,17	12	60	594,02
31/07/2013	09/08/2013	2700,00	12	60	324,00
31/08/2013	09/09/2013	1438,00	7	60	100,66
30/09/2013	09/10/2013	2700,00	12	60	324,00
31/10/2001	09/11/2013	2700,00	12	60	324,00

30/11/2013	09/12/2013	2700,00	12	60	324,00
30/11/2013	09/12/2013	47500,00	4	60	1.900,00
30/11/2013	09/12/2013	575,00	7	60	40,25
31/12/2013	09/01/2014	3600,00	12	60	432,00
Total/Infração					22.072,46
Infração 02	Data Vencdo	Base Cálculo	Alíq	Multa %	VlrHist ICMS
31/01/2013	09/02/2013	214498,82	17	60	36.464,80
28/02/2013	09/03/2013	240403,29	17	60	40.868,56
31/03/2013	09/04/2013	262579,65	17	60	44.638,54
30/04/2013	09/05/2013	232174,18	17	60	39.469,61
31/05/2013	09/06/2013	87654,65	17	60	14.901,29
30/06/2013	09/07/2013	189221,59	17	60	32.167,67
31/07/2013	09/08/2013	267275,82	17	60	45.436,89
31/08/2013	09/09/2013	282009,82	17	60	47.941,67
30/09/2013	09/10/2013	241480,53	17	60	41.051,69
31/10/2013	09/11/2013	329624,24	17	60	56.036,12
30/11/2013	09/12/2013	231560,94	17	60	39.365,36
31/12/2013	09/01/2014	235928,29	17	60	40.107,81
Total/Infração					478.450,01
Infração 03					
31/01/2013	09/02/2013	30463,06	17	60	5.178,72
28/02/2013	09/03/2013	5234,18	17	60	889,81
31/03/2013	09/04/2013	47,06	17	60	8,00
30/04/2013	09/05/2013	53987,18	17	60	9.177,82
31/05/2013	09/06/2013	60529,41	17	60	10.290,00
30/06/2013	09/07/2013	7537,47	17	60	1.281,37
31/07/2013	09/08/2013	996,76	17	60	169,45
31/08/2013	09/09/2013	980,53	17	60	166,69
30/09/2013	09/10/2013	794,12	17	60	135,00
31/10/2013	09/11/2013	794,12	17	60	135,00
30/11/2013	09/12/2013	1058,82	17	60	180,00
31/12/2013	09/01/2014	1200,71	17	60	204,12
Total/Infração					27.815,98
Total das infrações					528.338,45

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 328 a 392, mediante o qual aduz as seguintes razões.

A exigência fiscal lastreia-se em auto de infração em que se considerou pretensa irregularidade perpetrada pela Recorrente por ter utilizado créditos quando da aquisição de mercadorias, bem como diante do não recolhimento do imposto referente à diferença de alíquota quando da aquisição de mercadorias (produtos intermediários) compreendidas pelo Fisco como materiais para seu uso e consumo.

Em que pese à exclusão promovida pela Junta de Julgamento referente aos produtos DIATOMACEA CELITE 508, CARVÃO DE ALTA ATIVAÇÃO DELTA E HIPOCLORITO DE CÁLCIO (HIPOCAL) da exigência fiscal, por considerar improcedente a pretensão fiscal, os demais itens citados pela fiscalização também são produtos utilizados no processo produtivo da Recorrente.

Como é o caso da **SODA CÁUSTICA**, por exemplo. Para esse produto a legitimidade do crédito é afirmado pelo acórdão recorrido, quando especifica que a “SODA CÁUSTICA utilizada na “lavagem de retornáveis”, parte que quando provado o uso, sim, legitima o uso proporcional do crédito fiscal.” E expõe ainda o acórdão recorrido que:

“Com relação à SODA CÁUSTICA LÍQUIDA, embora o Impugnante relacione como item usado na etapa “Xaroparia” do processo produtivo para regenerar a resina de troca iônica e neutralização de resíduos (fls. 56 e 122), conforme o Laudo de Perícia Técnica aportado aos autos pelo Impugnante (fls. 161-190), exceto a parte da SODA CÁUSTICA LÍQUIDA 50% (NCM

29029020) usada na “lavagem de envases retornáveis dos produtos finais”, toda SODA CÁUSTICA (NCMs 48191000, 32091010, 29029020) é usada pela empresa na Estação de Tratamento de Efluentes – ETE, etapa em que, distanciada da fabricação dos produtos finais tributáveis pelo ICMS, não há falar em direito a crédito fiscal pela aquisição.”

Esse é exatamente o caso dos autos. As notas fiscais apontadas pela fiscalização descrevem que a Recorrente adquiriu SODA CÁUSTICA LÍQUIDA 50% (**doc. 02**), cujo ICMS o acórdão recorrido garantiu a legitimidade do crédito utilizado.

Com relação à SODA CÁUSTICA, apresentada em granel (**doc. 03**), por exemplo, é utilizada na Estação de Tratamento de Efluentes – ETE, ou seja, no tratamento da água que é utilizada no processo produtivo. Portanto, sendo produto intermediário, também garante a utilização do crédito de ICMS.

Como também é o caso dos demais produtos indicados pela fiscalização, e ora mantidos no lançamento pelo acórdão recorrido, os mesmos foram adquiridos para serem utilizados dentro do processo produtivo, conforme foi demonstrado pela Recorrente nos autos.

O equívoco tanto da autuação como do acórdão recorrido consiste justamente em confundir produtos intermediários (insumos de curta duração, ligados diretamente ao processo produtivo, cujo custo integra o valor do produto final, sem os quais não é possível viabilizar o processo industrial) com material de uso ou consumo relacionado a outros setores da empresa, que não à produção, tais como vendas, compras e administração.

E os produtos intermediários listados pela fiscalização são indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela Recorrente, sem qualquer outra destinação em seu empreendimento, conforme pode ser observado pela descrição e emprego dos produtos indicados pelos fabricantes, cita-se, por exemplo.

PRODUTOS	PROCESSO	FINALIDADE (processos produtivo)
DETERGENTE P/ ROTULADORA MELT	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
ELGICIDE 26	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
DRYEXX	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
LUBODRIVE TK	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
LUBODRIVE PS	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
STABILON AL	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
STABILON PLUS	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
HOROLITH PA	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
FERISOL RINSE	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
TXC-L	ENVASAMENTO/ XAROPARIA	LIMPEZA E SANITIZAÇÃO DOS PISOS DO PROCESSO
OXONIA ATIVO 150	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
TOPAX 66	ENVASAMENTO/ XAROPARIA	LIMPEZA E SANITIZAÇÃO DOS PISOS DO PROCESSO
LIQUID K	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO

WHISPER V C/ 60KG	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
ANTIBACTERIAL C&S CX C/ 6X1L	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
SANIGIZER ESPUMA	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZAÇÃO DAS MÃO PARA ENTRAR SALA ENCHIMENTO
DRYEXX	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
LUBODRIVE TK	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
LUBODRIVE PS	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
STABILON PLUS	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
HOROLITH PA	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
FERISOL RINSE	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
TXC-L	ENVASAMENTO/ XAROPARIA	LIMPEZA E SANITIZAÇÃO DOS PISOS DO PROCESSO
OXONIA ATIVO 150	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
TOPAX 66	ENVASAMENTO/ XAROPARIA	LIMPEZA E SANITIZAÇÃO DOS PISOS DO PROCESSO
LIQUID K	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
CARVÃO ATIVADO - ETA	Estação de tratamento de água (ETA)	Adsorvente de impurezas no tratamento inicial de água bruta (Água bruta: após tratamento é usada em lavagem de retornáveis, rinsagem de PET e de lata, alimentação de caldeiras, etc.)
DIATOMACEA	Xaroparia	Tratamento de açúcar
HIPOCLORITO DE CÁLCIO	Estação de Tratamento de água (ETA)	Tratamento inicial de água bruta
HIDRÓXIDO DE SÓDIO	Estação de Tratamento de água (ETA)	Reagente para análise de água
ÁCIDO CLORÍDRICO	Estação de Tratamento de água (ETA)	Neutralização de Resíduos
HIPOCLORITO DE SÓDIO (CLORO)	Estação de Tratamento de água (ETA)	Desinfecção final de efluente antes de ser lançado
ÁCIDO MURIÁTICO	Estação de Tratamento de Efluente	Correção do PH no tratamento de efluente
SULFATO DE ALUMÍNIO	Estação de Tratamento de Água (ETA)	Tratamento inicial da água bruta (Coagulante para tratamento de água)
SODA CÁUSTICA LÍQUIDA	XAROPARIA	Regeneração de Resina de troca iônica e Neutralização de resíduos

Os produtos listados pela fiscalização, portanto, são indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela Autuada, sendo certo que, a ausência de qualquer deles influencia diretamente na composição e na qualidade dos produtos finais, ou seja, não há outra destinação em seu empreendimento a não ser o processo produtivo, conforme pode ser observado pela descrição e emprego ora apresentado, bem como pela descrição e emprego dos produtos

indicados pelos fabricantes.

Situação que também pode ser observada no Laudo Técnico (doc. 05 da Impugnação), no qual identifica os materiais intermediários utilizados na produção, bem como a sua finalidade e a etapa em que são empregados, confirmando que não podem ser considerados como uso e consumo.

No caso dos autos, além de estar se falando em produção de alimento (bebidas da marca Coca-Cola), o que por si só justifica a utilização de produtos que garantam a higienização em toda linha de produção, **deve-se ter em mente a própria imposição de rigores por parte da Vigilância Sanitária, em relação à higienização de tudo que envolve a produção de gêneros alimentícios.**

Nesse contexto, é oportuno ressaltar que em recente decisão (12/11/2015), proferida nos autos da Ação Anulatória de Débito Fiscal nº 0549318-86.2014.8.05.0001, em tramite 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, ajuizada pela Recorrente objetivando a desconstituição de auto de infração (269358.0014/12-5) que trata de questão idêntica à que ora nos debruçamos, entendeu MM. Juízo pela procedência do pedido, anulando o auto de infração lavrado pelo Fisco Baiano.

Ou seja, como bem pontuado na r. sentença, segundo o STJ, o direito ao creditamento de ICMS é assegurado aos produtos intermediários que sejam efetivamente empregados no processo de industrialização, mostrando-se imprescindíveis à atividade empresarial, não só para aqueles consumidos no processo e integrantes do produto final, mas, também, a partir do advento da Lei Complementar nº 87/96, dos insumos vinculados à atividade do estabelecimento sem necessidade de integração no produto final (Resp 1175166).

Isso porque mesmo que não façam parte diretamente da composição do produto acabado, ante a sua condição de elemento essencial e indispensável a produção de gêneros alimentícios, não há como descaracterizá-los como insumos intermediários para reclassificá-los como bens de uso ou consumo, como lançado pelo agente autuante.

Esclareça-se, por oportuno, que um insumo possui elementos como: matéria prima, materiais auxiliares (ou materiais intermediários) e fatores de produção (máquinas, horas de trabalho, etc.). A matéria-prima, por sua vez, é o material-base ou mais importante de um produto.

Mas, para transformar a matéria-prima no produto final é preciso outros insumos que são usados nesse processo (produtos intermediários). E é a essencialidade e a relevância desses produtos intermediários no processo produtivo que ensejará no direito ou não ao crédito fiscal do ICMS na aquisição de tais produtos.

Como visto, o Autuante levou em conta para a consideração do crédito como indevido tão somente o contato com o produto produzido, desconsiderando a essencialidade e a relevância dos mesmos no processo produtivo.

Justamente em razão dessa divergência que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, analisando o REsp 1.221.170 – PR (2010/0209115-0), submetido ao rito dos repetitivos, conforme o artigo art. 1.036, do NCPC/15, pacificou a orientação de que **o conceito de insumo, para efeito da tomada de crédito de ICMS, 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.**

Ora, sendo a Recorrente indústria do gênero alimentício, está obrigada a seguir os regulamentos da ANVISA, nos termos das Portarias SVS/MS 326/97 e 540/97, a exemplo do que acontece quanto à lavagem (e seus agentes) e higienização dos recipientes que conterão o produto final (bebidas), de modo a impedir que impurezas e elementos externos alterem sua composição e qualidade, tudo visando a garantir a composição dos produtos finais, suas qualidades químicas e para consumo.

O que apenas evidencia a essencialidade e a imprescindibilidade dos produtos autuados para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Recorrente.

Note-se, doutos julgadores, que o mesmo raciocínio já foi aplicado por este e. CONSEF, em situação análoga, senão vejamos:

“A. I. Nº - 279757.0056/13-4

AUTUADO - NORSÁ REFRIGERANTES LTDA

AUTUANTES – AGILBERTO MARVILA FERREIRA

ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA

PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10/08/2018

RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0053-01/15

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0163-11/18

Do exposto, não admitir a natureza de produtos intermediários e todos os demais “descaracterizados” no auto de infração, impedindo-se, pois, o creditamento do ICMS pago em suas aquisições e cobrando o diferencial de alíquota, representa verdadeira violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade e a todos os preceitos acima vertidos.

Assim sendo, denota-se a total improcedência da cobrança fiscal, traduzida no lançamento fiscal, não havendo que se falar em glosa dos créditos em discussão, bem como de cobrança de diferencial de alíquota, decorrentes da aquisição de produtos intermediários indispensáveis ao desenvolvimento da atividade da Recorrente.

Mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal.

Duas as razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

No que atine ao primeiro ponto, cediço é que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela.

Significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento – perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé – foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da Recorrente, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência!

Inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Afora isso (segunda questão), percebe-se que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Por meio de tal dispositivo, a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes.

A aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proporcionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco.

Nesse contexto, em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e erga omnes), o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de

penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco.

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. .” (RE 523471 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209)

Como não poderia ser diferente, o entendimento acima vertido vem sendo seguido pelos pretórios federais e estaduais pátrios:

“APELAÇÃO CÍVEL. PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ISSQN. (...) MULTA MORATÓRIA FIXADA EM 60% (SESSENTA POR CENTO) DO VALOR A SER RECOLHIDO A TÍTULO DE IMPOSTO. EXORBITÂNCIA. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO CONTIDO NO ARTIGO 150, IV DA MAGNA CARTA. REDUÇÃO DA MULTA COMINATÓRIA APLICADA PARA 20% (VINTE POR CENTO). RECURSO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO.” (TJRN. Apelação Cível nº 2007.007015-6 – Rel. Des. Amaury Moura Sobrinho – 3ª Câmara Cível – Julgamento publicado em 10.04.2008)

E não poderia ser diferente, vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora.

Consequentemente, requer-se, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

É de ser levado em consideração também o benefício da dúvida. Ora, o art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Na verdade, pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se a certeza da Recorrente em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da improcedência da Autuação.

Assim o direito está prenhe de certeza. Mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art. 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate.

Ante o exposto, requer a Recorrente o reconhecimento e declaração/decretação da improcedência do crédito tributário exigido no auto de infração, diante da impropriedade da exigência fiscal.

Sucessivamente, a Recorrente pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN).

Protesta a Recorrente pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

VOTO VENCIDO

No mérito, o Sujeito Passivo ataca as infrações 01, 02 e 03, sendo este o objeto do presente Recurso Voluntário.

A exigência fiscal lastreia-se em auto de infração em que se considerou pretensa irregularidade perpetrada pela Recorrente por ter utilizado créditos quando da aquisição de mercadorias, bem como diante do não recolhimento do imposto referente à diferença de alíquota quando da aquisição de mercadorias (produtos intermediários) compreendidas pelo Fisco como materiais para seu uso e consumo.

A Recorrente rebate, esclarecendo, conforme Laudo de Perícia Técnica (Doc.05 Fls.158 a 190), que todos os itens que restaram no auto de infração, são produtos intermediários de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela Recorrente, sem qualquer outra destinação em seu empreendimento, conforme pode ser observado pela descrição e emprego dos produtos, conforme abaixo:

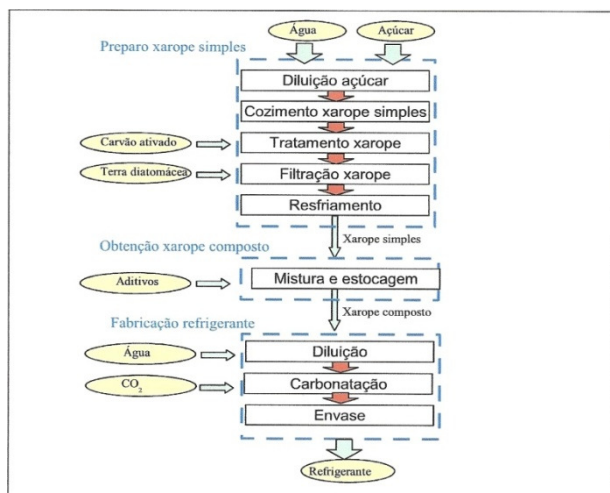
PRODUTOS	PROCESSO	FINALIDADE (processos produtivo)
DETERGENTE P/ ROTULADORA MELT	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
ELGICIDE 26	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
DRYEXX	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
LUBODRIVE TK	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
LUBODRIVE PS	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
STABILON AL	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
STABILON PLUS	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
HOROLITH PA	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
FERISOL RINSE	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
TXC-L	ENVASAMENTO/ XAROPARIA	LIMPEZA E SANITIZAÇÃO DOS PISOS DO PROCESSO
OXONIA ATIVO 150	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
TOPAX 66	ENVASAMENTO/ XAROPARIA	LIMPEZA E SANITIZAÇÃO DOS PISOS DO PROCESSO
LIQUID K	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
WHISPER V C/ 60KG	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
ANTIBACTERIAL C&S CX C/ 6X1L	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
SANIGIZER ESPUMA	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZAÇÃO DAS MÃO PARA ENTRAR SALA ENCHIMENTO
DRYEXX	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
LUBODRIVE TK	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
LUBODRIVE PS	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
STABILON PLUS	ENVASAMENTO	LUBRIFICANTE ESTEIRAS PARA MOVIMENTAÇÃO DOS PRODUTOS
HOROLITH PA	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
FERISOL RINSE	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
TXC-L	ENVASAMENTO/ XAROPARIA	LIMPEZA E SANITIZAÇÃO DOS PISOS DO PROCESSO

OXONIA ATIVO 150	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
TOPAX 66	ENVASAMENTO/ XAROPARIA	LIMPEZA E SANITIZAÇÃO DOS PISOS DO PROCESSO
LIQUID K	XAROPARIA/ ENVAS.	SANITIZANTE P/ ACEPSIA INTERNAS DE TUBULAÇÕES E MÁQUINAS PARA PRODUÇÃO
CARVÃO ATIVADO - ETA	Estação de tratamento de água (ETA)	Adsorvente de impurezas no tratamento inicial de água bruta (Água bruta: após tratamento é usada em lavagem de retornáveis, rinsagem de PET e de lata, alimentação de caldeiras, etc.)
DIATOMACEA	Xaroparia	Tratamento de açúcar
HIPOCLORITO DE CÁLCIO	Estação de Tratamento de água (ETA)	Tratamento inicial de água bruta
HIDRÓXIDO DE SÓDIO	Estação de Tratamento de água (ETA)	Reagente para análise de água
ÁCIDO CLORÍDRICO	Estação de Tratamento de água (ETA)	Neutralização de Resíduos
HIPOCLORITO DE SÓDIO (CLORO)	Estação de Tratamento de água (ETA)	Desinfecção final de efluente antes de ser lançado
ÁCIDO MURIÁTICO	Estação de Tratamento de Efluente	Correção do PH no tratamento de efluente
SULFATO DE ALUMÍNIO	Estação de Tratamento de Água (ETA)	Tratamento inicial da água bruta (Coagulante para tratamento de água)
SODA CÁUSTICA LÍQUIDA	XAROPARIA	Regeneração de Resina de troca iônica e Neutralização de resíduos

Por se tratar de Indústria Alimento (bebidas da marca Coca-Cola), tem que seguir diversas imposições da Vigilância Sanitária e garantir a sua marca no mercado, o que por si só, justifica a utilização de produtos que garantam a higienização em toda linha de produção.

Para um melhor entendimento do processo produtivo de refrigerantes, segue abaixo um Fluxograma:

Fluxograma de processo genérico da produção de refrigerantes.



O conceito de Produtos Intermediários é muito interpretativo, uns acham que deve obrigatoriamente ter um contato com o produto final e se desgastar na operação, e outros acham que são produtos de utilização na linha de produção e que são imprescindíveis para elaboração do produto final.

Conceito de INSUMOS segundo a RFB:

O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda:

*Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, **o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores**, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.*

Como se observa acima, a RFB considera que materiais intermediários são gastos ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, logo, pode-se concluir que os produtos intermediários não precisam necessariamente ter um contato direto com o produto, e sim ser imprescindível no processo produtivo.

De acordo com o Laudo de Perícia Técnica, acostado as fls. 159 a 190, dispõe toda a metodologia adotada para classificação dos materiais intermediários utilizados no processo produtivo de uma unidade fabril de uma outra congênere.

Descreve etapa por etapa minuciosamente todo o processo produtivo de refrigerantes, justificando a utilização de todos os produtos intermediários, objetos do presente auto de infração.

Os peritos destacam a necessidade de salientar a importância que os materiais intermediários exercem no processo produtivo de bens. Mesmo não sendo considerados como matérias-primas, eles são insumos essenciais à obtenção do produto final e conseqüentemente, fundamentais na manutenção dos padrões de identidade e qualidade.

Considerando-se as justificativas apresentadas pela Recorrente, concordo em considerar todos os produtos relacionados no Auto de Infração como produtos intermediários utilizados nos processos de Envasamento: Xaroparia/Envasamento; Estação de tratamento de Água (ETA), exceto o Ácido Muriático, utilizado na Estação de Tratamento de Efluente.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 125, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Quanto ao pedido de afastamento ou redução do percentual das multas aplicadas, observo que o art. 158 do RPAF/BA e §7º do art. 42, da Lei nº 7.014/96 preveem que as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser canceladas ou reduzidas desde que não impliquem em falta de pagamento do imposto. De pronto, fica afastado o pedido quanto às infrações 1, 2, 3 e 4 por tratarem de descumprimento de obrigação principal, logo, inexistente previsão legal para este órgão julgador cancelar ou reduzir as multas destas infrações.

Em relação a Perícia Técnica proposta a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor, bem como, pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, entendo que, a Autuada a qualquer momento pode recorrer a PGE/PROFIS, através do controle da legalidade para apresentar novos documentos que elidam a presente infração.

Em vista do exposto, voto em Prover Parcialmente o Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR

O Recorrente possui parque fabril que envasa bebidas, em especial os refrigerantes e alega que para manter a qualidade do produto fabricado, precisa consumir diversos insumos necessários à garantia da qualidade da água usada na fabricação, no setup da linha de produção, na higienização do processo industrial etc., em especial:

- SODA CÁUSTICA, ÁCIDO MURIÁTICO e HIPOCLORITO DE SÓDIO, utilizada na Estação de Tratamento de Efluentes – ETE, ou seja, no tratamento da água que é utilizada no processo produtivo. Portanto, sendo produto intermediário, também garante a utilização do crédito de ICMS.
- LUBRIFICANTES DIVERSOS, utilizados nas esteiras de transportes dos refrigerantes, no deslize de garrafas e latas; SANITIZANTES, para sanitização das mãos dos funcionários, do piso, das tubulações, enfim, uma higienização interna do parque fabril.

Inicialmente, vejo que sequer há necessidade de se efetuar diligência para verificação *in loco*, pois há outros processos neste Conselho de Fazenda, que esclareceram quanto à utilização de tais produtos, que são objetos deste lançamento, tais como hipoclorito de sódio, sanitizantes, e os lubrificantes de esteira. Foi pedido nas diligências que se observasse se os produtos entravam em contato direto com o produto final (refrigerantes) e se eram consumidos nesse processo total ou parcialmente e por fim, se era possível fabricar os produtos finais sem a utilização destes itens.

De fato, o hipoclorito de sódio, soda cáustica e ácido muriático são insumos utilizados no tratamento de **desinfecção da água de processo e dos efluentes**; os lubrificantes de esteira são utilizados para deslize de garrafas e os sanitizantes de linha com função de higienização interna dos tanques de produtos e linhas de produção.

Ora, a água da cadeia produtiva não se resume à água que integra o produto final (refrigerante) pois a água tem utilização ampla na cadeia produtiva, inclusive na lavagem e desinfecção ambiental.

É certo que os produtos não entram em contato direto com o produto final (refrigerantes) pois são consumidos no processo de água residuais, assim como limpeza da área industrial e equipamentos, que não são integrados nem total nem parcialmente aos produtos finais, já que quase todos são nocivos à saúde, conforme rótulo de embalagens que foram apresentadas.

A água é utilizada para limpeza dos tanques e linhas de produção, para descontaminar os resíduos dos refrigerantes fabricados. Acresce ainda que os lubrificantes de esteira são utilizados no transporte de garrafas, não estando em contato direto com o produto final. Dada a exposição e esclarecimento destes fatos, passo às considerações finais acerca da questão.

O crédito tributário oriundo da utilização da aquisição de itens utilizados no processo fabril é o tema mais polêmico do ICMS, já que a linha que separa um produto intermediário de um de uso e consumo, muitas vezes é muito tênue .

Discordo do Relator quanto à utilização de um critério de essencialidade em toda sua amplitude, pois dessa forma, praticamente tudo é essencial na indústria, pois não se pode discordar por exemplo, que os EPI – equipamentos de proteção industrial não são essenciais, pois se trata de itens de importância fundamental para segurança dos operários, sem o qual a empresa sequer pode operar, pois pode ser interditada pelos órgãos fiscalizadores. Contudo, não é razoável dizer que em sentido estrito, um EPI seja essencial à produção, pois efetivamente o produto pode ser fabricado, mesmo com o operário não usando o equipamento.

Diz a moderna doutrina, e a mais recente jurisprudência dos tribunais, que se há a integração de um produto na fabricação de outro, com a perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de matéria-prima; assim é que o xarope e a água aplicada na fabricação dos refrigerantes da Recorrente sem dúvida constituem matéria prima, e que evidentemente não se encontram na faixa de dúvidas e litígios entre o fisco e o Recorrente.

Quanto aos produtos intermediários, segundo os critérios adotados pelo Mestre Rubens Gomes de Souza, estes são específicos ao produto fabricado e a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado como intermediário e o produto fabricado; logo, se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico.

Assim, por este entendimento, o óleo lubrificante, por exemplo, não é específico, posto que usado

comumente em muitas máquinas e equipamentos, ou seja, para ser específico, deve ser consumido no processo de fabricação, mas este consumo não deve ser semelhante àquele que ocorre comumente em qualquer processo de industrialização.

Assim é que, o lubrificante de esteira, utilizado nos dispositivos de transporte (esteiras) de garrafas ou latas de refrigerantes, fazem parte de inúmeros outros processos, em que se utiliza transporte mecânico, ou seja, em produção industrial em série, como por exemplo, fabricação e engarrafamento de cerveja, água mineral, produtos comestíveis enlatados, carnes embaladas em frigoríficos, etc.

Evidentemente, embora tais produtos sejam importantes para otimização facilitação da produção, não há característica de essencialidade, em sentido estrito, como diz o Mestre Rubens de Sousa, já que se caracteriza por, na falta destes produtos, implicar a descontinuidade do processo fabril.

No caso, a falta do produto, até levará mais tempo para que a Recorrente produza os seus produtos, fato que implicará em menor volume de vendas. Logo, embora prejudique a qualidade e a velocidade de produção, resultando em menor volume de venda, efetivamente não impede a continuidade do processo fabril.

Assim, o mesmo se aplica aos produtos utilizados no tratamento de água, já que não atendem ao critério de essencialidade, tampouco o atende o critério da especificidade, vez que os produtos como hipoclorito de sódio são indicados em quaisquer manuais de sistemas de tratamento saneamento de água, e não apenas em água utilizada para fabricação de refrigerantes e estes itens sequer são utilizados para a água que compõe o refrigerante a ser consumido.

Os demais produtos citados no julgamento *a quo*, para limpeza como ÁCIDO MURIÁTICO, dos equipamentos da área industrial etc., conforme descrições trazidas pelo próprio Recorrente além de itens que estão relacionados nos demonstrativos, recaem exatamente na falta de especificidade citada pelo mestre Rubens de Sousa, que citou o exemplo do óleo lubrificante utilizado comumente em muitas máquinas e que suas ausências não impedem a continuidade do processo fabril.

O ácido muriático, utilizado na limpeza, o material usado no polimento dos equipamentos industriais, assim como o lubrificante de esteira, todos têm utilidades genéricas, faltando-lhe também o critério, em sentido estrito, da essencialidade, pois a sua falta, no máximo implicaria em redução da vida útil dos equipamentos sem qualquer impedimento no processo de fabricação dos refrigerantes.

Aproveito a ocasião para transcrever parte de uma diligência efetuada por este mesmo Relator, a unidade fabril da Recorrente, em vista de esclarecer dúvidas do processo decorrente do auto de infração 281082.0012/08-3, ACÓRDÃO JJF Nº 0027-06/14, acerca do uso do HIPOCLORITO DE SÓDIO:

O uso do HIPOCLORITO DE SÓDIO também foi demonstrado na linha de produção de refrigerantes. A fábrica produz mais de um tipo de refrigerante, tais como SPRITE, GUARANÁ KUAT, FANTA, além da COCA-COLA. A linha de produção é a mesma para todos e quando a produção de um tipo se encerra para dar lugar a outro, é passado o HIPOCLORITO DE SÓDIO, para limpeza dos tubos e demais equipamentos por onde circula o líquido, para evitar que o sabor de um refrigerante que acabou de ser produzido contamine o outro, que virá em seguida na linha de produção.

Concluindo, os itens aqui em discussão como o HIPOCLORITO DE SÓDIO, e o LUBRIFICANTE DE ESTEIRA, são utilizados inclusive após a fabricação do produto, já que a esteira transporta as garrafas e é utilizado na lubrificação e deslize das garrafas, enquanto o HIPOCLORITO, também é utilizado após a fabricação de um tipo de refrigerante, para limpar os tanques e dutos da linha de produção, para descontaminar o produto fabricado anteriormente.

Como então considerar “produtos intermediários”, se são, inclusive, utilizados após a fabricação, e sem sequer entrar em contato direto com o produto fabricado? Não vejo como considerar tais itens no enquadramento proposto pelo Recorrente, e assim, pelo exposto, mantenho a decisão

recorrida nas 3 infrações.

Quanto à questão da multa, este Conselho não tem competência para diminuir multas quanto ao descumprimento de obrigação principal, nem tampouco para adentrar a constitucionalidade. Contudo, é certo que o valor percentual aplicado tem reduções legais previstas em lei, a depender do momento do reconhecimento e pagamento do imposto lançado, não havendo em absoluto, qualquer característica confiscatória.

Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **nº 232884.0016/17-4**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$528.338,45**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Paulo Shinyashiki Filho, Henrique Silva de Oliveira e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

PAULO SHINYASHIKI FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS