

**A. I. N°** - 232884.0016/17-4  
**AUTUADO** - NORSA REFRIGERANTES LTDA.  
**AUTUANTE** - EDUARDO TADEU SANTANA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21.05.2019

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0068-02/19**

**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 aplicadas ou diretamente consumidas 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. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 20/12/2017, exige ICMS no valor histórico de R\$618.386,57 em razão das seguintes irregularidades:

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 Aluminio, 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.

O autuado através de seu representante, às fls. 42 a 77 dos autos. Preliminarmente, suscita nulidade do lançamento fiscal devido ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal. Cita o art. 196 do CTN e pontua que a legislação aplicável é o Decreto nº 7.629/99 que, em seu art. 28, § 1º, especifica que a fiscalização dispõe do prazo de 90 dias, contados da ciência do contribuinte do termo de início de fiscalização, para a execução do procedimento de fiscalização, podendo este ser prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente.

Diz que a norma reguladora indica que a intimação, de todos e quaisquer atos praticados pelo agente fiscalizador, deve ser feita, preferencialmente, na pessoa do contribuinte. Discorre sobre parágrafo único do art. 196 do CTN e art. 28 do Decreto nº 7.629/99 (reproduzidos).

Afirma que o Auditor Fiscal não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios geradores da nulidade, vez que segundo descrito no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na OS nº 504790/17, sem, contudo, apresentá-la a Impugnante, quando da ciência do lançamento fiscal, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação, no qual, inviabilizou a constatação se o Auditor Fiscal, descrito como Autuante, estava designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado, sendo observadas situações que geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o art. 18 do RPAF, por ofensa ao art. 2º, § 1º também do RPAF.

Enfatiza que atividade administrativa de lançamento do crédito tributário é plenamente vinculada, devendo o agente do Fisco sujeitar-se, rigorosamente, às disposições legais sob pena da sua inobservância viciar o ato praticado (art. 142, parágrafo único, do CTN). Reproduz entendimento do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco (TATE - AI SF 001.06599/93-3. TATE 7714/94. FIBRASUL SACARIA GERAL LTDA. CACEPE: 18.1.001.0139518-7. ACÓRDÃO 2ª TJ N.º 0124/2000(04); AI SF 581.01026/93-7 TATE 7489/94 DISTRIBUIDORA OURO PRETO LTDA. CACEPE: 18.1.580.0154535-1. ACÓRDÃO 2ª TJ N.º 0177/2000(04); AI SF 2009.000002204874-47 TATE 00.099/10-4. AUTUADO: M Q SILVA. CACEPE 0199756-43. RELATORA: JULGADORA MARIA HELENA BARRETO CAMPELLO. ACÓRDÃO 4ª TJ N.º 0023/2010(01); AI SF N.º 005.01898/94-8 TATE 10.173/95-1. CIASACOMÉRCIO IMPORTADORA DE ALIMENTOS SELECCIONADOS LTDA. CACEPE: 18.1.831.000846-8. ACÓRDÃO 3ª TJ N.º 0143/2000(5)), também, colaciona posicionamento do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará (Resolução nº 54/99, 2ª Câmara, j. 14/12/1998; Resolução nº 513/2002, 1ª Câmara, j. 26/08/2002; Resolução nº 91/97, 2ª Câmara, j. 17/03/1997).

Sustenta que não apresentando à Impugnante a Ordem de Serviço descrita no lançamento fiscal, exime-se de comprovar de que adotou todos os procedimentos legais para validade da ação fiscal. Assim, diante desse fato, pode-se presumir que o lançamento fiscal foi realizado fora dos contornos legais para conclusão da fiscalização consignada na Ordem de Serviço, maculando, desta forma, o lançamento de ofício, já que é a ordem de serviço válida que legitima a lavratura do Auto de Infração. Pede a nulidade do lançamento fiscal por ausência dos elementos essenciais e necessários à sua validade jurídica, decorrente da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, omissões que traduzem afronta a legislação vigente.

Ainda, em preliminar, suscita nulidade por preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação do valor exigido. Reproduz o art. 2º do Decreto nº 7.629/99 (RPAF) e diz que, impedindo o exercício do contraditório e contrariando o art. 39, VI, do RPAF, o autuante afronta os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material.

Reforça que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é uma obrigatoriedade

disposta em lei e não uma faculdade da fiscalização. Assim, a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração. Explica que a ausência da documentação fiscal mencionada no Auto fica prejudicada a verificação dos valores apresentados pela fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal, conforme o § 1º do art. 39 do RPAF, que só excepciona as exigências meramente formais.

Afirma que o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo Autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis. Cita, novamente, julgados Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE - AI SF 2014.000004865198-84 TATE 00.889/15-6. AUTUADA: SALVIANO COMÉRCIO ATACADISTA DE MATERIAL ELÉTRICO. CACEPE: 0371137-47. ACÓRDÃO 4ª TJ 0077/2016(02); AI SF 2014.000005958067-11. TATE 00.200/15-8. AUTUADO: CHRISTIANE FERREIRA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA - CACEPE: 0312893-80. RELATOR: JULGADOR MARCONI DE QUEIROZ CAMPOS. ACÓRDÃO 1ª TJ N.º 0031/2015(12); AI SF 2012.000001861146-60 TATE 01.172/12-3. AUTUADO: BEZERRA CALÇADOS LTDA. CACEPE: 0384603-27. ACÓRDÃO 1ª TJ N.º 0033/2014(12); RECURSO ORDINÁRIO REFERENTE AO ACÓRDÃO 4ª TJ N.º 0045/2013(07). AUTO DE INFRAÇÃO SF N.º 2011.000003166261-90. TATE 00.120/12-0. AUTUADA: PAMESA DO BRASIL S/A.) no sentido de que apresentação dos documentos (planilha, escrita fiscal) em mídia digital, não dispensa a fiscalização de entregá-los também em via impressa, evitando-se, desta forma, quaisquer erros e equívocos nos valores apresentados, o que não foi observado pelo Autuante, posto que não apresentou as planilhas impressas em sua totalidade.

Alega que mesmo que tenha apresentado a chave de acesso, a fiscalização não estaria desobrigado de apresentar os documentos fiscais. Ou seja, deve a fiscalização apresentar todos os documentos utilizados pelo Fisco para confecção da planilha ou demonstrativo de crédito tributário, sendo premissa de que o lançamento seria válido apenas com a apresentação do demonstrativo, sem anexar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, não é suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário, pois a liquidez, certeza e segurança jurídica só se perfazem com o levantamento de todos os dados necessários para respaldar a pretensão fiscal. Destaca que essa falha demonstra que o levantado apresentado pela fiscalização não é suficiente, pois a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõe o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim, pois, da forma como foi apresentado, o crédito tributário não caracteriza o valor exigido e, consequentemente, não fornece segurança ao Auto de Infração. Necessitaria no mínimo, apresentar os documentos que lhe deram respaldo.

Registra que só se menciona que a Impugnante deixou de recolher o ICMS, sem apresentar os documentos pertinentes, e isto não é suficiente para dar validade ao procedimento fiscal, uma vez que tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, não só da Impugnante, mas também do corpo julgador administrativo, em especial quando o raciocínio matemático aplicado se quer confirma o resultado apontado, conforme o teor do art. 142 do CTN, segundo o qual a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminá-lo clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados, que, para ser válido, tem que ser claro, lúmpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo. E qualquer ambiguidade o invalida.

Sustenta que o AI despreza o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente assegurado à Impugnante (art. 5º, LV, da Constituição). Reproduz o art. 18, II, IV, "a" do Decreto nº 7.629/99, que dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e que desobedeçam a dispositivos expressos em lei, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente. Junta entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF - 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL - AI N.º - 207110.1205/99-6, ACÓRDÃO JJF N.º 2027/00, DOE - 02/08/00; 2ª

CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL – AI Nº 206865.0007/01-8, ACÓRDÃO 3ª CJF Nº 0384-12/02), no qual impõe-se a declaração de nulidade do Auto de Infração primeiro porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da Impugnante. Salienta, ainda, que não se trata de meras incorreções ou omissões formais. Trata-se de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque retira da Impugnante o seu direito de defesa. Assim, solicita a nulidade do procedimento administrativo fiscal, efetivado através do presente Auto de Infração.

No mérito, impugna argui a improcedência das infrações devido ao equívoco da autuação consiste no fato do Fisco ter considerado os produtos adquiridos pela Impugnante como materiais de uso ou consumo, quando em verdade são produtos intermediários, que participam de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, autorizando, não só a tomada e utilização de crédito, mas a não exigência da diferença de alíquota.

Explica que os produtos intermediários listados pela fiscalização são indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela Impugnante, sem qualquer outra destinação em seu empreendimento, conforme pode ser observado pela descrição e emprego dos produtos indicados pelos fabricantes, por exemplo os produtos listados de fls.55/56, que 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 em anexo, no qual identifica os materiais intermediários utilizados na produção, bem como a sua finalidade e a etapa em que são empregados, confirmado que não podem ser considerados como uso e consumo (doc. 05).

Aborda que os referidos produtos estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo. Sem eles, em verdade, o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas pela Autuada restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade, sendo que a perícia/diligência técnica – cuja produção desde já se requer - poderá comprovar serem indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela Impugnante, sem qualquer outra destinação em seu estabelecimento, no qual estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo, sendo certo que, a ausência de qualquer deles influencia diretamente na composição e na qualidade dos produtos finais. Sem eles, em verdade, o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas pela Impugnante restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade.

Frisa que uma vez utilizados essencialmente no processo produtivo, e mesmo que não façam parte diretamente da composição do produto acabado, não há como descaracterizá-los como insumos intermediários para reclassificá-los como bens de uso ou consumo, como pretende fazer entender o Fisco e, sendo uma indústria gênero alimentícia, está obrigada a seguir os regulamentos da ANVISA (Portarias SVS/MS 326/97 e 540/97), quanto, por exemplo, a lavagem (e seus agentes), higienização dos recipientes que conterão o produto final (bebidas) e lubrificação dos equipamentos, de modo a impedir que impurezas e elementos externos altere sua composição e qualidade.

Aduz que o uso de certos agentes (lavagem, higienização e lubrificação), como soda caustica por exemplo, decorrem da necessidade de observância de tais parâmetros cogentes indicados pela ANVISA, de modo a garantir a composição dos produtos finais e suas qualidades químicas e para o consumo. Trata-se, pois, de verdadeiro insumo à atividade da Impugnante, que, a despeito de não se integrar às bebidas fabricadas, perfazem verdadeiros e indispensáveis produtos intermediários m seus fabricos. Portanto, não há que se falar em crédito indevido e diferencial de alíquota.

Registra que se tais elementos não interferissem diretamente na composição e características essenciais do produto final, não seriam objeto de regulamentação da ANVISA, donde se concluir, sem sombra de dúvida, tratarem-se de insumos da produção, ainda que não se incorporem

definitivamente ao produto final.

Exemplifica que a soda cáustica é o único produto capaz de esterilizar de modo eficaz os vasilhames, nos quais serão engarrafadas as bebidas produzidas pela Impugnante. Sendo os produtos essenciais as etapas da cadeia de produção (lavagem, higienização, esterilização de vasilhames e lubrificação), percebe-se tratar-se de verdadeiro insumo intermediário da cadeia produtiva (e não material de uso ou consumo, como pretende o Fiscal), porquanto integra diretamente o processo fabril, como produto intermediário, gerando, necessariamente, o direito à utilização do crédito tributário e a não exigência de diferencial de alíquota, nos termos do art. 309, I, “b” do RICMS/2012, art. e art. 20, da Lei Complementar nº 87/96 (reproduz).

Percebe que a legislação confere direito ao crédito desde que a mercadoria adquirida esteja vinculada à industrialização, seja consumida no processo industrial ou integrem o produto final, constituindo-se elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, como é o caso em apreço. Diz que o direito ao crédito se opera se o produto intermediário integrar o final ou se não o integrar, for consumido no processo produtivo, como ocorre no caso em tela com todos os demais reputados pelo Fisco como “bens de uso ou consumo”. Exemplifica que com relação à soda cáustica, esclarecedora é a conclusão do estudo realizado pela CETESB – Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental da Secretaria do Meio Ambiente do Governo do Estado de São Paulo, sobre a produção de bebidas. (doc. 06)

No tópico atinente à produção de refrigerantes, verifica que a Autoridade Governamental pontua todo o processo de industrialização da referida bebida, mencionando no tópico da fabricação propriamente dita do refrigerante, duas etapas essenciais, sem as quais não há o fabrico do produto comercializado, quais sejam: *(i) a diluição e carbonatação; e (ii) a lavagem de garrafas, apontando a soda cáustica como insumo dessa etapa da cadeia produtiva* (Santos, Mateus Sales dos. Cervejas e refrigerantes / Mateus Sales dos Santos [e] Flávio de Miranda Ribeiro. - São Paulo: CETESB, 2005. 58 p. (1 CD): il.; 30 cm. - (Série P + L). Disponível em: <<http://www.cetesb.sp.gov.br>>). Apresenta fluxograma contido no referido estudo, o qual demonstra que o envase (ou engarrafamento) de refrigerantes é uma das etapas do processo fabricação. Assim, sendo a soda cáustica utilizada nessa etapa não há que se negar a sua característica de insumo, de fl. 60.

Esclarece que a discussão não é escoteira, mas já encontra linha de solução não só no âmbito do Judiciário, mas na Esfera Administrativa, destaca-se a determinação de diligência no Auto de Infração nº 279757.0045/11-6 solicitada pela 2ª CJF, também lavrado contra a Impugnante e no qual se discute o mesmo caso do presente processo, “para que seja verificada “in loco”, a partir da observação do processo fabril, a descrição da participação de cada um dos produtos relacionados (...).” (doc. 07), no qual o resultado da diligência não poderia ser outro, ou seja, que não se tratavam de material de uso e consumo, mas sim de insumos e materiais intermediários.

Destaca e colaciona julgado do CONSEF (1 CJF Acórdão nº 0129-11/07), entendimento do Conselho de Recursos Fiscais da SEFAZ-CE (SEFAZ-CE, 2ª Câmara de Julgamento, Resolução nº 497/2003, Auto de Infração nº 1/199809278, Processo nº 1/000412/1999) e do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco – TATE (AI SF 2010000002262644-90 TATE 00.564/10-9. AUTUADO: COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV. CACEPE: 000.6349-56 ADVOGADA: MARIA EDUARDA A. C. SIMÕES. OAB/PE 24.079 E OUTROS. RELATORA: JULGADORA MARIA HELENA BARRETO CAMPOLLO. ACÓRDÃO 4ª TJ N.º 0032/2011(01); AI SF 005.04943/96-0 TATE 14.172/97-6. USINA TRAPICHE S.A - ENGENHO ROSÁRIO. CACEPE: 18.1.845.0012619-0. ADV. ANTONIO CORRÊA RABELLO OAB/PE 5870 e CARLA DE ALBUQUERQUE CAMARÃO OAB/PE 10.308. ACÓRDÃO 3ª TJ nº 2095/98(5); CONSULTAS SF n.º 581.00683/05-5 e SF n.º 581.00667/05-0, TATE n.º 00.077/05-4 e TATE n.º 00.076/05-8. CONSULENTE: CENTRAL PET INDÚSTRIA E COMÉRCIO IMPORTADORA e EXPORTADORA LTDA. CACEPE: 18.1.580.0293981-6 e 18.1.580.0290562-8 ACÓRDÃO PLENO N.º0087/2005(13); AI SF 005.01051/07-4 TATE 00.322/07-5. AUTUADO: MUSASHI DO BRASIL LTDA. CACEPE: 18.1.130.0014185-1. ADVOGADO: IVO DE LIMA BARBOZA. OAB/PE: 13.500. RELATOR JULGADOR ARNALDO BORGES. ACÓRDÃO 5ª TJ N.º 0061/2007(04); RECURSO ORDINÁRIO DO PROCURADOR REFERENTE AO ACÓRDÃO 5ª TJ N.º0061/2007(04). AUTO DE INFRAÇÃO SF N.º 005.01051/07-4. TATE 00.322/07-5 AUTUADA: MUSASHI DO BRASIL LTDA. CACEPE: 18.1.130.0014185-

1. ADVOGADO: IVO DE LIMA BARBOZA OAB/PE 13.500 E OUTROS. RELATOR: JULGADOR MARCOS ANTÔNIO GAMBOA DA SILVA. ACÓRDÃO PLENO Nº0097/2008(07)), que vem julgando improcedente o lançamento fiscal e garantindo o crédito quanto à aquisição de produtos utilizados no processo industrial.

Junta, ainda, entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), discorre que “O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abranger todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.” (CARF, Acórdão nº 3301-000.954, Processo nº 16707.002127/2005-69, 3ª Câmara, 1ª Turma, Sessão de 02/06/2011). Acrescenta reproduzindo o Acórdão nº 3202-00.226, proferido em 08/12/2010 nos autos do Processo Administrativo nº 11020.001952/2006-22.

Reitera com o julgamento do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT-SP, Auto de Infração nº 4045848-9, Processo nº 4045848-9, Julgado em 29/06/2017, Publicado em 04/07/2017) reconheceu o direito ao crédito de ICMS de produtos intermediários que não se incorporam ao produto final, mas que são destinados a atividade fim do contribuinte. Acrescenta os Embargos à Execução Fiscal nº 200750100616 (apenso à Execução Fiscal nº 200750100142), em trâmite junto à 2ª Vara Cível da Comarca de Estância/SE, foi produzido laudo pericial que concluiu, sem margem para dúvidas, que a soda cáustica e demais elementos tidos pelo Fisco como materiais de uso ou consumo (com o único fito de glosar os créditos regulares tomados pela Impugnante), são, em verdade, verdadeiros insumos (produtos intermediários) de sua atividade e, complementa com os entendimentos do Colendo STJ (STJ, AgInt no REsp 1486991/MT, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/04/2017, DJe 21/06/2017; STJ, REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015; STJ, REsp 1090156/SC, Relatora Ministra Eliana Calmon, j. em 10/08/2010, DJe 20/08/2010) e do Egrégio TRF da 4ª Região (TRF da 4ª Região, Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, julgada em 21/07/2011), os quais concluíram que os produtos intermediários utilizados no processo produtivo, tanto por sua essencialidade como por sua viabilidade da produção do produto final são, em verdade, verdadeiros insumos (produtos intermediários) de sua atividade.

Conclui que das jurisprudências citadas que sustenta ser “produto intermediário” os que efetivamente se relacionam com a atividade fim do contribuinte, sendo um componente essencial e indispensável para a consecução do produto final, estando aplicado ou consumido diretamente na produção. Diz que Roque Antonio Carrazza é enfático em suas lições que (in, ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 341). Fala que tal disciplina também é traçada no Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010), que, ao tratar do direito a crédito de tal imposto – também sujeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade –, autoriza o crédito do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente (Arts. 226, I e 610, reproduzidos).

Afirma que o que caracteriza o produto como intermediário é o desgaste, o consumo contínuo, gradativo, progressivo, seja ele físico ou químico, desde o início de sua utilização no processo produtivo, até a sua inutilização, por força de sua finalidade específica no processo industrial. Por essa concepção torna-se improcedente tanto a acusação de crédito indevido como o diferencial de alíquota. Cita entendimento do Tribunal de Minas Gerais (Tribunal Administrativo da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, Auto de Infração nº 01.000137201-96, Acórdão nº 14.317/01).

Pontua que os produtos listados pela fiscalização, portanto, encaixam-se nesse contexto, porque

são consumidos diretamente e se desgastam no processo industrial da Impugnante, sendo indispensáveis ao fabrico de cervejas e refrigerantes, gerando, pois, direito a crédito. Essa a intelecção dos precedentes administrativos acerca de tais insumos, sendo certo que os mesmos “(...) geram direito ao crédito (...), uma vez que possuem vinculação direta ao processo produtivo, pois necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento que é a produção de cerveja e refrigerante (...)” (SEFAZ-BA, CONSEF, Acórdão JJF nº 0079-01/02). Cita julgado de Tribunal de Santa Catarina (TJ-SC, Apelação Cível nº 1998.012578-2, Rel. Des. Newton Trisotto). Esclarece que os produtos adquiridos – e reputados pelo Fisco como de uso ou consumo – são, em verdade, consumidos no cumprimento das etapas do processo industrial (insumos da atividade), sendo que conclui-se pelo direito ao uso do crédito fiscal do ICMS pago na aquisição dos produtos destinados estritamente a integrar e viabilizar as etapas do processo de industrialização e produção de refrigerantes e pela percepção do que vem a ser insumo/produto intermediário é questão complexa que, ao contrário do realizado pelo Fisco, deve levar em conta concretamente a atividade desenvolvida por cada contribuinte, verificando quais os produtos a ela essenciais e indispensáveis, para, a partir daí, e por exclusão, indicar quais aqueles destinados unicamente ao seu uso ou consumo. Trata-se, pois, de verificação casuística, sem fórmula pré-estabelecida, como a incorretamente utilizada pelo Fisco quando da autuação fiscal. Reproduz entendimento e posicionamento do CONSEF quanto à aplicação do princípio da não-cumulatividade e da essencialidade do produto no processo industrial (SEFAZ-BA, Acórdão CJF 0186-11/02).

Diz que tudo se aplica perfeitamente a todos os créditos glosados em decorrência de outros produtos classificados pelo Fisco como de uso ou consumo, quando, em verdade, são essenciais ao processo produtivo, subsumindo-se ao conceito de produto intermediário, como é o caso dos produtos listados pelo Fisco. Razão pela qual, além de legítima a utilização do crédito fiscal, indevida é a cobrança do diferencial de alíquota. Por fim, pede pela total improcedência da cobrança fiscal.

Alega a exorbitância da multa aplicada de no percentual de 60% sobre o valor principal e que duas 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.*

Explica que as penalidades dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que, reitere-se, discute-se a possibilidade de gozo de benefício fiscal legalmente instituído e em vigor, no qual, de longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento – perpetrado com amparo na mais lídima boa-fé – foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da Impugnante, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência!

Afirma inexistir elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução. 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. Discorre que tal dispositivo, é vedada 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. Cita julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado do STF (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) que consolidou 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, como também dos tribunais pátrios (TJRN. Apelação Cível nº 2007.007015-6 – Rel. Des. Amaury Moura Sobrinho – 3ª Câmara Cível – Julgamento publicado em

10.04.2008).

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

Alega *in dúvida pro contribuinte*. Ressalta que o art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte. Destaca que ter a certeza em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da improcedência da Autuação, conforme determina no art. 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate.

Requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal. Sucessivamente, 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, ainda, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN). Protesta 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.

Na Informação fiscal, fls. 258/260, o autuante informa que para cumprimento da OS nº 504790/17 foi verificado as operações realizadas pela Autuada no exercício de 2013, onde apurou a falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas e o recolhimento a menor do ICMS Normal decorrente da utilização indevida de crédito fiscal nas aquisições, no Estado da Bahia e em outras unidades da Federação, de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo do estabelecimento.

Diz que os demonstrativos de folhas 12 a 23 relacionam de forma individualizada e declarada essas mercadorias; assim como às folhas 24 a 33 foram apensadas fotos dessas mercadorias para melhor identificação física destes materiais.

Pontua que a título de informação, às fls. 34 anexa cópia da Resolução RE Nº 4.194, de 15/09/2011, onde a Agência Nacional de Vigilância Sanitária defere relação de produtos considerados como saneantes (fls. 34), nela destacando produtos objeto de glosa do crédito fiscal e exigência do ICMS diferencial de alíquotas nesta ação fiscal.

Em preliminar suscitada, aborda que da análise das peças processuais verifica que a arguição de nulidade não se enquadra em nenhuma das previsões expressas no Artigo 18º do RPAF.

Quanto à ação fiscal ter sido concluída em interstício menor que 90, diz que, conforme fls. 9 a 11, a ação fiscal foi iniciada em 06/10/2017 e concluída, com a ciência do autuado, em 26/12/2017. Ou seja, 81 (oitenta e um) dias e que o argumento defensivo nesse sentido é inócuo (fls. 44 a 48), mero objetivo de procrastinação.

Quanto à “preterição do direito de defesa” (fls. 48 a 54), afirma que são descabidos os comentários uma vez que as peças processuais por si só deixam claras as acusações, conforme demonstrativos de fls. 12 a 23, entregues mediante recibo, e mídia contendo os referidos demonstrativos em meio eletrônico, conforme documento de folhas 38/39 do PAF, sendo que demonstrativos foram bem analisados pela Autuada à vista dos argumentos defensivos e farta documentação anexada (fls. 121 a 251).

Nas razões defensivas em relação a matéria discutida, assevera que já é ponto pacificado pelas CJF do CONSEF. Não se tratam de “produtos intermediários”, como quer parecer crer a Autuada, mas tão somente de material destinado a uso e consumo do estabelecimento.

Argumenta que os produtos relacionados nos demonstrativos de fls. 12 a 23, cujas fotos encontram às fls. 24 a 33, não se tratam de insumos para a produção dos refrigerantes por ela envasados. Quer seja, não integram e nem são essencial ao seu conteúdo.

Esclarece que as razões prestadas pelo autuado às fls. 55 e 56, que se traduzem numa expressa confissão, comprovam o acerto da exigência fiscal, sendo indispensável qualquer tipo de “perícia

técnica” uma vez tratar-se de matéria já pacificada, onde o próprio autuado figura como transgressor da Legislação Tributária em processos tramitados no CONSEF.

Reitera que a documentação acostada, às fls. 121 a 251, mais uma vez, são provas incontestáveis da transgressão à Legislação Tributária.

Conclui que o autuado promove mera delonga na sua peça defensiva. Não elide a acusação assim como não contesta os valores exigidos, tanto a título do ICMS diferença de alíquota quanto do crédito fiscal glosado. A discussão restringe-se, exclusivamente, ao mérito e incrédula nulidade.

Requer a procedência da ação fiscal do Auto de Infração.

Na assentada do julgamento na sessão do dia 24/05/2018, o relator converteu os autos em diligência à ASTEC no sentido de sanar as dúvidas quanto à real aplicação dos materiais objeto da autuação na planta industrial do sujeito passivo. O pedido solicitado é o seguinte:

*“1 – Intime o contribuinte autuado para apresentar 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 (STF, RE 508377/MG, de 01.06.2010), caso o material objeto da autuação se integre total ou parcialmente ao produto final tributável, ajustar os demonstrativos das infrações em conformidade proporcional a integração, bem como o consequente demonstrativo de débito do Auto de Infração;*

*4 - Concluída a diligência, cientificar o sujeito passivo e o autuante para que, querendo, se manifestem sobre seu resultado, para após transcorrido o prazo pertinente, o PAF ser retornado ao CONSEF para o prosseguimento processual.”*

Nas fls. 270/271, a diligente da ASTEC, conclui a diligência solicitada, dizendo que intimou o contribuinte em 08/08/2018 para apresentar documentos fiscais para atender o solicitado pela 2ª JJJF. Disse que em 16/08/2018, o contribuinte se manifestou solicitando dilatação do prazo, no qual informou que o prazo de 10 (dez) dias era exíguo para atender as informações solicitadas. Assevera que após decorrido 30 (trinta) dias e depois mais 50 (cinquenta) dias do prazo, foram agendadas, mais de duas vezes, com o autuado para que apresentasse os documentos solicitados, mesmo assim o autuado não se manifestou e nada foi apresentado. Informa que, considerando até a presente data, o autuado não apresentou os documentos solicitados, os ajustes nos demonstrativos das infrações não foram feitos, como solicitado. Conclui que não há ajustes a serem feitos nas infrações.

Nas fls. 282/287, o representante do contribuinte se manifesta repisando os mesmos argumentos da inicial, dizendo que há equívoco na autuação por ter o FISCO ter considerado os produtos adquiridos como materiais de uso e consumo, quando na verdade são produtos intermediários. Junta novamente Decisões do CONSEF (A-0129-11/07; 0079-01/02) e entendimento recente do STJ (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, 1ª SESSÃO, julgado 22/02/2018, DJe 24/04/2018). Ao final solicita a improcedência do Auto de Infração.

Na fl. 290, consta planilha de relação de cada um dos produtos, tendo a sua descrição, aplicação e a especificação no processo produtivo do contribuinte.

## 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 quanto 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 descriptivo técnico pormenorizado da atuação de todos os materiais objeto da autuação no seu processo produtivo; 2) de posse do descriptivo 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 vénia para, emprestado, aqui transcrever excerto do voto proferido pelo ilustre e saudoso Julgador JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO no Acórdão nº 0053-01/15:

“(…)

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

A CF/88 (art. 155, § 2, XII, c) estabeleceu que, através de ei 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 CJF N° 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 aerosóis)”.

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 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 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 indispesáveis 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 autentica 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 acatada alegações de indispesabilidade 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 microrganismos*).

Com relação à SODA CÁUSTICA LÍQUIDA, embora o Impugnante a relate 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.

Observo que meu entendimento se conforma com a jurisprudência assente neste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos nº CJF 0172-11/02 e 0067-11/04.

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 Vencto	Base Cálc	Alíq	Multa %	Vlr Hist 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
<b>Total/Infração</b>					<b>22.072,46</b>
<b>Infração 02</b>	<b>Data Vencto</b>	<b>Base Cálc</b>	<b>Alíq</b>	<b>Multa %</b>	<b>Vlr Hist ICMS</b>
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
<b>Total/Infração</b>					<b>478.450,01</b>
<b>Infração 03</b>					
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
<b>Total/Infração</b>					<b>27.815,98</b>
<b>Totaldas/infrações</b>					<b>528.338,45</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232884.0016/17-4, lavrado

contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de abril de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR