

**A. I. N°** - 232884.0002/19-0  
**AUTUADO** - NORSÁ REFRIGERANTES S/A.  
**AUTUANTE** - EDUARDO TADEU SANTANA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 16/07/2019

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0141-03/19

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O ATIVO FIXO OU CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Infração subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade. Mantida a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/01/2019, para exigir o crédito tributário no valor de R\$176.570,02, acrescido da multa de 60% em decorrência do cometimento da Infração 01 - **06.05.01**. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais aquisição de mercadorias oriunda de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2014.

O Autuado apresenta peça defensiva, fls. 18 a 35, articulando os argumentos a seguir enunciados.

Inicialmente observa a tempestividade da impugnação e pugna pela nulidade por preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude da ausência de comprovação.

Lembra que segundo o art. 2º, do RPAF-BA/99, “na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.”

Observa que referidos princípios estão sendo violados. Prossegue frisando que um dos requisitos para liquidez do Auto de Infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove. Menciona que ao não proceder desta forma, o Autuante afronta os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta ao inciso VI, do art. 39, do RPAF-BA/99.

Revela que o Autuante, para comprovar sua assertiva apresentou planilhas contendo a descrição dos produtos e valores denominada “falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquota nas aquisições de material de uso e consumo” e a relação de “notas fiscais entradas”.

Diz ser nesse contexto que se vislumbra que o Auto de Infração está desprovido de qualquer elemento que assegure um juízo de valor ou apresente certeza jurídica aos valores/dados apresentados. Continua alertando que não apresentando as notas fiscais indicadas, os registros fiscais e contábeis, inclusive o livro de apuração, a fiscalização não logrou comprovar os dados indicados e por sua vez, a acusação fiscal.

Cita ser forçoso concluir que a apresentação dos documentos que respaldaram a infração é uma obrigação legal de extrema relevância, não uma faculdade da fiscalização, sobretudo quando a infração é falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença de alíquota. Assim, assevera ser a planilha apresentada insuficiente para provar a infração.

Observa que a ausência da documentação prejudica a verificação da materialidade da indicação, descrição e dos valores apresentados, situação que viola tanto o seu direito de defesa, como o convencimento justificado do Julgador Tributário, posto que sem a confirmação da materialidade do que se alega é impossível manter a liquidez, certeza e a exigibilidade do crédito tributário.

Frisa que, antecipando-se a alegação da dispensa da apresentação por se tratar de documento fiscal pertencente e de posse do estabelecimento autuado, é forçoso reforçar que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da fiscalização. Observa que a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração.

Sustenta que a garantia de ampla defesa está profundamente prejudicada, bem como os Julgadores estão impedidos de identificar qual foi a proporção do crédito que afirma a fiscalização que foi tomado como crédito, já que se trata de aquisição de ativo.

Revela que o Autuante apenas promoveu um levantamento de produto adquirido, conforme indica na planilha apresentada pela fiscalização, mas não apresentou as notas fiscais pertinentes. Assim, afirma que o Auto de Infração da forma como foi apresentado não confere a segurança jurídica necessária para validade do lançamento.

Lembra que o §1º, do art. 39, do RPAF-BA/99, só excepciona as exigências meramente formais. No caso em apreço, 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.

Observa que o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco - TATE, em caso análogo, através do Acórdão 1ª TJ Nº 0033/2014(12), se pronunciou no sentido de que apresentação dos documentos (planilhas) 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.

Afirma que a premissa de que o lançamento seria válido apenas com a apresentação do demonstrativo resumidos, sem apresentar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, não é suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário. Sustenta que a liquidez, certeza e segurança jurídica só se perfazem com o levantamento de todos os dados necessários para respaldar a pretensão fiscal. Continua frisando 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.

Prossegue assinalando que da forma como foi apresentado o crédito tributário não é suficiente à caracterização do valor exigido e, conseqüentemente, não fornece segurança ao Auto de Infração. Registra que o Autuante necessitaria, no mínimo, apresentar os documentos que lhe deu respaldo.

Assevera que simplesmente fazer mencionar que deixou de ser recolhido o ICMS, sem apresentar os documentos pertinentes, não é suficiente para dar validade ao procedimento fiscal, uma vez que tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, em especial quando o raciocínio matemático aplicado se quer confirma o resultado apontado.

Cita o teor do art. 142, do CTN, segundo o qual a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.

Diz restar claro na norma que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo, e qualquer ambiguidade o invalida. Arremata frisando que se impõe demonstrar, cabalmente, o fato gerador que nada mais é do que a adequação do fato, desde que provado, à norma do art. 114, do CTN, e as respectivas bases de cálculo e alíquotas.

Destaca que apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato pretendido as normas, tanto administrativas, quanto constitucionais e infraconstitucionais, obrigação legal, afirma que o Fisco assim não agiu, pois apresentou um débito sem os documentos correlatos.

Prossegue assinalando que, com isso, são desprezados o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente assegurada, consoante art. 5º, inciso LV, da CF/88.

Observa que no mesmo sentido está o art. 18, inciso II, e inciso IV, alínea “a”, do RPAF-BA/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.

Observa ser este o entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia - CONSEF: ACÓRDÃO 3ª CJF Nº 0384-12/02 e ACÓRDÃO JJF Nº 2027/00, DOE - 02/08/00.

Pugna pela declaração de nulidade do Auto de Infração porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei e porque essa insegurança repercute no seu amplo direito de defesa.

Aduz não se tratar de meras incorreções ou omissões formais, e sim, de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque retira seu direito de defesa.

Remata mencionando que por tais razões, resta evidente a nulidade do procedimento administrativo fiscal, efetivado através do presente Auto de Infração.

Ao abordar o mérito da Autuação, depois reproduzir o teor da acusação fiscal, destaca que o Autuante desconsiderou que possui o benefício fiscal do DESENVOLVE, concedido pelo Estado através da Resolução nº 78/2010 (doc. 04), segundo o qual o diferencial de alíquota decorrente da aquisição de ativo fixo diferido “para o momento em que ocorrer a sua desincorporação.” É o que está previsto no art. 1º, inciso I, da citada norma. Arremata frisando não haver dúvida da improcedência da exigência fiscal.

Pondera destacando que, diante desse contexto e não havendo a infração descrita pela fiscalização, chega-se à conclusão de que os valores apresentados pelo Autuante são ilíquidos e incertos, fato que por si só, leva a improcedência da ação fiscal.

Observa que, baseado em presunção, o Fisco promoveu uma verdadeira revolução contábil ao impor, não uma relação jurídica, mas uma relação de poder ou de força.

Lembra o princípio da estrita legalidade, o qual não permite qualquer tipo de presunção, ao proteger o contribuinte contra exigências que não estejam prescritas em lei. Afirma que a atuação transgrediu princípios constitucionais ao distinguir o que a norma não distinguiu, gerando uma incerteza jurídica incompatível com o Estado de Direito e a segurança jurídica.

Assinala que o Fisco esquece que o nosso Sistema Tributário repele a figura das presunções, dos indícios e das ficções, posto que podem levar a inverdades, não correspondendo à realidade fática. Observa que ao repelir tais iniciativas, faz isso com toda razão, eis que podem levar as conclusões errôneas, fantasiosas, inverídicas, como é o caso em questão. Diz tratar-se de presunção - sem base legal - contra o procedimento fiscal inerente à lavratura de ação fiscal que na hipótese partiu da suposição de que seria devedora do diferencial de alíquota.

Arremata que o Auto de Infração, em sua plenitude, fundamenta-se na utilização de presunção e no amparo desta, não se pode exigir imposto.

Assevera que a presunção não pode transgredir o princípio da legalidade e da capacidade contributiva, nem servir de pretexto para o confisco, muito menos concede poderes ao Fisco para cobrar acima do que é devido normalmente, até porque não pode ser considerada como penalidade. Registra que a presunção tem que levar em consideração todos os princípios que regem o sistema tributário, mormente a capacidade econômica do contribuinte e não de forma sub-reptícia de por em prática o confisco.

Menciona que o levantamento fiscal está crivado de erros de avaliação e concepção, e por isso mesmo, sob os critérios contábeis e jurídicos, é totalmente distorcido da realidade dos fatos, não podendo assim, ser tido como documento basilar para a denúncia.

Observa que os elementos utilizados na lavratura da denúncia fiscal não foram, para tanto, utilizados com a devida cautela. Tomou-se por base presunção e não o real procedimento realizado que pudesse exibir a fidelidade e a legalidade do fato lançado, o que por certo elide a lavratura do Auto de Infração.

Reafirma que o crédito tributário exigido não subsiste e deve ser julgado improcedente.

Sustenta que, seja por aplicação de presunção ou por indícios, o que se vê na verdade é que não se pode afrontar o princípio da legalidade, deixando o contribuinte submisso à vontade do fisco, ficando, a garantia da estrita legalidade ultrajada e desconsiderada pelo fisco estadual na medida em que sobrepõe a sua vontade na posição *ultra legem*, colocando em posição sobranceira a presunção dentro do Estado Democrático de Direito.

Frisa que, obedecendo ao princípio da legalidade no Direito Tributário, o fisco deve proceder ao lançamento sempre que se verificar a ocorrência de fato impositivo, o que nem tangencialmente é o caso. Assevera que a ocorrência do fato gerador não decorre de presunção.

Lembra que o processo administrativo tributário deve buscar a verdade dos fatos. E isto não é faculdade do fiscal, mas sim uma imposição legal. Desta forma, improcede a denúncia fiscal, posto que em nenhum momento essa verdade foi verificada, atentando contra o princípio da legalidade, ao lançar valores que fogem à realidade dos fatos.

Diz ser inconcebível pretender o Fisco cobrar imposto sem previsão em lei, afrontando a norma Constitucional e pretendendo exigir tributo como se a imposição tributária pudesse ser imposta por ato de força e não por força de lei. Arremata sustentando não haver qualquer dúvida e que a infração não procede.

Continua aduzindo que, não bastasse o equívoco quanto aos bens do ativo imobilizado, há, também, o equívoco de ter considerado os produtos adquiridos 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 também a não exigência da diferença de alíquota.

Ressalta que os produtos intermediários listados pela fiscalização são indispensáveis e de uso exclusivo em seu processo produtivo, sem qualquer outra destinação em seu empreendimento, a exemplo do filtro de carvão. Prossegue destacando que os referidos produtos estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo, uma vez que sem eles, em verdade, o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade.

Registra que, uma vez que são 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.

Afirma que, sendo produtos essenciais às etapas da cadeia de produção (lavagem, higienização, esterilização de vasilhames e lubrificação), percebe-se tratar-se de verdadeiros insumos intermediários da cadeia produtiva (e não material de uso ou consumo, como pretende o Fiscal), integrando diretamente o processo fabril e gerando, necessariamente, o direito à utilização do

crédito tributário e a não exigência de diferencial de alíquota, nos termos do art. 309, inciso I, alínea “b”, do RICMS-BA/2012, e art. 20, da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor reproduz.

Lembra que a legislação confere direito ao crédito desde que a mercadoria adquirida esteja vinculada à industrialização, seja consumida no processo industrial, constituindo-se elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, como é o caso em apreço, não condicionando, em momento algum, que tais produtos se desgastem em ação direta exercida sobre o produto industrializado.

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

Reproduz o conceito de produto intermediário expresso no Acórdão nº 14.317/01 prolatado pelo Tribunal Administrativo da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, no Auto de Infração nº 01.000137201-96.

Sustenta ser esse é o caso em questão, em 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).

Conclui pela improcedência do Auto de Infração por não haver que se falar em cobrança de diferencial de alíquota, decorrentes da aquisição de produtos intermediários indispensáveis ao desenvolvimento de sua atividade produtiva.

Observa que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, com relação às multas aplicadas no percentual de 60% sobre o valor principal.

Ressaltam que são 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, diz ser cediço que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela.

Destaca 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, não pode ser penalizado por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência.

Sustenta que 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, sustenta 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, inciso IV da CF/88.

Revela que 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.

Observa que 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, cita que em recente decisão, Embargos de Declaração na Apelação Cível nº 316658-9 o Tribunal de Justiça de Pernambuco vem reduzindo a multa aplicada pelo Estado em patamares entre 20% e 30%.

Prossegue assinalando que nesse mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e *erga omnes*), 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.

Cita também como exemplo 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). Observa que o entendimento exarado pelo STF vem sendo seguido pelos pretórios federais e estaduais pátrios. Remata frisando que 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.

Arremata pugnando pelo reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável, entre 20% e 30%.

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

Assinala que, na verdade, pelo desenvolvimento de seus argumentos, evidencia-se a certeza em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da improcedência da Autuação.

Revela que o direito está repleto 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.

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.

Conclui requerendo o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal. E, 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.

O Autuante presta informação fiscal fls. 67 a 69, na forma a seguir resumida.

Inicialmente, destaca que de leitura dos argumentos expostos pelo Autuado, fls. 37 a 42, em nenhum momento foram apresentadas provas admitidas em direito capazes de elidir a acusação fiscal.

Frisa que o Autuado adquiriu mercadorias destinadas a consumo do seu estabelecimento tendo sido classificadas com CFOP 2.551 ou bens que não são utilizados na produção. Ao recorrer à Resolução Desenvolve Nº 78/2010, fls. 76, está claro que o diferimento previsto no inciso I, do art. 1º, não trata de materiais destinados a consumo do estabelecimento ou bens não utilizados na produção.

Observa que a vedação quanto à utilização do crédito fiscal nessas entradas está expressa no art. 310, Parágrafo único, inciso II, do RICMS-BA/12, cujo teor reproduz.

Informa que acosta à fl. 23, folder de algumas das mercadorias adquiridas pelo Autuado que comprovam não se tratar de bens utilizados e/ou materiais utilizados na produção.

Quanto à alegação de “exorbitância da multa aplicada”, fls. 42 a 45, frisa não ser de sua competência se posicionar sobre essa matéria.

Assevera que restou comprovado ao longo do Processo Administrativo Fiscal de que os bens e materiais adquiridos são utilizados pelo estabelecimento como material de uso e/ou consumo e bens não utilizados na produção.

Arremata assinalando que em nenhum momento o Autuado fez prova contrária às acusações.

Conclui pugnando pela procedência da ação fiscal.

## VOTO

Inicialmente cabe enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante aduzindo que, por não terem sido colacionadas aos autos as notas fiscais indicadas, os registros fiscais e contábeis, inclusive o livro de apuração, as planilhas contendo a descrição dos produtos, valores e a relação de notas fiscais de entrada das aquisições de material de uso e consumos, apresentada pela fiscalização para fundamentar a autuação, torna o Auto de Infração desprovido de qualquer elemento que assegure um juízo de valor ou apresente certeza jurídica aos valores/dados. Sustentou que, pela ausência da cópia das notas fiscais e de sua escrituração fiscal, a fiscalização não logrou comprovar os dados indicados e, por sua vez, a acusação fiscal.

Como se depreende claramente do quanto supra expendido, resta patente nos autos que não deve prosperar a pretensão da Defesa, uma vez que os demonstrativos de apuração e de débito que dão suporte a acusação fiscal, fls. 09 a 22, e CD, fl. 24, cujas cópias forma entregue ao Autuado, fl. 15, discriminam de forma minudente todos os elementos de cada operação que resultou na exigência objeto da autuação. Convém explicitar que, de acordo com a Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, fl. 08, o levantamento fiscal foi elaborado com elementos e registros fiscais fornecidos pelo próprio Impugnante, por ocasião da intimação e os enviados regularmente para SEFAZ, consoante obrigações acessórias a que está submetido pela legislação do ICMS. Assim, além de não apresentar, de forma inequívoca, qualquer inconsistência no levantamento fiscal, não faz o menor sentido constar dos autos documentação fiscal, cuja fonte e origem é o próprio estabelecimento Autuado, portanto, de total e pleno conhecimento do Impugnante.

No que diz respeito à alegação da defesa de que o Auto de Infração ofende a garantia da estrita legalidade, sob o argumento de que a exigência fiscal está respaldada em presunção, também deve ser acatada, haja vista que a acusação fiscal afigura-se lastreada em determinação legal expressamente veiculada no inciso XV, do art. 4º, da Lei 7.014/96.

Logo, não vislumbro incerteza jurídica alguma nos valores e dados apurados no Auto de Infração e, nem mesmo óbice qualquer ao exercício da ampla defesa do Autuado.

Ademais, ao compulsar os autos, verifico, no que diz respeito aos aspectos formais do lançamento, que o presente Auto de Infração foi lavrado de acordo com o que dispõem o art. 39 do RPAF-BA/99 e o art. 142, do Código Tributário Nacional - CTN. Por isso, e inexistindo qualquer violação aos princípios constitucionais que regem o procedimento e o processo administrativo fiscal, em especial, os da legalidade, da ampla defesa, e do contraditório, além de não restar configurado nos autos, qualquer dos pressupostos de nulidades previstos na legislação de regência, precipuamente os elencados no art. 18, do RPAF-BA/99, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

No mérito, o Auto de Infração cuida da falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais na aquisição de mercadorias oriunda de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, no exercício de 2014.

De início, convém salientar que, conforme consta no Sistema INC-SEFAZ nos Dados Cadastrais a Atividade Econômica Principal do estabelecimento autuado é a fabricação de refrigerantes e, consoante, demonstrativo acostado às fls. 09, 10 e 22, as mercadorias e bens arrolados no levantamento fiscal se constituem de: motocicleta e acessórios(baú, mata cachorro, antena corta pipa), veículo automotor sedan, móveis e utensílios de escritório (cadeiras, armários, mesas, cadeiras, gaveteiro e roupeiro), computador, *tablet* e suas partes e componentes(monitor, mouse, teclado, nobreak), ferramentas e peças de reposição(torquímetro, bomba a vácuo, condutivímetro,

oxímetro, luxímetro, relógio comparador), bureta(material de laboratório), aparelho de ar condicionado, extintor pó químico, catraca, relógio de ponto e filtro de carvão.

A exigência fiscal objeto da autuação está lastreada no inciso XV, do art. 4º, da Lei 7.014/96, *in verbis*:

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*[...]*

*XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes alcançadas pela incidência do imposto.”*

Em sede de defesa, o Autuado, inicialmente, advogou pela improcedência da acusação fiscal relativa às aquisições destinadas ao ativo fixo arroladas no levantamento fiscal aduzindo que o Autuante desconsiderou a sua condição de detentora de benefício fiscal de diferimento do diferencial de alíquota nessas operações para o momento em que ocorrer a desincorporação, de acordo com a Resolução nº 78/2010, que o habilita ao Programa Desenvolve, cuja cópia acostou à fl. 65. Sustentou que, por isso, o Auto de Infração fundamenta-se em presunção sem base legal que não ampara a exigência do imposto.

Ao proceder à informação fiscal o Autuante manteve a autuação asseverando que o Defendente adquiriu bens que não são utilizados na produção. Explicou que o diferimento previsto no inciso I, do art. 1º, da Resolução nº 78/2010, somente alcança bens utilizados na produção. Revelou também destacando, quanto à vedação da utilização do crédito fiscal a mercadoria ou bem utilizado em fim alheio à atividade do estabelecimento ser clara, prevista no inciso IX, e no inciso II, parágrafo único, do art. 310, do RICMS-BA/12.

No que diz respeito às aquisições interestaduais, objeto da autuação, destinadas ao ativo permanente do estabelecimento autuado verifica-se que a exigência da diferença entre as alíquotas interna e a interestadual decorre da regra geral expressamente preconizada no inciso XV, do art. 4º, da Lei 7.014/96, portanto, sob esse prisma resta indubitado o acerto da autuação.

Já no que concerne à especificidade do estabelecimento autuado, por ser beneficiário do Programa Desenvolve que, através da Resolução nº 78/2010, lhe outorga o diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS do diferencial de alíquotas de bens destinados ao ativo fixo para o momento de suas desincorporações, deve-se considerar que se trata de um benefício direcionado especificamente para ampliação da planta industrial do Autuado. Logo, somente são alcançadas pelo diferimento as aquisições de bens para o ativo permanente, diretamente vinculadas ao processo fabril do beneficiário.

Tanto é assim que o estabelecimento beneficiário do Programa Desenvolve ao calcular o saldo devedor mensal de ICMS passível de incentivo, de acordo com a Instrução Normativa SAT nº 27 de 02/06/2009, em seu item 2.2.16 é obrigado a excluir as operações de “Entrada de bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial aprovado”, ao apurar o montante dos créditos fiscais não vinculados ao projeto - CNVP.

Logo, entendo que não assiste razão ao impugnante ao invocar a Resolução nº 78/2010, para se eximir da exigência do diferencial de alíquota, ora exigido, em relação às aquisições de bens para o ativo permanente supra elencados, que não evidenciam qualquer vinculação com o processo de fabricação de refrigerantes.

Ademais, não apresentou o Defendente em sua impugnação qualquer elemento capaz de comprovar, de forma inequívoca, a imprescindível vinculação das aquisições arroladas no levantamento fiscal com seu processo industrial.

Nos termos expendidos, considero acertada a acusação no tocante às aquisições para o ativo fixo.

Quanto aos demais itens arrolados no levantamento fiscal, a Defesa sustentou que a fiscalização se equivocou ao considerar os demais produtos adquiridos 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 também a não exigência da diferença de alíquota. Frisou que os referidos produtos estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo, uma vez que sem eles, em verdade, o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade. Asseverou ainda que a fiscalização confundiu produtos intermediários - que não são equipamentos, nem são peças de manutenção por eventual quebra de máquinas -, mas são insumos de curta duração, ligados diretamente ao processo produtivo, cujo custo integra o valor do produto final, sem os quais não é possível viabilizar o processo industrial, com material de uso ou consumo, relacionados a outros setores da empresa, que não à produção, tais como vendas, compras e administração.

Depois de examinar detidamente os demais itens arrolados no levantamento fiscal, constato que resta evidenciado que, ao contrário do aduzido pelo Impugnante, os itens como as partes de computador, ferramentas, torquímetro, bomba a vácuo, condutivímetro, oxímetro, luxímetro, relógio comparador, bureta (material de laboratório) e filtro de carvão arrolados no levantamento, apesar de necessários às atividades do estabelecimento autuado não são vinculados ao produto fabricado.

Convém esclarecer que, tanto os materiais de uso e consumo, quanto os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, no entanto, o modo como eles são utilizados no processo produtivo é o que importa para a sua caracterização legal. Eis que, se for consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, trata-se de produto intermediário, nos demais casos é caracterizado como material de consumo.

Assim, consoante legislação de regência, as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua composição e produção, que é o caso dos demais itens objeto desta autuação, que não se consomem efetiva e diretamente no próprio processo industrial de fabricação de refrigerante.

Em suma, considerando que o legislador corporificou a tese de que nem todos os insumos dariam direito a crédito, apenas aqueles revestidos dos critérios da intimidade, imediatismo e integralização, resta patente que a definição de produto passível de geração de crédito é sua utilização em contato direto com o produto em elaboração, devendo ser consumido, na produção daquela unidade de produto acabado, sendo impossível a sua reutilização em face da sua integral degradação em um único uso.

Nesse diapasão, devem ser entendidos como bens de uso e consumo, uma vez que o legislador estadual, ao interpretar a 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.

Nos termos expendidos, entendo que o procedimento fiscal, está devidamente alicerçado na legislação do ICMS, em especial, na Lei complementar 87/96 e na Lei Estadual 7.014/96, além trilhar na mesma linha de decisões reiteradas do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF 0336-12/13 e CJF 0295-12/14 e CJF 0222-12/18.

Quanto ao argumento defensivo de que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte, consoante previsão do art. 112, do CTN, não se aplica ao caso presente, pois os fatos indicados nestes autos, ante sua clareza, não requerem esta interpretação.

No que concerne a alegação da defesa de que a multa aplicada é exorbitante e viola o princípio do não-confisco, saliento que de acordo com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual posta, enquanto que as multas aplicadas, possuem previsão legal

estatuída pelo Código Tributário do Estado da Bahia e pela Lei nº 7.014/96. No tocante ao pedido para atenuação da multa, ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal só tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação acessória consoante previsão do art. 158, do RPAF-BA/99. Assim, ficam mantidas.

Concluo pela subsistência da autuação.

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

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232884.0002/19-0**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S/A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$176.570,02**, acrescido da multa 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de julho de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR