

**PROCESSO** - A. I. Nº 232884.0017/17-0  
**RECORRENTE** - NORSÁ REFRIGERANTES S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0216-01/18  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 31/03/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0038-12/20

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO FIXO. No caso deste item da autuação, além da existência de bens alheios à atividade do estabelecimento cujo creditamento é vedado, verifica-se que o Autuado utilizou indevidamente o crédito fiscal referente a todos os itens arrolados na autuação, haja vista que lançou de forma integral o imposto destacado nas notas fiscais de entrada. Ou seja, mesmo que houvesse a admissibilidade do crédito fiscal, por se tratar de bens do ativo fixo, o creditamento somente poderia ter sido realizado à razão de um quarenta e oito avos por mês, conforme manda a legislação do ICMS. Infração subsistente. **b)** TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Deduzidos os valores das notas já consignadas em outro lançamento. Infração 2 parcialmente elidida. 2. DIFERENÇAS ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNAS E AS INTERESTADUAIS. AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. Comprovado que se trata de aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo. Infração 3 caracterizada. Indeferido o pedido de realização de perícia. Rejeitado o pedido de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto às Infrações 1 e 3. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão em referência, da lavra da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que concluiu pela Parcial Procedência da autuação, ao excluir, em relação à Infração 02, valores atinentes a Notas Fiscais objeto de idêntica autuação promovida no âmbito de outro Auto de Infração (de nº 232884.0018/17-7), resultando em uma desoneração da ordem de R\$2.133,33 (fl. 109).

As três acusações de que cuida o Auto de Infração, lavrado em 20/12/2017 e notificado em 26/12/2017, atinentes a ocorrências verificadas ao longo de 2013, e cujo valor atingia o montante de R\$ 30.882,46 mais juros e acréscimos legais, foram enunciadas da seguinte maneira:

**Infração 01 – 01.02.52:** *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a transferência interestadual de bem do ativo imobilizado.*

*Referente a entradas em transferência das filiais dos Estados do Ceará e Piauí, de bens integrantes do Ativo Fixo – embalagem Coca-Cola 1000ML, embalagem plástica LD, garrafas Fanta 290ML, Smartphone Nokia E5, TV LCD Samsung 24', Notebook Lenovo, GE vertical grande show case conforme demonstrativo Ativo Fixo CI Transferência UF, parte integrante do Auto de Infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte.*

(...)

*Enquadramento Legal: Art. 30, inciso I da Lei 7.014 C/C art. 280, inciso XVI do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012*

*Multa Aplicada: Art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96.*

**Infração 02 – 01.03.12:** *Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação.*

*Referente às entradas em transferência de cadeira giratória, desktop Lenovo, densímetro, oriundos de estabelecimento filial, localizado no Estado da Bahia, conforme demonstrativo Ativo Fixo CI Transferência BA, parte integrante do Auto de Infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte.*

(...)

*Enquadramento Legal: Art. 29, 6º da Lei 7.014/96 C/C art. 309, § 2º do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012*

*Multa Aplicada: Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96.*

**Infração 03 – 06.05.01:** *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.*

*Referente às aquisições de Lodo Anaeróbico e Torquímetro, registrados sob CFOP 2551 na escrita fiscal e CIAP, destinados a tratamento de água/esgoto e manutenção, conforme demonstrativo Ativo Fixo Uso e Consumo, parte integrante do Auto de Infração, cópia e mídias entregues ao Contribuinte.*

(...)

*Enquadramento Legal: Art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96 C/C art. 305 § 4º inciso III, alínea “a” do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13780/2012*

*Multa Aplicada: Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei 7.014/96*

Em julgamento realizado em 10/12/2018 (fls. 101 a 107) a 1ª JJF acatou em parte a argumentação do Autuado, no que diz respeito à Infração 02, em decisão não unânime, com divergência em relação à Infração 01. Transcrevo os votos exarados:

*VOTO (Vencido quanto à preliminar de nulidade e mérito da infração 1)*

*Todos os elementos necessários para formar o convencimento dos componentes desta Junta estão presentes nos autos. Com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF-BA/1999, indefiro o pedido de realização de diligência ou perícia.*

*Na primeira imputação, o contribuinte foi acusado de utilização indevida de créditos referentes a transferências interestaduais de bens do ativo imobilizado, provenientes dos Estados do Ceará e Piauí (demonstrativo de fls. 10/11).*

*Não é o caso, como quer a Fiscalização, de incidência dos artigos 3º, VIII ou 30, I da Lei nº 7.014/1996, pois tais dispositivos, juntamente com o art. 280, XVI do RICMS-BA/2012, conforme ressaltou o defendente, têm relação com as saídas de estabelecimentos de contribuintes localizados no Estado da Bahia, e não com as entradas.*

*Há erro na motivação de Direito do ato administrativo.*

*Inaplicável o comando do art. 18, § 1º do RPAF-BA/1999, segundo o qual as eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais contidas na legislação, não acarretam nulidade, uma vez que não restou claramente determinada a natureza da infração e a base de cálculo.*

*Igualmente ineficaz a norma do art. 19 do RPAF-BA/1999, porquanto incorreto o enquadramento legal:*

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

*O artigo 3º, VIII da Lei no 7.014/1996, somente foi trazido à lide em sede de informação fiscal, juntamente com a Súmula no 166 do STJ.*

*Tal Súmula não tem sido acolhida pela jurisprudência desta Corte Administrativa, por ser anterior à Lei Complementar nº 87/1996, que determina a incidência do imposto nas transferências interestaduais (artigos 12, I e 13, § 4º).*

*Somente na informação fiscal, à fl. 93, ao transcrever o artigo 3º, VIII da Lei nº 7.014/1996, o auditor apresentou o fundamento fático de que o estorno da infração 1, resultou de operações com bens do ativo imobilizado em uso há mais de um ano.*

*Entretanto, não há elementos nos autos capazes de comprovar tal situação (uso há mais de um ano).*

*Por se mostrar contrária aos Princípios do Devido Processo Legal, do Contraditório e da Ampla Defesa (art. 2º do RPAF-BA/1999), de ofício, julgo nula a infração 1.*

*Ingresso no mérito, com base na autorização contida no art. 155, parágrafo único do RPAF-BA/1999.*

*Art. 155. A decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.*

*Parágrafo único. Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

*O autuante trouxe à discussão os artigos 66, § 1º, 591 e 591-A do RICMS/CE e 44, III do RICMS/PI, cujos requisitos não teriam sido preenchidos pelo defendente. Fez isso apenas na informação fiscal, quando o correto seria fazê-lo na peça inicial, em observância aos direitos à ampla defesa e ao contraditório.*

*Vejamos o que estatuem os referidos dispositivos regulamentares:*

*RICMS/CE:*

*Art. 66. Salvo disposição da legislação em contrário, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do ICMS de que se tiver creditado, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento ou o serviço tomado:*

*(...)*

*§ 1º Deve ser também estornado, com a devida atualização monetária, o crédito referente a bem do ativo permanente alienado antes de decorrido o prazo de cinco anos contados da data da sua aquisição, hipótese em que o estorno será de 20% (vinte por cento) por ano ou fração que faltar para completar o quinquênio.*

*Art. 591. Na operação de saída de bem do ativo permanente adquirido até 31 de dezembro de 2000, o contribuinte emitirá nota fiscal:*

*I - sem destaque do ICMS, observada a regra de estorno prevista no § 1º do artigo 66, ou,*

*II - com destaque do ICMS, mantendo o crédito com que o bem foi gravado por ocasião da entrada.*

*Art. 591-A. Na operação de saída de bem do ativo permanente adquirido a partir de 1º de janeiro de 2001, o contribuinte emitirá nota fiscal sem destaque do ICMS, indicando o número do documento fiscal originário de aquisição, e no seu corpo informará o valor do crédito do imposto não utilizado para fins de aproveitamento pelo destinatário, quando for o caso.*

*Art. 592. A base de cálculo do imposto de que tratam os artigos 590 e 591, será o valor constante da contabilidade do estabelecimento e, na sua falta, o custo de produção ou de aquisição ou ainda, na ausência destes, o preço corrente de mercado.*

*RICMS/PI:*

*Art. 44. Fica reduzida a base de cálculo do ICMS aos valores correspondentes aos percentuais abaixo especificados, em relação:*

*(...)*

*III – às operações de saída dos seguintes bens usados, respeitado o valor de mercado, a 20% (vinte por cento) do valor da operação com (Conv. ICM 15/81 e 27/81 e ICMS 97/89, 80/91, 06/92 e 151/94):*

*a) máquinas, aparelhos, motores, móveis e vestuário, desde que adquiridos na condição de usados e quando a operação de entrada não tiver sido onerada pelo ICMS ou tiver sido este calculado também sobre a base de cálculo reduzida, sob o mesmo fundamento;*

*b) máquinas, aparelhos, motores e móveis, quando desincorporados do ativo permanente da empresa, respeitado o prazo de 12 (doze) meses de uso, contados da data da aquisição, quando adquiridos na condição de novos, conforme documento fiscal, observado, no que couber, o disposto na alínea anterior e no § 16 deste artigo; (...).*

*Para os efeitos práticos, na unidade federativa de destino, não há diferença entre emitir a nota com o destaque do imposto e emitir sem destaque, indicando o número do documento originário de aquisição, e no corpo destacar o valor do crédito não utilizado para fins de aproveitamento pelo destinatário, motivo pelo qual não se pode falar em não observância do art. 591-A do RICMS/CE.*

*Também não existem evidências de que o prazo de 12 (doze) meses, estabelecido no art. 44, III, “b” do RICMS/PI tenha sido desobedecido. O auditor não colacionou provas de que nas operações fiscalizadas, discriminadas no demonstrativo de fls. 10/11, não se aplica a redução de base de cálculo. Na hipótese de legitimidade da redução de base de cálculo há direito de crédito.*

*Inexiste comprovante de que o sujeito passivo infringiu os dispositivos regulamentares do Ceará e do Piauí, tampouco de que a suposta infringência repercutiu no Erário da Bahia.*

*Não é controverso o fato de que se está a tratar de bens do ativo imobilizado.*

*O art. 29, § 6º, I e II da Lei do ICMS/BA, prevê a apropriação à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no período em que ocorrer a entrada no estabelecimento, não sendo*

*admitidos os valores proporcionais às operações de saída ou prestações isentas ou não tributadas, em relação ao total das operações de saídas ou prestações.*

*No caso de utilização imediata e integral por parte do fiscalizado, há que ser efetuado o estorno proporcional pelo agente público.*

*Todavia, não foram esses os fundamentos de Direito e de fato.*

*Infração 1 improcedente.*

*A infração 2 trata de utilização indevida de créditos referentes às transferências internas de bens do ativo imobilizado (no território do Estado da Bahia), em valores superiores aos permitidos pela legislação.*

*Às fls. 79 a 82, o defendente juntou cópia do Auto de Infração no 232884.0018/17-7. À fl. 27, colacionou extrato do demonstrativo da infração 1 do referido lançamento de ofício, sob o argumento de que da mesma fizeram parte as Notas Fiscais nos 511.328, 520.150 e 607.324, constantes da infração 2 do presente Auto, o que não foi contestado pelo auditor, ao prestar a informação. Auditor este que foi o responsável pelo primeiro lançamento (fl. 82; Auto no 232884.0018/17-7).*

*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. 140 do RPAF-BA/1999). A informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa, com fundamentação (art. 127, § 6o do RPAF-BA/1999).*

*O autuado alegou que os Documentos Fiscais nos 245.988, 244.810, 245.031, 245.141, 245.987 e 246.246, foram elaborados para anular débitos indevidamente consignados em transferências canceladas e efetuadas com tributação, isentas do ICMS, nos termos do art. 265, XXII, “a” do Regulamento de 2012. Entretanto, no campo “NATUREZA DA OPERAÇÃO” de fls. 83 a 88 está dito que se trata de efetivas transferências.*

*Além disso, na situação aventada pelo impugnante, o art. 450, I do RICMS-BA/2012, exige que sejam informados os dados identificativos dos documentos originários, o que não se vê às fls. 83 a 88.*

*Com a exclusão do imposto referente aos Documentos nos 511.328, 520.150 e 607.324, das ocorrências de janeiro, fevereiro e dezembro de 2013, a infração 2 deverá ter o seu montante alterado de R\$4.534,53, para R\$4.010,98 (setembro de 2013).*

*Infração 2 parcialmente elidida.*

*No terceiro e último item do Auto de Infração, o contribuinte é acusado da falta de recolhimento das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições em outras Unidades da Federação, de materiais de uso e consumo registrados nas Notas Fiscais n<sup>os</sup> 4.460 e 360, de maio e novembro de 2013 (levantamento de fl. 13).*

*Trata-se de compras no Estado de São Paulo, de TORQUÍMETRO utilizado na manutenção, e LODO ADITIVADO para tratamento de efluentes, em relação às quais não há incidência do art. 2o, I, “c” do Decreto no 8.205/2002 (Regulamento do Programa Desenvolve).*

*Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo:*

*I - às aquisições de bens destinados ao ativo fixo, efetuadas por contribuintes habilitados mediante resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, para o momento de sua desincorporação, nas seguintes hipóteses:*

- a) nas operações de importação de bens do exterior;*
- b) nas operações internas relativas às aquisições de bens produzidos neste Estado;*
- c) nas aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas;*
- (...).*

*Infração 3 procedente.*

*Não existem dúvidas a reclamar a aplicação do art. 112 do CTN (Código Tributário Nacional).*

*Relativamente ao percentual de 60% de multa, este Conselho de Fazenda não tem competência para exercer controle de constitucionalidade ou para negar eficácia a norma emanada de autoridade hierarquicamente superior (arts. 167, I e III do RPAF-BA/1999).*

*Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

*VOTO VENCEDOR (Quanto à preliminar de nulidade e mérito da infração I)*

*Respeitosamente, divirjo do voto do ilustre Relator apenas quanto à infração I.*

*No tocante à nulidade, a meu sentir inexistiu qualquer prejuízo para que o impugnante exercesse o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, aliás, registre-se, conforme exerceu plenamente.*

*A conduta infracional imputada ao autuado apresenta, literalmente, a seguinte descrição: Utilizou*

*indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a transferência interestadual de bem do ativo imobilizado.*

*Certamente, caso a descrição da infração ficasse adstrita ao enunciado acima reproduzido, sem qualquer complementação, inclusive nos demonstrativos elaborados pela Fiscalização, poder-se-ia aventar a possibilidade de cerceamento ao direito de defesa e ao contraditório, e por consequência, em nulidade da autuação, se não possível corrigir a falha mediante a realização de diligência.*

*Contudo, permissa vênua, isso não ocorreu no caso em exame. Verifica-se claramente que o autuante consignou adicionalmente na descrição da infração o seguinte: Referente às entradas em transferências das filiais dos Estados do Ceará e Piauí, de bens integrantes do Ativo Fixo – embalagem Coca-Cola 1000ML, embalagem plástica LS, garrafas Fanta 290 ML, Smartphone Nokia E5, TV LCD Samsung 241', Notebook Lenovo, GE vertical grande showcase, conforme demonstrativo Ativo Fixo CI Transferência UF, parte integrante do Auto de Infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte.*

*Observa-se que a descrição é clara ao dizer que se refere às entradas. Obviamente, isto necessariamente nem precisaria ser dito, haja vista que se tratando de crédito fiscal este somente ocorre nas entradas.*

*Portanto, independentemente de o enquadramento se apresentar incorreto - conforme aduzido pelo nobre Relator -, a meu ver não há que se falar em nulidade, porquanto, pela descrição da infração acima reportada, resta evidente o enquadramento legal.*

*Relevante destacar que já se encontra pacificado o entendimento na doutrina e na jurisprudência, da inexistência de nulidade se não há prejuízo. Ou seja, se ato não causar dano, não será declarado nulo.*

*No âmbito deste CONSEF, vale invocar e reproduzir excertos do Acórdão CJF Nº 0148-11/13, cuja decisão aponta no mesmo sentido, isto é, não há nulidade sem prejuízo:*

*[...]*

*O fato de constar do Auto de Infração a alíquota de 17%, apenas para fins de atender às exigências do sistema emissor do lançamento tributário, não gerou qualquer dificuldade para o recorrente quanto à compreensão do ilícito que lhe está sendo atribuído, o que desautoriza a decretação da nulidade suscitada, à vista da incidência do princípio jurídico da pars de nullité sans grief (não há nulidade sem prejuízo).*

*Vale o registro de que esse princípio se encontra incorporado à nossa legislação, consoante se vê do art. 18, §2º, do RPAF/99, in verbis: “Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade”.*

*Rejeita-se, pois, dita prefacial.*

*Diante disso, não acolho a nulidade arguida.*

*No mérito, o exame do demonstrativo elaborado pelo autuante, acostado às fls. 10/11, permite constatar que os itens objeto da glosa de créditos fiscais são os seguintes: FORTIGATE 40C e 30B, EMBALAGEM PLÁSTICA LS CX12, GARRAFA CC 1000ML C12, PALLET RETORNÁVEL REG01, SMARTPHONE NOKIA, POLYCOM HDX 6000, TV LCD SANSUNG 24", ARUBA 61 WIRELESS ACCES POINT, SWITCH 24 PORTAS ALCATEL, NOTEBOOK LENOVO, GE VERT GRANDE SHOWCASE.*

*O autuado exerce a atividade de fabricação de refrigerantes condição na qual, em princípio, faz jus ao crédito fiscal do valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego no processo de industrialização (art. 309, I, “b” do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12).*

*O Contribuinte faz jus ainda ao crédito fiscal do valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, quando destinados ao seu ativo imobilizado, assim entendidos os bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento.*

*Contrariamente, pode ser dito que as mercadorias, bens, materiais ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, por serem consideradas alheios à atividade do estabelecimento, consoante o artigo 310, IX, Parágrafo único do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, não conferem ao adquirente direito a crédito fiscal, a exemplo, no presente caso, de TV LCD SANSUNG 24", SMARTPHONE NOKIA, NOTEBOOK LENOVO, sendo, desse modo, correta a glosa do crédito fiscal de que cuida este item da autuação.*

*Vale registrar que matéria semelhante a tratada na presente autuação já foi objeto de análise por este CONSEF, cuja decisão apontou pela inadmissibilidade do crédito fiscal de bens que não estão relacionados à atividade fim do estabelecimento, conforme o Acórdão CJF Nº 0270-11/09, cuja ementa é reproduzida abaixo:*

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ATIVO IMOBILIZADO. BENS DESTINADOS À ATIVIDADE ALHEIA DO OBJETO SOCIAL DA EMPRESA. VEDAÇÃO EXPRESSA DA LEGISLAÇÃO. Comprovado tratar-se de móveis, armários, computadores, etc., que não se relacionam à**

*atividade-fim do estabelecimento e, em consequência, sem direito à apropriação de crédito fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

*Cabível também o registro de que a Diretoria de Tributação da SEFAZ (DITRI), segue o mesmo entendimento acima esposado, conforme se verifica na resposta dada em processo de consulta formulada por contribuinte, Parecer nº 22678/2008, cujo teor é transcrito abaixo:*

*PARECER Nº 22678/2008.*

*(...)*

*RESPOSTA:*

*Da análise da presente consulta, ressaltamos inicialmente que para efeito de caracterização de bens do ativo imobilizado, para fins de aplicabilidade da legislação do ICMS classificam-se como bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento todos aqueles relacionados diretamente com sua atividade-fim. Nesse contexto, e considerando que a Consulente atua na extração de argila e beneficiamento, podem ser considerados como bens do seu ativo imobilizado as máquinas e equipamentos relacionados diretamente com sua linha de produção. Dessa forma, excluem-se do referido conceito os equipamentos e materiais diversos não relacionados diretamente com a atividade produtiva, a exemplo dos computadores, móveis, utensílios, cadeiras, armários, mesas, calculadoras, entre outros. Da mesma forma, não são considerados bens do ativo imobilizado as ferramentas, peças de reposição, cabos e materiais elétricos empregados na reforma, conserto e instalação das máquinas e equipamentos do estabelecimento.*

*Tais materiais, portanto, são considerados como materiais de uso e consumo, e suas aquisições geram direito a crédito do ICMS apenas a partir de 01/01/2011, na forma prevista no art. 93, inciso V, alínea “b”, do RICMS/BA.*

*Finalmente, quanto às máquinas e equipamentos utilizados no setor de laboratório, deve ser observado se este setor está diretamente relacionado com a linha de extração e beneficiamento da argila; caso positivo, tais equipamentos podem ser classificados como bens do ativo imobilizado; caso negativo, serão considerados como materiais de uso e consumo do estabelecimento.*

*Relevante consignar que no caso deste item da autuação, além da existência de bens alheios à atividade do estabelecimento cujo creditamento é vedado, verifica-se que o autuado utilizou indevidamente o crédito fiscal referente a todos os itens arrolados na autuação, haja vista que lançou de forma integral o imposto destacado nas notas fiscais de entrada. Ou seja, mesmo que houvesse a admissibilidade do crédito fiscal por se tratar de bens do ativo fixo, o creditamento somente poderia ter sido realizado à razão de um quarenta e oito avos por mês, conforme manda a legislação do ICMS.*

*Diante do exposto, considero correta a glosa dos créditos fiscais, e por consequência, subsistente a infração 1.*

Não houve interposição de recurso de ofício, certamente por escapar ao valor de alçada (art. 169, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 7.629/99 – RPAF/99).

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 117 a 145), em cujas razões reitera, em síntese enunciada pelo mesmo às fls. 118 e 119, os seguintes argumentos defensivos:

- a) que em relação à Infração 01, a glosa se deve a uma “suspensão do ICMS que não se aplica ao caso concreto, não havendo proibição para sua utilização”;
- b) que em relação à Infração 02, além da exigência fiscal em duplicidade com outro auto de infração (o que foi acatado em primeiro grau), deixou de ser observado que “houve a desconsideração que o valor do crédito fiscal referente ao ativo imobilizado foi tomado corretamente para anular o lançamento de débitos nas suas saídas”;
- c) que em relação à Infração 03, não foi observado que “a Recorrente não está obrigada ao recolhimento do DIFAL sobre os bens do ativo”.

Ademais, pugnou:

- d) pelo cancelamento ou redução da multa aplicada, em observância ao entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal;
- e) pela aplicação do princípio do *in dubio pro contribuinte*, com fundamento no art. 112 do CTN;
- f) pela “realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor”.

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos em 17/01/2020 e, considerando-os instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse sua inclusão em pauta. Por essa razão, trago-os a esta Sessão de 13/02/2020, para julgamento.

#### **VOTO (Vencido quanto às infrações 1 e 3)**

O Recurso Voluntário é cabível e adequado (art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99), deduzido dentro do prazo do art. 171 do RPAF/99), por isso dele conheço.

O tema a ser decidido, por comportar diversas questões que demandam soluções diversas, justifica o desdobramento deste voto em capítulos.

#### *QUESTÕES PRELIMINARES OU PREJUDICIAIS*

A Recorrente reedita o pedido de realização de “perícia técnica”. Observo que o requerimento de perícia fiscal não atende ao disposto no RPAF/99 (art. 145, *caput* e parágrafo único, do RPAF/99), uma vez que desprovido de fundamentação sobre a sua necessidade, bem assim dos quesitos a serem respondidos ou indicação de assistente técnico. Para além disso, vejo que nos autos estão presentes todos os elementos necessários à cognição das questões ali postas. Nesse sentido, sou pelo indeferimento do requerimento, mantida a decisão de piso pelos seus fundamentos.

Melhor sorte não há em relação ao requerimento concernente às multas aplicadas, uma vez que este CONSELHO, por uma opção política da Assembleia Legislativa do Estado da Bahia, não dispõe de competência para a dosimetria das penalidades – *vide* a recente edição da Lei nº 14.183, de 12/12/2019, que revogou expressamente o § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que o previa tão-somente para multas por descumprimento de obrigação acessória. Hoje, nem mais isso, sendo certo que o caso em tela não diz respeito ao descumprimento de obrigações acessórias. Também aqui não vejo fundamento jurídico para deferir o requerimento.

De igual modo, não há que se falar em aplicação do art. 112 do CTN, que versa sobre dúvidas quanto à capitulação legal das infrações cometidas ou das penalidades impostas. Em verdade, os fólios processuais não trazem dúvida de qualquer ordem, ressalvados entendimentos divergentes próprios da dialeticidade processual. Não vejo hipótese para aplicação do *in dubio pro contribuinte*.

Em síntese, rejeito as questões preliminares ou prejudiciais suscitadas pela Recorrente de modo generalizado.

#### *NULIDADE E INSUBSISTÊNCIA DA INFRAÇÃO 01*

De bom alvitre é recordar que a Infração 01 tem como premissa que o Sujeito Passivo adquiriu, por transferência oriunda de estabelecimentos seus localizados em outras Unidades da Federação, bens que seriam destinados ao seu ativo imobilizado.

Sobre este capítulo da acusação, também é de bom alvitre recordar, não houve unanimidade por parte do órgão julgador de piso.

O Relator entendeu que a indicação dos dispositivos da legislação como fundamento da autuação e atinentes à não incidência do ICMS na saída de bens de estabelecimento situado no Estado da Bahia (e não sobre a vedação de crédito de ICMS na entrada de bens oriundos de outras UF's) seria causa suficiente para gerar incerteza da autuação e a sua nulidade à luz do art. 18, *caput*, do RPAF/99, com ofensa ao contraditório e à ampla defesa, caracterizando caso clássico de vício na motivação do ato administrativo. Rejeitou que tal vício, como apresentado, fosse sanável, tampouco seria admissível a convalidação do lançamento por meio das asserções lançadas da Informação Fiscal.

Ademais, viu insubsistência na autuação, pois o Autuante deixou de colacionar provas de que nas operações fiscalizadas não se aplica a redução de base de cálculo prevista na legislação baiana, tampouco há provas de que foram infringidas as legislações tributárias das UF's de origem, nem de sua repercussão em relação ao Erário da Bahia.

Os demais julgadores dissentiram em relação à nulidade, por entender presentes elementos

suficientes para o exercício eficaz do contraditório e da ampla defesa por parte da Autuada, ora Recorrente. Nesse sentido, aduziu que os demonstrativos produzidos pelo Autuante e anexados ao Auto de Infração viabilizaram a compreensão da acusação. Trouxe em seu socorro julgados do CONSEF que deixam de acolher nulidade quando a questão se restringe meramente ao enquadramento legal. Observaram, ainda, que os bens objeto da glosa não são, no seu entendimento, destinados a integrar o ativo imobilizado da Autuada, e fez referência ao Acórdão CJF nº 0270-11/09.

Adianto-me para assentar que, no meu entendimento, a razão se encontra com o Ilustre Julgador-Relator, que restou vencido em primeiro grau.

Tenho insistido em que, para que o Processo Administrativo Fiscal seja efetivo meio de aplicação do devido processo legal e garanta tributação justa e equânime, ele não pode implicar a extensão (ao talante dos julgadores e demais envolvidos na relação jurídico-processual) *sine die* da Ação Fiscalizatória. É dizer, a função saneadora que desempenha o CONSEF encontra limites no respeito ao patrimônio jurídico do sujeito passivo, que tem o direito de se defender nos estritos termos da acusação que lhe fora feita ao cabo da Ação Fiscal.

Alterar fundamentos jurídicos, acolher como concludentes asserções contraditórias do Auto de Infração, emendadas em sede de Informação Fiscal; acatar modificações expressivas do valor lançado, como se fora legítimo; tudo isso, com a devida licença é fazer do PAF um ambiente de eternização do suplício do acusado, e não um meio para fazer Justiça Fiscal, com apreciação equidistante das razões apresentadas por ambas as partes.

Assim, sem maiores delongas, acolho integralmente a fundamentação externada no voto vencido, conforme já transcrita acima, para dar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito à Infração 01, que deve ser julgada NULA ou INSUBSISTENTE.

#### INFRAÇÃO 02. PROCEDÊNCIA PARCIAL E NÃO PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Esta infração refere-se à glosa dos créditos tomados pelo estabelecimento adquirente de bens destinados a compor o seu ativo fixo, mas oriundos de outros estabelecimentos seus situados na Bahia.

Não há controvérsia aqui em relação à natureza dos bens. Estes são típicos bens destinados a compor o ativo fixo do estabelecimento (“cadeira giratória”, “desktop Lenovo”, “densímetro” – como se lê da própria enunciação da acusação).

No entanto, a Recorrente fez incidir ICMS nas saídas desses bens, sendo certo que o Estado da Bahia já reconhece que sobre tais saídas não se deve exigir ICMS (*vide* Enunciado nº 08 da Súmula deste CONSEF: “*Não cabe a exigência do ICMS nas operações internas de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular*”).

Daí pretende a Recorrente que os créditos de que se apropriou no estabelecimento autuado, de sua titularidade (assim como o estabelecimento remetente), foram escriturados “*para fins de anulação de débitos anteriormente lançados, tratando-se de cancelamentos de transferências com tributação*”.

Observa-se que o órgão julgador de piso se manifestou apenas (e de modo unânime) a respeito da ocorrência parcial de *bis in idem*, já que algumas das notas fiscais teriam fundamentado a lavratura de outro Auto de Infração. Conclusão que nos pareceu correta, diante dos elementos apresentados.

Sobre as demais transferências, no entanto, nos parece que não há nos autos demonstração inequívoca de que a tributação indevida, na saída dos bens remetidos à transferência, não teria sido estornada por parte do próprio estabelecimento. Ou seja, não há evidenciação de que em lugar do enriquecimento sem causa por parte do Estado, ao manter cobrança de tributação indevida estaria impedindo o seu estorno em etapa posterior (de circulação *interna corporis*), poderia haver, graças ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, um enriquecimento sem causa do sujeito passivo, obtendo uma dupla desoneração: o aproveitamento, por parte do remetente, de um estorno da tributação indevida, mais o cancelamento da autuação.



Nesse sentido, sou pela manutenção do julgamento de primeiro grau em relação à Infração 02, facultando ao Recorrente que, em havendo provas de que o estabelecimento remetente não cancelou ou de algum modo se aproveitou do ICMS não devido (na transferência de bens entre estabelecimentos titulados pelo mesmo contribuinte e sediados dentro dos limites territoriais do Estado da Bahia), estas devam ser apresentadas em sede de Controle de Legalidade promovido no âmbito da PGE/PROFIS.

#### MANUTENÇÃO PARCIAL DA INFRAÇÃO 03.

No que concerne à Infração 03, convém recordar que a mesma pressupõe que o Sujeito Passivo classificou aqueles dois bens ali mencionados (a saber: “lodo ativado” e “torquímetro”) como bens integrantes do ativo permanente – o que efetivamente se deu, considerando o CFOP “2551”, que segundo a autuação, e sem objeção do autuado, foram assim classificados na escrita fiscal do Sujeito Passivo.

O Auto de Infração se sustenta em que esses bens, classificados como adquiridos para integrar o ativo permanente, estão sujeitos à tributação de ICMS na entrada, pela diferença entre a tributação sob à alíquota interna e à tributação sob a alíquota normal, ou seja, o ICMS-DIFAL.

A premissa do autuante está correta. Cabe avaliar se, com base na descrição que foi empreendida pelo Sujeito Passivo, seria possível entender que tais bens deveriam ser classificados de outro modo: em lugar de destinados a integrar o ativo permanente, ou de se caracterizar bens de uso e consumo do estabelecimento (o que redundaria num mesmo tratamento, em relação ao ICMS-DIFAL), há de se perguntar se esses bens poderiam ser caracterizados como insumos (matéria-prima, ou materiais intermediários).

Além de anexar imagens, a Recorrente trouxe em suas razões recursais uma breve descrição da utilidade de cada item: o TORQUÍMETRO é um equipamento de inspeção que mede o torque aplicado na tampa após o processo de capsulamento, ou seja, por meio dele avalia-se periodicamente a força (Torque) utilizada na abertura da garrafa com tampa plástica; o LODO ATIVADO é um aglomerado de bactérias anaeróbicas utilizado para um dos processos necessários no tratamento de efluentes (ETE), tem a função de digerir a carga orgânica produzida pela planta de forma a atender a legislação ambiental.

Ora, não vejo como aproximar a descrição do TORQUÍMETRO a insumo. A meu ver, trata-se de autêntico bem do ativo imobilizado, pois é um bem corpóreo destinado à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade. Sobre as operações de aquisição desses bens há de incidir o ICMS-DIFAL.

Já o lodo ativado, utilizado para o processo de tratamento de efluentes, tem a função de digerir a carga orgânica produzida pela planta de forma a atender a legislação ambiental, com a licença de entendimentos contrários encontrados no âmbito deste CONSEF, parece-me que o correto seria tê-lo classificado como material intermediário, e não como material de uso e consumo do estabelecimento, ou como bem do ativo permanente.

É verdade que vozes de escol deste Conselho de Fazenda têm defendido que materiais intermediários somente se caracterizam, entre outras circunstâncias, quando estiverem em “contato direto com o produto final ou com seu processo particular de produção” (cito Acórdão C/JF nº 0297-12/17, Relator José Carlos Barros Rodeiro, Internet em 21/09/2017), o que afastaria a classificação como tal de materiais destinados ao tratamento de efluentes de uma planta industrial.

Não estão em discussão a essencialidade para a produção, tampouco seu desgaste no processo. O que se examina é a fase do processo produtivo, e a participação nesse processo com um “contato direto” com o resultado do produto.

Ocorre que em circunstâncias tais, a classificação alternativa à de “material intermediário” é a de “material de uso e consumo do estabelecimento”. Justamente aqueles materiais que não estão relacionados com o processo produtivo, e sim com a limpeza e conservação das instalações industriais, ou com a realização de atividades que não integram o objeto social do titular do

estabelecimento.

Ora, não se pode negar ao produto que se exaure no processo produtivo (ainda que em uma etapa que não estiver diretamente ligada a extração do produto final, mas que sem a mesma a consecução do produto seria inviável) o caráter de “material intermediário”. Classificar como “material de uso e consumo” – em que se classificaria, por exemplo, o cafezinho servido ao pessoal da área administrativa da planta – um produto aplicado aos eflúvios de uma planta de produção de bebidas, para que mantenha a qualidade da água e a operacionalidade da produção, nos parece atentatório à natureza das coisas.

Nesse sentido, por reconhecer ao LODO ATIVADO o caráter de “material intermediário”, reclassificando-o, é que julgo parcialmente subsistente a Infração 03, mantendo apenas o lançamento atinente ao TORQUÍMETRO.

Pelo exposto, sou pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para que seja reformado o julgamento de piso no que diz respeito à apuração do montante a recolher, concluindo pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 3)**

Peço vênia para discordar da posição do nobre Relator em relação às Infrações 01 e 03.

O nobre Relator entendeu, assim como o Voto Vencido do julgamento de piso, que o equívoco na indicação dos dispositivos da legislação como fundamento da autuação gerou incerteza da autuação e cerceamento de defesa, argumento vencido na Decisão recorrida em razão de ter ficado demonstrado que a descrição da infração tornou evidente o seu enquadramento legal, conforme excerto da referida Decisão transcrito a seguir:

*“A conduta infracional imputada ao autuado apresenta, literalmente, a seguinte descrição: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a transferência interestadual de bem do ativo imobilizado.*

*Certamente, caso a descrição da infração ficasse adstrita ao enunciado acima reproduzido, sem qualquer complementação, inclusive nos demonstrativos elaborados pela Fiscalização, poder-se-ia aventar a possibilidade de cerceamento ao direito de defesa e ao contraditório, e por consequência, em nulidade da autuação, se não possível corrigir a falha mediante a realização de diligência.*

*Contudo, permissa vênia, isso não ocorreu no caso em exame. Verifica-se claramente que o autuante consignou adicionalmente na descrição da infração o seguinte: Referente às entradas em transferências das filiais dos Estados do Ceará e Piauí, de bens integrantes do Ativo Fixo – embalagem Coca-Cola 1000ML, embalagem plástica LS, garrafas Fanta 290 ML, Smartphone Nokia E5, TV LCD Samsung 241’, Notebook Lenovo, GE vertical grande showcase, conforme demonstrativo Ativo Fixo CI Transferência UF, parte integrante do Auto de Infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte.*

*Observa-se que a descrição é clara ao dizer que se refere às entradas. Obviamente, isto necessariamente nem precisaria ser dito, haja vista que se tratando de crédito fiscal este somente ocorre nas entradas.*

*Portanto, independentemente de o enquadramento se apresentar incorreto - conforme aduzido pelo nobre Relator -, a meu ver não há que se falar em nulidade, porquanto, pela descrição da infração acima reportada, resta evidente o enquadramento legal.*

*Relevante destacar que já se encontra pacificado o entendimento na doutrina e na jurisprudência, da inexistência de nulidade se não há prejuízo. Ou seja, se ato não causar dano, não será declarado nulo.*

*No âmbito deste CONSEF, vale invocar e reproduzir excertos do Acórdão CJF Nº 0148-11/13, cuja decisão aponta no mesmo sentido, isto é, não há nulidade sem prejuízo:*

*[...]*

*O fato de constar do Auto de Infração a alíquota de 17%, apenas para fins de atender às exigências do sistema emissor do lançamento tributário, não gerou qualquer dificuldade para o recorrente quanto à compreensão do ilícito que lhe está sendo atribuído, o que desautoriza a decretação da nulidade suscitada, à vista da incidência do princípio jurídico da pars de nullité sans grief (não há nulidade sem prejuízo).*

*Vale o registro de que esse princípio se encontra incorporado à nossa legislação, consoante se vê do art. 18, §2º, do RPAF/99, in verbis: “Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade”.*

*Rejeita-se, pois, dita prefacial.*

*Diante disso, não acolho a nulidade arguida.”*

Sendo assim, entendo correto o Voto Vencedor da Decisão recorrida pela procedência da Infração 01, ao afastar a suscitada nulidade.

Quanto ao seu mérito, também verifico que não assiste razão ao Autuado, pois o crédito fiscal atinente a bens do ativo permanente é exercido na forma prescrita para a escrituração do livro CIAP, de forma parcelada em 48 meses, não podendo ser utilizado de uma só vez, por ofensa à legislação tributária.

Voto pelo não provimento do Recurso Voluntário em relação à Infração 01, mantendo o julgamento de primo grau pela sua procedência.

No tocante à Infração 03, o nobre Relator entendeu que o Autuado possui direito a utilizar o crédito fiscal relativo às aquisições do produto “LODO ATIVADO” por reconhecer a este o caráter de produto intermediário.

Os conceitos de matéria-prima e material secundário se referem a insumos que integram o produto resultante, tais como, respectivamente, o tecido e os botões em uma indústria de vestuário, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre este, no processo de fabricação.

O produto “LODO ATIVADO” tem a função de digerir a carga orgânica produzida pela planta, de forma a atender a legislação ambiental, sendo utilizado para tratamento de efluentes, processo que ocorre após a processo industrial.

Assim, de acordo com o explicitado acima e com diversos julgados deste CONSEF, a exemplo do Acórdão C/JF nº 0137-12/16, os produtos utilizados para tratamento de efluentes tem a característica de materiais de uso e consumo, cujo crédito fiscal somente será permitido a partir de 01/01/2033, conforme estabelecido no Art. 33, I da Lei Complementar nº 87/96.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida que julgou o Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto às infrações 1 e 3, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232884.0017/17-0**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$30.358,91**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 3) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Infrações 1 e 3) – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, José Raimundo Oliveira Pinho e Carlos Antonio Borges Cohim Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de fevereiro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infrações 1 e 3)

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR  
(Infrações 1 e 3)

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA - REPR. DA PGE/PROFIS