

A. I. Nº - 232884.0004/20-6  
AUTUADO - NORSA REFRIGERANTES S. A.  
AUTUANTE - EDUARDO TADEU SANTANA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 02/02/2021

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0193-01/20-Vd**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. A utilização do crédito fiscal, relativo às aquisições de insumos e produtos intermediários, condiciona-se a que estejam vinculados à produção; sejam consumidos nos processos industriais e integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis. Restou evidenciado que os produtos arrolados na autuação se classificam como materiais de uso e consumo, sendo vedada a utilização do crédito fiscal de ICMS decorrente de suas aquisições. Infração caracterizada. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DESTINADO A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É devido o pagamento do imposto, a título de diferença de alíquota, na situação em tela. Infração subsistente. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 30/01/2020, e lançado ICMS no valor histórico de R\$474.940,88, mais multas de 60%, em decorrência das seguintes infrações à legislação do supracitado imposto:

Infração 01 – 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, sendo lançado o valor de R\$394.814,54.

Consta ainda na imputação: “Referente às aquisições de Hipoclorito de Sódio, Sanigizer, sabão Big Blue, TXC-L, Antibacterial C&S, Elgicide, Ferisol, Oxonia Ativo, Hidróxido de Sódio, Policloreto de Alumínio, Core Shell, Lubodrive, Topax, Sulfato de Alumínio, Sal Refinado, Dryexx, Barrilha Solvay, Detergente, Stabilon, Soda Cáustica líquida, Ácido Muriático, Horolith, Carvão Ativado granulado”

Enquadramento legal: Art. 29, § 1º, II e art. 53, III, da Lei 7.014/96. Multa: Art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/96.

Infração 02 – 06.02.01 - Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses janeiro a dezembro de 2015, sendo lançado o valor de R\$80.126,34.

Consta ainda na imputação: “Referente às aquisições interestaduais de Detergente, Core Shell, Elemento Coales, Policloreto de Alumínio, Soda Cáustica líquida, Álcool Etílico hidratado, Botina de couro, Balde Bavária Premium, Cervegela Bavária Premium, Conjunto dobrável Bavária, Copo Heineken, TXC-L”

Enquadramento Legal: art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 305, § 4º, III, “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa: art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 31/01/20 e ingressou tempestivamente com defesa administrativa, peça processual que se encontra anexada às fls. 42 a 62 (frente e verso). A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumento de procuração, constante nos Autos à fl. 63.

Em sua peça defensiva, a Impugnante inicia fazendo comentários sobre a tempestividade da impugnação. Na sequência, faz um breve resumo sobre a acusação fiscal, transcrevendo, ainda, as imputações que deram origem ao Auto de Infração.

Em seguida suscita preliminar de nulidade, diante da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para a conclusão da fiscalização. Tal questionamento decorre do fato de o auditor não ter entregue ao autuado a Ordem de Serviço nº 506.384/19, para que pudesse constatar se o prazo de expiração foi ultrapassado.

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.

Argui, ainda, em preliminar, preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, argumentando ausência de comprovação do valor exigido.

Aduz que um dos requisitos de validade do ato administrativo sob análise é a apresentação de todas as informações tendentes à comprovação do valor exigido. Assinala que a Fiscalização, ao colacionar aos autos planilhas sem cópias reprodutivas dos documentos fiscais, cerceia as garantias à ampla defesa, ao contraditório, ao devido processo legal e à estrita legalidade.

Na sua concepção, deve a fiscalização apresentar todos os documentos utilizados pelo Fisco para confecção da planilha ou demonstrativo de crédito tributário. Pontua que o lançamento não é válido apenas com a apresentação do demonstrativo, sem anexar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, por não ser suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário.

No mérito, alega que não houve irregularidades, pois, os itens fiscalizados não são materiais de uso e consumo, mas sim produtos intermediários, indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo, de acordo com o laudo técnico, integrante de sua peça defensiva (doc. 5), e descrição da função dos produtos à fl. 48 (frente e verso).

Assevera que sendo o defendant uma indústria do setor alimentício, está obrigado a seguir as normas da ANVISA (Portarias SVS/MS nºs 326/97 e 540/97), relativas à lavagem, lubrificação, esterilização e higienização de recipientes e equipamentos, e que tal situação torna imprescindível, por exemplo, utilizar a soda cáustica.

Desse modo, transcrevendo Decisões administrativas, judiciais e trechos do Parecer Técnico referente à diligência solicitada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal nos autos do Processo nº 279757.0045/11-6, sustenta que os lançamentos a crédito estão legitimados pelo art. 309, I, "b" do RICMS/12 c/c art. 20 da LC 87/96, porquanto decorrente de entradas de produtos intermediários consumidos diretamente na industrialização.

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. Dessa forma, considera que além de legítima a utilização do crédito fiscal, indevida é a cobrança do diferencial de alíquota. .

Alega a exorbitância da multa aplicada 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.*

Ao final, pugna pela aplicação da regra *in dubio pro contribuinte*, contida no art. 112 do CTN

(Código Tributário Nacional), e apresenta os seguintes pedidos:

i) reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido;

ii) que 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;

Protesta, ainda, 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.

O autuante presta informação fiscal, às fls. 185/187, inicialmente rebatendo as preliminares de nulidade suscitadas, dizendo que foi expedida a “Cientificação do Início da Ação Fiscal” em 03/01/2020 da qual o Autuado deu ciência em 06/01/2020 (fls. 11). Acrescenta que também foi lavrado no livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (cópias às fls. 9 e 10) o competente Termo de Início de Fiscalização.

Discorda da alegação de falta de comprovação do valor exigido, asseverando que o demonstrativo de fls. 13 a 20, assim como as Notas Fiscais anexadas a título de amostragem (fls. 21 a 31), evidenciam perfeitamente as ocorrências.

No mérito, aduz que não há contestação dos valores, e que a própria descrição da função dos produtos, por parte do autuado (fls. 48) demonstram que os referidos materiais não guardam características de matéria-prima e nem de material secundário.

Ressalta que esta matéria já é de amplo conhecimento desta Casa assim como do próprio autuado.

Ao final, requer a procedência da ação fiscal.

Na assentada do julgamento o advogado Dr. Alexandre de Araújo Albuquerque, OAB/PE nº 25.108, acrescentou na sua defesa que o produto “copo heinekem” não é adquirido para uso e consumo, mas que são oferecidos como brindes, descabendo a exigência do diferencial de alíquotas.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do contribuinte Dr. Alexandre de Araújo Albuquerque OAB/PE Nº.25.108.

## VOTO

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 que o PAF está consonante 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.

Na legislação do Processo Administrativo Fiscal da Bahia não há previsão de entrega ao fiscalizado de Ordem de Serviço mediante recibo. Trata-se de medida que o agente público pode adotar, mas que em nada macula o trabalho de fiscalização, caso não efetivada.

Uma vez intimado o sujeito passivo, com a aposição do Termo de Início no livro RUDFTO (Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências) na mesma data, não há que se cogitar da invalidade do ato, especialmente porque não ultrapassado o prazo de 90 dias para o encerramento.

Ainda que ultrapassado fosse, o único efeito jurídico seria a faculdade de o particular apresentar denúncia espontânea.

Trata-se de documento “*interna corporis*” da Administração Tributária, editado na fase

inquisitorial do procedimento, na qual não se forma o contraditório, pelo que não há ofensa a qualquer princípio jurídico com a sua não apresentação.

Nos termos do recibo de fl. 36, o auditor entregou ao contribuinte documentos suficientes para exercer com plenitude o direito à ampla defesa e ao contraditório, o que de fato aconteceu, tendo em vista os minuciosos aspectos abordados na impugnação, à qual foi anexada laudo técnico com riqueza de detalhes.

Assim não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

Trata-se de lançamento fiscal de crédito tributário para exigir o ICMS, relativo ao cometimento de duas infrações, já descritas nos autos.

Em relação ao pedido de diligência/perícia formulado pelo sujeito passivo, fica indeferido por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, I, "a" e II, "b", do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou for desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Ressalto que a própria descrição de cada produto, listado pelo autuado à fl. 48 (frente e verso), permite identificar a forma de participação no seu processo produtivo.

Impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido de diligência/perícia submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

No mérito, a matéria em discussão é recorrente, em especial contra o contribuinte ora defendant.

Dadas as especificidades que caracterizam o processo industrial da sociedade empresária autuada, na atual jurisprudência administrativa existem divergências quanto à legitimidade dos créditos e à exigência das diferenças de alíquotas em relação a alguns materiais. Determinados julgados apontam em uma direção e outros em sentido diverso, o que está a reclamar a edição de ato normativo ou súmula.

Por isso, tendo em vista o princípio da isonomia, este julgador tem adotado o posicionamento a seguir especificado, que é aquele a que estão submetidos os demais contribuintes deste Estado, até a edição de legislação específica ou até a uniformização das decisões administrativas.

Na atual sistemática de crédito do ICMS, por mais avançada que seja a interpretação, tem prevalecido a natureza restritiva, inexistindo espaço de ampliação para abranger materiais empregados em conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos e ferramentas, muito menos produtos utilizados após o término da produção, como, por exemplo, no tratamento de efluentes e na correção da acidez (pH) dos resíduos.

Acórdão CJF 0306-11/17.

*No que diz respeito aos itens hipoclorito de sódio e terra diatomácea, o primeiro possui ação desinfetante e é aplicado diretamente no tratamento da água utilizada na produção, enquanto o segundo é agente filtrante na clarificação de açúcar ou xarope. O hipoclorito de sódio é aplicado em equipamentos e tanques, com a finalidade de higienização.*

*Entretanto, tais materiais não satisfazem os requisitos legais para a consecução dos créditos:*

(...)

*Considerando-se as alterações já perpetradas no demonstrativo de fls. 830 a 832, concernentes à infração 01 e ao julgamento da prejudicial de decadência (dedução do imposto exigido em 2003), devem ser computadas nos valores remanescentes, e não retiradas, as quantias atinentes à coluna "VL REF. A CRÉDITO HIPOCLORITO DE SÓDIO E DIATOMACÉA".*

(...).

ACÓRDÃO CJF 0222-12/18

*Quanto à “soda cáustica”, segundo o sujeito passivo é “utilizada ... para higienizar e esterilizar os vasilhames de cervejas e refrigerantes, ...”, conforme folha 239 do processo. Não se incorpora, portanto, ao produto acabado, não podendo propiciar, consequentemente, direito ao crédito.*

*Quanto ao hipoclorito de sódio, é “... utilizado na assepsia e sanitização dos equipamentos dosadores”, conforme esclarecimentos prestados à fiscalização, à folha 76. Segundo a Recorrente, seu uso estaria ligado ao tratamento da água utilizada no processo produtivo. Por ambas as descrições, não há afetação direta ao produto fabricado, mas dirige-se aos equipamentos utilizados no estabelecimento industrial.*

*Quanto ao “GLP”, é utilizado no “abastecimento das empiladeiras”, conforme folha 75, estando o seu consumo ligado diretamente à área administrativa. Não dá direito ao crédito.*

*Quanto ao “lubrificante esteira Dicolube”, é utilizado na “lubrificação das esteiras de transporte”, conforme consta à folha 76. Trata-se de material de uso/consumo.*

A presente autuação decorre das aquisições de materiais usados na carga de filtros de água, correção de PH em efluentes, limpeza e sanitização de mãos, remoção de resíduos de cola da rotuladora, desinfecção, remoção de incrustações, lubrificação de esteiras, condicionamento de água da etapa de enxágue de garrafas, limpeza e lavagem de garrafas, sanitização de equipamentos, desinfecção de efluentes, limpeza de superfícies, coagulação no tratamento de água, etc.

Destarte, considero correto o entendimento do auditor, uma vez que a utilização do crédito fiscal, relativo às aquisições de insumos e produtos intermediários, condiciona-se a que estejam vinculados à produção, sejam consumidos nos processos industriais e integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis, o que não ocorre com os materiais referidos na planilha de fl. 48 (frente e verso), cujas destinações são aquelas discriminadas no parágrafo acima.

Quanto à segunda infração, que deriva da primeira, é devido também o pagamento do imposto, a título de diferença de alíquota, pois os produtos arrolados na autuação se classificam como materiais de uso e consumo.

Em relação ao questionamento do impugnante, relativo ao item “Copo Heineken”, alegando se tratar de brinde, registro que a exemplo de outros produtos como: “Balde Bavária Premium”, “Botina de Couro”, o autuado não utilizou o crédito fiscal, razão porque, tais produtos, somente estão sendo objeto da infração em comento.

Dessa forma, e ainda, considerando que não foi demonstrado nos autos que o sujeito passivo adotou as medidas dispostas no art. 389, do RICMS/12, tais mercadorias também se caracterizam como de uso e consumo, cabendo o pagamento do diferencial de alíquotas, assim como as demais arroladas no lançamento fiscal.

#### Infrações subsistentes.

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 constitucionalidade 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.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232884.0004/20-6, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no

valor de **R\$474.940,88**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de dezembro de 2020

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR