

A. I. Nº - 269096.0003/21-0
AUTUADO - NORSA REFRIGERANTES LTDA.
AUTUANTE - JAYME GONÇALVES REIS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10/09/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0143-02/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. AQUISIÇÕES INTERESTADUIAS e AQUISIÇÕES INTERNAS. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. Conforme jurisprudência do CONSEF, parte do crédito glosado, decorre de aquisições de materiais aplicados ou diretamente consumidos no processo produtivo dos produtos finais tributáveis, produzidos pelo estabelecimento autuado. Infrações parcialmente subsistentes. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/01/2021, exige ICMS no valor histórico de R\$599.849,00 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 (01.02.02) - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento referente às aquisições/entradas oriundas de outras unidades da Federação de Soda Cáustica 50% liq granel, Ácido Muriático, Lodo Anaeróbico – tratamento de efluentes, Policloreto de Alumínio, Hipoclorito de Sódio, Cartucho diluente, Solução de limpeza, Barrilha Solvay, Elemento do Filtro polidor, Supernitro nutriente – ETE, Dryexx, Lubodrive, Ferisol Rinse, Topax, Sabão Big Blue, Stabilon, Sanigizer, Horolith, Detergente para rotuladora, Antibacterial, Core Shell, conforme demonstrativos Norsa_2016_Anexo_D_Difal_Cl_IN/Crédito Indevido, parte integrante do Auto de Infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte. Valor: **R\$406.544,72.** Período: fevereiro a dezembro 2016. Enquadramento Legal: Art. 29, § 1º, II e art. 53, III, da Lei 7014/96. Multa de 60% - Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 2 - (06.02.01) - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento referente às aquisições/entradas de Soda Cáustica, Ácido Muriático, Lodo Anaeróbico – tratamento de efluentes, Policloreto de Alumínio, Hipoclorito de Sódio, Cartucho diluente, Solução de limpeza, Barrilha Solvay, Elemento do Filtro polidor, Supernitro nutriente – ETE, conforme demonstrativos Norsa_2016_Anexo_D_Difal_Cl_IN/DIFAL, parte integrante do Auto de Infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte. Valor: **R\$193.304,28.** Período: fevereiro a dezembro 2016. Enquadramento Legal: Art. 4º, XV, da Lei 7014/96 C/C art. 305, § 4º. III, “a” do RICMS-BA/2012. Multa de 60% - Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

O autuado, às fls. 24 a 42, impugna o AI através de seu representante legal. Preliminarmente, suscita nulidade do lançamento fiscal devido ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal. Cita o art. 196 do CTN e pontua que a legislação aplicável é o Decreto nº 7.629/99 que, em seu art. 28, § 1º, especifica que a fiscalização dispõe do prazo de 90 dias, contados da ciência do contribuinte do termo de início de fiscalização, para a execução do procedimento de fiscalização, podendo este ser prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente.

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

Afirma que o Auditor Fiscal não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios geradores da nulidade, vez que segundo descrito no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na OS nº 506384/19, sem, contudo, apresentá-la a Impugnante, quando da ciência do lançamento fiscal, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação, no qual, inviabilizou a constatação se o Auditor Fiscal, descrito como Autuante, estava designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado, sendo observadas situações que geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o art. 18 do RPAF, por ofensa ao art. 2º, § 1º também do RPAF, reproduzidos.

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

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

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

Reforça que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da fiscalização e que ao não proceder dessa forma, o Autuante afronta os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo o exercício do contraditório e sua ampla defesa, afrontando o art. 39, VI do RPAF, reproduzido.

Afirma que o Autuante discorre que a comprovação da exação tem por base apenas um demonstrativo fiscal (planilha), não apresentando os documentos fiscais referentes aos valores indicados de modo a comprovar a sua constatação, bem como os dados dispostos na planilha apresentada, o que entende ser obrigado a fazer, pois o § 1º, do art. 39 do RPAF, só excepciona as exigências meramente formais.

Entende que lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo Autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não

supríveis ou presumíveis. Cita, novamente, julgados Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE - AI SF 2014.000004865198-84 TATE 00.889/15-6. AUTUADA: SALVIANO COMÉRCIO ATACADISTA DE MATERIAL ELÉTRICO. CACEPE: 0371137-47. ACÓRDÃO 4^a TJ 0077/2016(02); AI SF 2014.000005958067-11. TATE 00.200/15-8. AUTUADO: CHRISTIANE FERREIRA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA - CACEPE: 0312893-80. RELATOR: JULGADOR MARCONI DE QUEIROZ CAMPOS. ACÓRDÃO 1^a TJ N.^o 0031/2015(12); AI SF 2012.000001861146-60 TATE 01.172/12-3. AUTUADO: BEZERRA CALÇADOS LTDA. CACEPE: 0384603-27. ACÓRDÃO 1^a TJ N.^o 0033/2014(12); RECURSO ORDINÁRIO REFERENTE AO ACÓRDÃO 4^a TJ N.^o0045/2013(07). AUTO DE INFRAÇÃO SF N.^o 2011.000003166261-90. TATE 00.120/12-0. AUTUADA: PAMESA DO BRASIL S/A.) no sentido de que apresentação dos documentos (planilha, escrita fiscal) em mídia digital, não dispensa a fiscalização de anexar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal e entregá-los também em via impressa, para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário, evitando-se, desta forma, quaisquer erros e equívocos nos valores apresentados, de modo que não se forneceu segurança ao AI.

Diz que simplesmente mencionar que a Impugnante deixou de recolher o ICMS por uso de crédito indevido ou por falta de pagamento do DIFAL, sem apresentar os pertinentes documentos não valida o procedimento fiscal, e tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo, tanto da Impugnante como do julgador administrativo, pois, diz, não há como comprovar que os créditos glosados se referem aos produtos que foram considerados pelo Autuante como de uso e consumo, bem como se os valores lançados corresponde aos constantes nos documentos fiscais.

Fala que o Fisco, no caso, não adequou o fato pretendido às normas legais, pois apresentou um débito sem os documentos correlatos, de forma que incorreu o AI seria nulo por se enquadrar nas situações previstas no art. 18, II, IV, “a” do RPAF, conforme entendimento do CONSEF nos Acórdãos 1^a JJF n.^o 2027/00 e 2^a CJF n.^o 0384-12/02, cujas ementas reproduz.

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

Explica que os produtos intermediários listados pela fiscalização são indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela Impugnante, sem qualquer outra destinação em seu empreendimento, conforme pode ser observado pelo parecer de utilização de materiais em anexo (doc. 03), cujas informações resumem demonstrativo:

PRODUTO	FUNÇÃO
ACIDO MURIATICO	Controlar PH do Efluente Bruto
ANTIBACTERIAS C&S CX 6X1L	Limpeza de mãos – detergente em espuma
BARRILHA SOLVAY	Controlar PH da Estação de Tratamento de água
CARTUCHO DILUENTE 0,85 ML MC234BK	Diluição de tinta utilizada nos equipamentos de impressão de validade, lote e data da produção
CARVÃO ADITIVADO GRANULADO 12X40 XAROPIA	Elementos filtrantes para tanque de carvão para processo de clareamento de xarope simples
CARVAO ATIVADO P/ETA 12X25 - DILIG	Carga do filtro para retirada do cloro da água
CORE SHELL71305	Coagulante para remoção de fósforo
DETERGENTE P/ ROTULADORA MELT	Limpeza de resíduos de cola utilizado na rotulagem de garrafas
DRYEXX BB C/60KG	Lubrificantes de esteiras dos transportadores

ELEMENTO DO F. POLIDOR ZCPP3	Filtração de água
FERISOL RINSE	Aditivo Lavadora – agente de condicionamento da água da penúltima etapa de enxágue de garrafas, ajudando a prevenir a corrosão e a formação de incrustações no equipamento
HIPOCLORITO DE CALCIO (HIPOCAL)	Cloração de água tratada da fábrica
HIPOCLORITO DE SODIO EM IBC	Sanitizantes
HOROLITH PA	Aditivo lavagem de garrafas – remoção de resíduos de sujidades, detergentes e outros componentes oriundos do arraste cútico (hidróxido, carbonato, óxidos, etc.)
LODO ANEEROBICO	Degradação de matéria orgânica
LOBODRIVE PS	Lubrificante de esteiras dos transportadores
LOBODRIVA TK	Lubrificante de esteiras dos transportadores
POLICLORETO ALUMINIO PANFLOC	Coagulante para formação dos flocos de sujeira na água durante o tratamento de água
PLICLORETO DE ALUMINIO (PANFLOC AB 34)	Coagulante para formação dos flocos de sujeira na água durante o tratamento de água
RACK CC CHURRASCO	Móvel para divulgação do produto final
RACK MULTICATEGORIA CC+KAPO	Móvel para divulgação do produto final
SABAO BIG BLUE	Detergente de limpeza piso
SANIGIZER ESPUMA	Sanitização das mãos – álcool em espuma
SODA CAUSTICA LIQUIDA 50%	Controlar PH do Efluente Bruto
SOLUÇAO DILUENTE MC272BK	Diluição de tinta utilizada nos equipamentos de impressão de validade, lote e data de produção
SOLUÇAO LIMPEZA P/DOMINIO REF 1000 Q	Solução para limpeza de equipamentos de impressão de validade, lote e data de produção
STABILON AL	Aditivo lavagem de garrafas – remoção de codificação, tintas
STABILON PLUS	Aditivo lavagem de garrafas – remoção de codificação, tintas
SUPERNITRO NUTRIENTE ETE	Manter carga microbiana do processo
TOPAX 66	Limpeza externa de superfícies de equipamentos por espuma
TXC-L	Detergente para sanitização

Fala que os produtos listados são indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela Autuada, sendo certo que, a ausência de qualquer deles influencia diretamente na composição e na qualidade dos produtos finais, conforme Laudo Técnico (doc. 04) que identifica os materiais intermediários utilizados na produção, bem como a sua finalidade e a etapa em que são empregados, confirmando que não podem ser considerados como uso e consumo.

Aborda que os referidos produtos estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo. Sem eles, em verdade, o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas pela Autuada

restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade.

Diz que no caso, além de se estar falando em produção de alimento (bebida da marca Coca-Cola), o que já justifica a utilização de produtos que garantam a higienização em toda linha de produção, deve-se ter em mente a própria imposição de rigores por parte da Vigilância Sanitária em relação à higienização de tudo que envolve a produção de gêneros alimentícios (Portarias SVS/MS 326/97 e 540/97), como, por exemplo, a lavagem (e seus agentes), higienização dos recipientes que conterão as bebidas e lubrificação dos equipamentos, de modo a impedir que impurezas e elementos externos altere sua composição e qualidade.

Aduz que são nessas etapas onde os produtos objeto da autuação são consumidos e mesmo não compondo diretamente o produto acabado, não há como descaracterizá-los como insumos intermediários para tê-los como bens de uso e consumo, como pretende o Fisco, sendo importante chamar atenção para o fato de que na mesma linha de produção na qual se fabrica a Coca-Cola, por exemplo, fabrica-se outras bebidas, de modo que ao encerrar a fabricação de uma toda a linha de produção é submetida a um processo de higienização para retirar resíduos do produto anterior e prepara o maquinário para o fabrico de outra bebida, o que implica dizer que os produtos são consumidos no cumprimento das etapas do processo industrial, conforme se depreende do Manual Técnico já anexado.

Registra que se tais elementos não interferissem diretamente na composição e características essenciais do produto final, não seriam objeto de regulamentação da ANVISA, donde se concluir, sem sombra de dúvida, tratarem-se de insumos da produção, ainda que não se incorporem definitivamente ao produto final, não havendo falar em crédito indevido ou pagamento de ICMS DIFAL.

Diz ser sabido que os bens de uso e consumo são os não utilizados diretamente na produção da Impugnante (não se agregando fisicamente ao produto nem participa diretamente da sua produção), destinando-se, por exemplo, aos setores administrativos da indústria (materiais de escritório, materiais de limpeza, copos plásticos, máquina de café, lâmpadas para os prédios administrativos, etc), não sendo o caso dos bens objeto da autuação, pois a percepção de material de uso e consumo deve considerar a atividade de cada contribuinte, verificando quais os essenciais e indispensáveis, para, a partir daí, e por exclusão, indicar quais os destinados unicamente a uso e consumo em verificação casuística, sem fórmula pré-estabelecida, não se podendo negar, por exemplo, a utilidade dos lubrificantes de esteiras, dos sanitizantes das garrafas ou dos produtos utilizados para correção do pH da água.

Portanto, sendo produtos essenciais às etapas da cadeia de produção (lavagem, higienização, esterilização de vasilhames e lubrificação), percebe-se tratar-se de verdadeiro insumo intermediário da cadeia produtiva (e não material de uso ou consumo, como pretende o Fiscal), porquanto integra diretamente o processo fabril, como produto intermediário, gerando, necessariamente, o direito à utilização do crédito tributário e a não exigência de diferencial de alíquota, nos termos do art. 309, I, “b” do RICMS/2012, art. e art. 20, da Lei Complementar nº 87/96 art. 155, da CF/88, (reproduzidos).

Percebe que a legislação confere direito ao crédito desde que a mercadoria adquirida esteja vinculada à industrialização, seja consumida no processo industrial ou integrem o produto final, constituindo-se elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, como é o caso em apreço.

Exemplifica que com relação à soda cáustica, esclarecedora é a conclusão do estudo realizado pela CETESB – Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental da Secretaria do Meio Ambiente do Governo do Estado de São Paulo, sobre a produção de bebidas. (doc. 05)

No tópico atinente à produção de refrigerantes, verifica que a Autoridade Governamental pontua todo o processo de industrialização da referida bebida, mencionando no tópico da fabricação propriamente dita do refrigerante, duas etapas essenciais, sem as quais não há o fabrico do produto comercializado, quais sejam: *(i) a diluição e carbonatação; e (ii) a lavagem de garrafas*,

apontando a soda cáustica como insumo dessa etapa da cadeia produtiva (Santos, Mateus Sales dos. Cervejas e refrigerantes / Mateus Sales dos Santos [e] Flávio de Miranda Ribeiro. - São Paulo: CETESB, 2005. 58 p. (1 CD): il.; 30 cm. - (Série P + L). Disponível em: <<http://www.cetesb.sp.gov.br>>). Apresenta fluxograma contido no referido estudo, o qual demonstra que o envase (ou engarrafamento) de refrigerantes é uma das etapas do processo fabricação. Assim, sendo a soda cáustica utilizada nessa etapa não há que se negar a sua característica de insumo.

Esclarece que a discussão não é escoteira, mas já encontra linha de solução não só no âmbito do Judiciário, mas na Esfera Administrativa, destaca-se a determinação de diligência no Auto de Infração nº 279757.0045/11-6 solicitada pela 2ª CJF, também lavrado contra a Impugnante e no qual se discute o mesmo caso do presente processo, “para que seja verificada “in loco”, a partir da observação do processo fabril, a descrição da participação de cada um dos produtos relacionados (...).” (doc. 06), no qual o reproduzido resultado da diligência não poderia ser outro, ou seja, que não se tratavam de material de uso e consumo, mas sim de insumos e materiais intermediários.

Destaca e colaciona julgado do CONSEF (1 CJF Acórdão nº 0129-11/07, Acórdão nº 0186-11/02, Acórdão nº 0163-11/18), entendimento do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco – TATE (AI SF 2010000002262644-90 TATE 00.564/10-9. AUTUADO: COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV. CACEPE: 000.6349-56 ADVOGADA: MARIA EDUARDA A. C. SIMÕES. OAB/PE 24.079 E OUTROS. RELATORA: JULGADORA MARIA HELENA BARRETO CAMPELLO. ACÓRDÃO 4ª TJ N.º 0032/2011(01); AI SF 005.04943/96-0 TATE 14.172/97-6. USINA TRAPICHE S.A - ENGENHO ROSÁRIO. CACEPE: 18.1.845.0012619-0. ADV. ANTONIO CORRÊA RABELLO OAB/PE 5870 e CARLA DE ALBUQUERQUE CAMARÃO OAB/PE 10.308. ACÓRDÃO 3ª TJ nº 2095/98(5); CONSULTAS SF n.º 581.00683/05-5 e SF n.º 581.00667/05-0, TATE n.º 00.077/05-4 e TATE n.º 00.076/05-8. CONSULENTE: CENTRAL PET INDÚSTRIA E COMÉRCIO IMPORTADORA e EXPORTADORA LTDA. CACEPE: 18.1.580.0293981-6 e 18.1.580.0290562-8 ACÓRDÃO PLENO N.º0087/2005(13); AI SF 005.01051/07-4 TATE 00.322/07-5. AUTUADO: MUSASHI DO BRASIL LTDA. CACEPE: 18.1.130.0014185-1. ADVOGADO: IVO DE LIMA BARBOZA. OAB/PE: 13.500. RELATOR JULGADOR ARNALDO BORGES. ACÓRDÃO 5ª TJ N.º 0061/2007(04); RECURSO ORDINÁRIO DO PROCURADOR REFERENTE AO ACÓRDÃO 5ª TJ N.º0061/2007(04). AUTO DE INFRAÇÃO SF N.º 005.01051/07-4. TATE 00.322/07-5 AUTUADA: MUSASHI DO BRASIL LTDA. CACEPE: 18.1.130.0014185-1. ADVOGADO: IVO DE LIMA BARBOZA OAB/PE 13.500 E OUTROS. RELATOR: JULGADOR MARCOS ANTÔNIO GAMBOA DA SILVA. ACÓRDÃO PLENO N.º0097/2008(07)), que vem julgando improcedente o lançamento fiscal e garantindo o crédito quanto à aquisição de produtos utilizados no processo industrial.

Reitera com o julgamento do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT-SP, Auto de Infração nº 4045848-9, Processo nº 4045848-9, Julgado em 29/06/2017, Publicado em 04/07/2017) reconheceu o direito ao crédito de ICMS de produtos intermediários que não se incorporam ao produto final, mas que são destinados a atividade fim do contribuinte.

A copiando, diz que o Poder Judiciário, através da reproduzida Sentença proferida nos autos da Ação Anulatória de Débito Fiscal nº 0549318-86.2014.8.05.0001, em trâmite na 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, ajuizada pela Impugnante e objetivando a desconstituição do AI 29358.0014/12-5, que trata de idêntica questão, entendeu pela procedência do pedido, anulando o AI diante da essencialidade do produto adquirido para a sua atividade (doc. 07).

Acrescenta os Embargos à Execução Fiscal nº 200750100616 (apenso à Execução Fiscal nº 200750100142), em trâmite junto à 2ª Vara Cível da Comarca de Estância/SE, foi produzido laudo pericial que concluiu, sem margem para dúvidas, que a soda cáustica e demais elementos tidos pelo Fisco como materiais de uso ou consumo (com o único fito de glosar os créditos regulares tomados pela Impugnante), são, em verdade, verdadeiros insumos (produtos intermediários) de sua atividade.

Fala que trazendo a conclusão para o caso concreto e a aplicando aos produtos objeto da autuação, tem-se que mesmo que eles diretamente não integrem o produto acabado, ante a sua condição de elemento essencial e indispensável à produção de gêneros alimentícios, não há como descharacterizá-los como insumos intermediários para tê-los como bens de uso ou consumo,

segundo o entendimento manifestado pelo STJ no REsp 1.175.166/MG, cuja ementa reproduz.

Seguindo, esclarece que um insumo possui elementos como: matéria prima, materiais auxiliares (ou materiais intermediários) e fatores de produção (máquinas, horas de trabalho, etc) e que a matéria prima é o material base ou mais importante de um produto, mas, para transformá-la no produto final se necessita outros insumos a serem usados no processo e é a essencialidade/relevância deles que enseja o direito ao crédito fiscal do ICMS pela aquisição, o que neste caso, o Fisco não considerou, pois, para efeito da glosa, considerou a falta de contato com o produto produzido, o que, diz, diverge da razão exposta pela Primeira Seção do STJ no REsp 1.221.170 – PR (2010/0209115-0), reproduzido, submetido ao rito dos repetitivos, conforme art. 1036 do CPC/2015, pacificando a orientação de que o conceito de insumo para efeito de tomada de crédito, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, entendimento que também ocorre em outras Sentenças: (STJ, AgInt no REsp 1486991/MT, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/04/2017, DJe 21/06/2017; STJ, REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015; STJ.

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

Aduz que o que caracteriza o produto como intermediário é o desgaste, o consumo contínuo, gradativo, progressivo, seja ele físico ou químico, desde o início de sua utilização no processo produtivo, até a sua inutilização, por força de sua finalidade específica no processo industrial, conforme exposto em decisão do Acórdão nº 14.317/01, do Tribunal Administrativo da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, reproduzido, situação na qual entende enquadrar os produtos objeto do AI para os quais não se admitir o crédito implica na violação do princípio da não-comutatividade, razão pela qual o AI deve ser julgado improcedente.

Alega a exorbitância da multa aplicada de no percentual de 60% sobre o valor principal e que duas razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: *(i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.*

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

Afirma inexistir elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução. Percebe-se que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Discorre que tal dispositivo, é vedada a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes. Cita julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado do STF (RE 523471 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em

06/04/2010, DJE-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209) que consolidou entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco, como também dos tribunais pátrios (TJRN. Apelação Cível nº 2007.007015-6 – Rel. Des. Amaury Moura Sobrinho – 3ª Câmara Cível – Julgamento publicado em 10.04.2008).

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

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

Requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal. Sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Requer, ainda, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN). Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Na Informação fiscal, fls. 158/156, sobre a preliminar de nulidade, o Autuante diz que a alegação defensiva não se caracteriza no exame das peças processuais, pois: a) o Termo de Início de Fiscalização consta à fl. 09; b) a Ação Fiscal foi iniciada em 05/01/2021 e concluída em 28/01/2021. Portanto, no prazo inferior aos 90 dias previsto no § 1º do art. 28, do RPAF; c) o demonstrativo suporte das infrações consta dos autos e cópia foi entregue ao Autuado, conforme recibo de fl. 19, bem como a cópia impressa (fls. 10 e 11), de modo que todas as formalidades que norteiam o ato administrativo foram cumpridas, não havendo motivo para a pretensão da Impugnante.

Quanto ao mérito, diz que a transgressão tributária autuada é historicamente recorrente e tem por motivo a interpretação da Impugnante quanto à utilização das mercadorias relacionadas no demonstrativo de fls. 12 a 18, a entendendo como material secundário com direito a uso de crédito fiscal prevista no art. 309, I, “b” do RICMS-BA, quando, em realidade, as mercadorias se enquadram na premissa do inciso II, do Parágrafo único, do artigo 310, do RICMS-BA, ambos reproduzidos, entendimento que afirma corroborada pela própria Autuada no demonstrativo que expõe às fls. 30-31, o que também afirma confirmado no Acórdão CJF Nº 0250-12/19.

Conclui nada de novo haver no procedimento fiscal, pois adota o entendimento do Fisco e que não foram questionados valores, mas, tão somente à utilização das mercadorias relacionadas e seu enquadramento nas premissas do artigo 309, I, “b”, do RICMS-BA, qual seja uma exclusiva discussão de mérito, razões pelas quais requer que o AI seja julgado procedente.

VOTO

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

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

Sem amparo fático ou jurídico, pois, os argumentos relacionados aos pressupostos de validade do lançamento. Isto porque, o primeiro pedido de nulidade refere-se à *"incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal"*, aspecto de ordem administrativa que, ainda que sem repercussão quanto à obrigação tributária que se discute no caso concreto, atendendo aos requisitos legais, a ação fiscal foi concluída no prazo regulamentar (Docs. fls. 09 e 19).

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

Assim, considerando que: a) conforme documentos e recibos de fls. 03, 06 e 19, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§), 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-19 e CD de fl. 20); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

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

No mérito, as infrações tratam do mesmo fato: utilização indevida de créditos fiscais relacionados a materiais considerados para uso e consumo, aos quais, o autuado deu o tratamento de insumos empregados em seu processo de produção e têm suporte nos demonstrativos sintéticos de fls. 10-11, analíticos de fls. 12 a 18, também contidos no CD de fl. 20, apresentando a chave de acesso aos documentos fiscais virtuais contidos no Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, discriminam cada documento fiscal, data da entrada, número, fornecedor, código de operação, o produto respectivo, valor da operação, base de cálculo e o imposto exigido por cada operação, tendo tais demonstrativos sido entregues ao autuado tanto em papel impresso como através de mídia eletrônica.

O Impugnante apresentou uma série de argumentos técnicos e jurídicos, inclusive descriptivos da fabricação de seus produtos finais, objetivando sustentar que os créditos decorrem de aquisições

de insumos aplicados no seu processo produtivo, situação esta que legitimaria direito ao crédito, argumento contrário ao da Autoridade fiscal autuante.

A matéria em discussão é recorrente no âmbito do CONSEF, em especial contra esse mesmo contribuinte. Por oportuno, por expressar meu entendimento sobre a matéria e pela excelência do julgado, que se viu reforçado pelos Acórdãos 2^a JJF nº 0068-02/19, CJF Nº 0250-12/19, JJF Nº 0193-01/20-VD e CJF Nº 0344-11/20-VD), peço vênia para aqui emprestar e transcrever excerto do voto proferido pelo ilustre e saudoso Julgador JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO no Acórdão nº 0053-01/15:

“(...)

Constato que as exigências encontram suporte material nos demonstrativos (anexos E-1 e E-2) que discriminam as notas fiscais referente às aquisições interestaduais dos diversos produtos, cuja cópia foi entregue ao autuado, em mídia CD. Na diligência efetuada para dirimir as dúvidas acerca da destinação dos produtos, o autuado apresenta planilha detalhada, às fls. 289/297. O Parecer feito por preposto da ASTEC nº 55/2014 considera que os produtos, apesar de não se agregarem fisicamente ao produto final, são imprescindíveis na sua produção (fls. 281/282).

Ocorre que após análise detalhada da legislação de regência, da aplicação e destinação dos produtos no processo fabril de refrigerantes, não se pode validar integralmente a posição externada pelo diligente no Parecer retro mencionado, quando em direção contrária aos diversos julgamentos ocorridos no âmbito do CONSEF

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

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

Vejo de tudo quando colhido, até então, que o legislador e a jurisprudência lançam-se na tentativa de distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo”. Ou seja, no sistema de crédito do ICMS, por mais avançada e técnica que seja a interpretação, prevalece o cunho restrito, não oferecendo azo à ampliação para abranger os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos e ferramentas, nem produtos utilizados após o término da produção de uma mercadoria. Tal entendimento decorre das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional, expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS (Decreto nº 6.284/97). Para que não reste dúvida da vontade do legislador, acerca do caráter de limites na tomada de créditos fiscais, basta verificar a disposição contida na Lei Complementar 138/2010, que adiou mais uma vez, a ideia de tornar o ICMS um imposto sobre o valor agregado puro. Este Conselho de Fazenda, igualmente, tem se posicionado no sentido de que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal.

No caso em concreto, tomando-se os produtos cujos créditos foram glosados pelo Auditor Fiscal e mesmo o Parecer adotado por preposto da ASTEC, constato que a finalidade dos produtos em questão, especificamente bens utilizados em linhas marginais, tratamento de efluentes do processo de produção; produtos utilizados em análise de laboratórios para controle de qualidade (ácido sulfúrico); produtos, tais como óleo lubrificante; lubrificante de esteiras (Dicolube); solvente, solução limpadora, produtos líquido dispersante (destinados ao tratamento de água de refrigeração), produtos de assepsia e sanitização (Soft care gel, divosan, sobonete,

sabão para piso), utilizados na limpeza de tubulações para diminuir o processo de corrosão das maquinas, na assepsia de tanques para não causar contaminação microbiológica, na análise química da água utilizada, no tratamento da água na estação de efluentes ou limpeza em geral, que, conforme já explicado, não geram direito à apropriação do crédito correspondente tratam-se de produtos que não têm relação direta com a produção, se enquadrando no conceito de manutenção, inibidores de corrosão, proteção, limpeza e na assepsia de equipamentos e ambientes, portanto, sem direito a crédito fiscal e sujeitos ao pagamento da diferença de alíquotas.

Não se discute a essencialidade de tais materiais. As exigências fiscais sobre os mesmos devem ser mantidas por se tratar de produtos que não se contaminam com o produto acabado.

Por outro lado, nesse mesmo demonstrativo elaborado pelo Fisco, verifico a existência de materiais vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento e cujo entendimento do CONSEF tem sido no sentido da admissibilidade do respectivo crédito fiscal, em se tratando de fabricação de refrigerantes. Entre tais: a) elementos filtrantes para polimento de baixa micragem, utilizados em processo na fase final de pré-envase de refrigerantes, o cartucho de filtro polidor, a diatomita celite 508, além do carvão de alta ativação, usado como filtro de absorção de gases, resultantes dos processos industriais; b) produtos utilizados na limpeza e esterilização das garrafas para envasamento, tais como: soda cáustica, diverfoam CA (aditivo para lavagem de garrafas, antiespumante e biodegradável), aditivo divo (solução para lavagem de garrafa de vidro e hipoclorito de cálcio hypocal (utilizado na cloração da água, que é um processo de adição de cloro a água como um método de purificação de água para torná-la apta ao consumo humano como água potável e diminuir significativamente a carga de micróbios). Considera-se que tais produtos contribuem de forma indireta na composição do produto final, como elementos indispensáveis, podendo neste caso, serem considerados como produtos intermediários, por quanto são consumidos no processo de obtenção do produto final, tornando-se necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento.

Em resumo, não podem ser aproveitados créditos fiscais de produtos que afrontam a ideia de consumo integral e imediato em único processo produtivo, mas, remetem à ideia de perenidade ou pelo menos de continuidade de sua utilização no processo produtivo, restando claro que não foram consumidos de forma imediata e integral no processo produtivo, dado a sua natureza ferramental ou de reposição. Esses, devem ser entendidos como bens de uso e consumo, uma vez que o legislador estadual, numa autentica interpretação da norma estabelecida em Lei Complementar, definiu os requisitos para o enquadramento do bem com essa natureza, como sendo aquele que não é consumido integralmente no processo produtivo, caracterizado por não se agregar fisicamente ao produto final.

Por sua vez, produtos intermediários para fins de utilização de crédito fiscal devem ser feitos em face da concepção de consumo imediato e integral dos mesmos no processo industrial, não sendo acatada alegações de indispensabilidade dos produtos na consecução do produto final, pela amplitude, pelo sentido vago de tal argumentação e porque desprovida de lógica e consistência jurídica. O legislador sempre enfatizou que nem todos os insumos dariam direito a crédito, apenas aqueles revestidos dos critérios da intimidade, imediatismo e integralização. O que define o produto passível de geração de crédito é sua utilização em contato direto com o produto em elaboração, devendo ser consumido, em uma única passagem, na produção daquela unidade de produto acabado, sendo impossível a sua reutilização em face da sua integral degradação em um único uso.

A corte máxima do país, o Supremo Tribunal Federal, encerra a discussão da tese do direito irrestrito ao crédito do ICMS, nos seus vários julgados, e expresso com a definição de produtos intermediários encetada pelo Ministro Ricardo Lewandowski no RE 508377/MG, de 01.06.2010: “A aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integrem fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS, uma vez que a adquirente, nesse caso, mostra-se como consumidor final”

Portanto, entendo, que o procedimento fiscal, com as exclusões que serão procedidas na presente autuação, está em harmonia com o contido na legislação do ICMS, em especial, a Lei complementar 87/96 e a Lei Estadual 7.014/96, além das decisões reiteradas do CONSEF, precedentes colhidos nos acórdãos CJF nº 0067-11/04, CJF 0339-11/13, CJF 0336-12/13 e CJF 0295-12/14”.

À luz do quanto exposto pelo voto acima, e também considerando a relação dos materiais adquiridos e que foram objeto de glossa dos créditos fiscais, conforme consta nos demonstrativos de fls. 12-18, entendo direito a crédito fiscal pela aquisição de alguns dos itens objetos da autuação, vez que, de fato, caracterizam insumos diretamente vinculados ao processo produtivo do autuado, qual seja, a fabricação de refrigerantes.

Portanto, da análise dos autos, especialmente o Parecer de utilização de materiais de fls. 64-104, indico abaixo os produtos cujas análises da sua utilização e emprego me convenceram da legitimidade de uso dos créditos fiscais a eles concernentes, e nessa condição devem ser mantidos, e consequentemente excluídos da autuação:

- CARVÃO ATIVADO GRANULADO 12X40 XAROPARIA: Elementos filtrantes para tanque de carvão para processo de clareamento de xarope simples, cuja etapa do processo ocorre no Tanque de carvão da Xaroparia, nos seguintes valores:

Data Ocorr	Infração 01	Infração 02
31/10/2016	1642,80	7011,95

- HIPOCLORITO DE CÁLCIO (HIPOCAL), etapa do processo produtivo: Estação de Tratamento de Água: tratamento inicial da água bruta (*utilizado na cloração da água, que é um processo de adição de cloro a água como um método de purificação de água para torná-la apto ao consumo humano como água potável e diminuir significativamente a carga de micróbios*), nos seguintes valores:

Data Ocorr	Infração 01	Infração 02
29/02/2016	1396,42	701,01
31/05/2016	1396,42	851,47
30/06/2016	1396,42	851,47
Total excl item	4189,26	2403,95

- ELEMENTO DO FILTRO POLIDOR – Filtração da água na Estação de Tratamento da Água, nos seguintes valores:

Data Ocorr	Infração 01	Infração 02
29/02/2016	1757,66	882,37

Com relação à SODA CÁUSTICA LÍQUIDA 50%, o próprio Impugnante a indica como usada pela empresa na Estação de Tratamento de Efluentes – ETE, etapa em que, distanciada da fabricação dos produtos finais tributáveis pelo ICMS, não há falar em direito a crédito fiscal pela aquisição.

Assim, em definitivo, quanto aos demais materiais usados na estação de tratamento de água, lubrificantes de esteiras, sanitização, limpeza de tubulações, higienização de mãos, bem como os usados no tratamento de efluentes, lubrificantes, limpeza – inclusive de rotulagem de garrafas (que são os casos de uso indicados pelo Impugnante para: Cartucho Diluente, 85 ML, Detergente p/Rotuladora, Solução Diluente MC272BK, Solução Limpeza p/Domínio Ref. 1000, Stabilon), assepsia, dentre outros não mencionados no rol de exclusões acima, por serem utilizados sem direta vinculação ou agregação ao produto final tributável, caracterizam aquisições para uso ou consumo do próprio estabelecimento, portanto, ainda sem direito a crédito fiscal, conforme art. 29, §1º e 53, III da Lei 7.014/96.

Observo que meu entendimento se conforma com a jurisprudência administrativa assente neste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos antes indicados e aos quais acrescento os CJF 0172-11/02 e 0067-11/04.

No tocante ao argumento de exorbitância das multas aplicadas e violação ao princípio do não-confisco, pontuo que de acordo com o Art. 167, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de 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.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, cujo valor após as exclusões acima levadas a efeito nas infrações 01, 02, passa de R\$599.849,57 para **R\$581.961,01**, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Infração 01 - (01.02.02)					
Data Ocorr	Data Venceto	Base Cálc	Alíq %	Multa %	Vlr ICMS
29/02/2016	09/03/2016	100.616,00	4%	60	4.024,64
29/02/2016	09/03/2016	75.348,17	12%	60	9.041,78
29/02/2016	09/03/2016	58.251,41	17%	60	9.902,74
31/03/2016	09/04/2016	187.950,71	17%	60	31.951,62
31/03/2016	09/04/2016	78.886,00	12%	60	9.466,32
31/03/2016	09/04/2016	81.616,67	18%	60	14.691,00
31/03/2016	09/04/2016	52.985,00	4%	60	2.119,40
30/04/2016	09/05/2016	35.323,25	4%	60	1.412,93
30/04/2016	09/05/2016	61.744,67	18%	60	11.114,04
30/04/2016	09/05/2016	38.202,83	12%	60	4.584,34
30/04/2016	09/05/2016	45.863,06	17%	60	7.796,72
30/04/2016	09/05/2016	7.432,14	7%	60	520,25
31/05/2016	09/06/2016	16.215,24	17%	60	2.756,59
31/05/2016	09/06/2016	106.648,00	12%	60	12.797,76
31/05/2016	09/06/2016	115.406,39	18%	60	20.773,15
31/05/2016	09/06/2016	44.154,50	4%	60	1.766,18
30/06/2016	09/07/2016	35.323,00	4%	60	1.412,92
30/06/2016	09/07/2016	91.746,78	18%	60	16.514,42
30/06/2016	09/07/2016	81.647,75	12%	60	9.797,73
31/07/2016	09/08/2016	76.728,92	12%	60	9.207,47
31/07/2016	09/08/2016	171.679,39	18%	60	30.902,29
31/07/2016	09/08/2016	5.145,88	17%	60	874,80
31/08/2016	09/09/2016	99.280,94	18%	60	17.870,57
31/08/2016	09/09/2016	90.471,17	12%	60	10.856,54
31/08/2016	09/09/2016	35.323,00	4%	60	1.412,92
30/09/2016	09/10/2016	22.739,25	4%	60	909,57
30/09/2016	09/10/2016	95.115,83	12%	60	11.413,90
30/09/2016	09/10/2016	154.274,00	18%	60	27.769,32
31/10/2016	09/11/2016	131.159,06	18%	60	23.608,63
31/10/2016	09/11/2016	105.538,67	12%	60	12.664,64
31/10/2016	09/11/2016	26.757,25	4%	60	1.070,29
30/11/2016	09/12/2016	45.478,50	4%	60	1.819,14
30/11/2016	09/12/2016	77.003,75	12%	60	9.240,45
30/11/2016	09/12/2016	147.577,11	18%	60	26.563,88
31/12/2016	09/01/2017	146.616,83	18%	60	26.391,03

31/12/2016	09/01/2017	110.061,42	12%	60	13.207,37
31/12/2016	09/01/2017	18.191,50	4%	60	727,66
Total/Infração					398.955,00

Infração 02					
Data Ocorr.	Data Vencto.	Base Cálc.	Alíq %	Multa %	Vlr ICMS
29/02/2016	09/02/2013	214.498,82	17%	60	11.466,12
31/03/2016	09/03/2013	240.403,29	17%	60	8.298,81
31/03/2016	09/04/2013	262.579,65	18%	60	5.772,15
30/04/2016	09/05/2013	232.174,18	18%	60	9.904,68
31/05/2016	09/06/2013	87.654,65	18%	60	21.708,01
30/06/2016	09/07/2013	189.221,59	18%	60	46.224,80
31/07/2016	09/08/2013	267.275,82	18%	60	5.614,32
31/08/2016	09/09/2013	282.009,82	18%	60	19.016,52
30/09/2019	09/10/2013	241.480,53	18%	60	10.842,00
31/10/2016	09/11/2013	329.624,24	18%	60	19.302,62
30/11/2016	09/12/2013	231.560,94	18%	60	13.399,05
31/12/2016	09/01/2014	235.928,29	18%	60	11.456,93
Total/Infração					183.006,01
Total das/infrações					581.961,01

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269096.0003/21-0, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$581.961,01**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR