

A. I. N° - 279691.0016/21-6
AUTUADO - HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.
AUTUANTES - JOILSON SANTOS DA FONSECA e GERALDO BARROS RIOS
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 22/12/2022

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO 3ª JJF 0231-03/22-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. O valor mensal a ser apropriado na aquisição de bens destinados ao Ativo Permanente, deve ser calculado com base na proporção das operações e prestações tributadas sobre o total das operações de saídas e prestações de serviço efetuadas no mesmo período. Os cálculos foram refeitos pelo Autuante para excluir valores comprovados pelo Contribuinte. Infração subsistente em parte. **b)** MATERIAL DE CONSUMO. Restando comprovado que se trata de material de consumo, é ilegítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição. Infração subsistente. **c)** UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. **d)** DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. 3. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE APURAÇÃO. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. TRIBUTO RECOLHIDO A MENOS. 4. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Infrações não impugnadas. 5. IMPORTAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração comprovada, de acordo com o levantamento fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2021, refere-se à exigência de R\$ 226.597,69 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 001.002.001: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no mês de junho de 2018. Valor do débito: R\$ 30.271,06. Multa de 60%.

Infração 02 – 001.002.002: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro e março de 2018; fevereiro, julho, agosto e dezembro de 2019; fevereiro e março de 2020. Valor do débito: R\$ 6.980,97. Multa de 60%.

Infração 03 – 001.002.040: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no mês de abril de 2018. Valor do débito: R\$ 5.672,36. Multa de 60%.

Infração 04 – 001.002.041: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, no mês de dezembro de 2019. Valor do débito: R\$ 1.848,00. Multa de 60%.

Em complemento, consta a informação de que esta infração se refere a aquisição de malte de origem importada, creditando-se a alíquota de 7% ao invés de 4%

Infração 05 – 003.002.002: Recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no mês de fevereiro de 2019. Valor do débito: R\$ 35.374,94. Multa de 60%.

Infração 06 – 003.002.004: Recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, no mês de janeiro de 2018. Valor do débito: R\$ 22.532,48. Multa de 60%.

Infração 07 – 003.002.005: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no mês de julho de 2020. Valor do débito: R\$ 98.659,55. Multa de 60%.

Infração 08 – 012.002.001: Falta de recolhimento do ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, no mês de junho de 2019. Valor do débito: R\$ 25.258,33. Multa de 60%.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 16 a 37 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e informa que se dedica à fabricação e comercialização de cervejas, chopes e refrigerantes, realizando, tanto operações internas, quanto interestaduais, se sujeitando, portanto, ao recolhimento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na qualidade de contribuinte deste imposto.

Afirma que procedeu ao cotejo dos pontos destacados no Auto de Infração com as suas apurações e escriturações a fim de identificar a procedência do lançamento em escopo.

Destaca, desde já, que entendeu por proceder ao pagamento do crédito tributário apontado nas Infrações 03, 04, 05, 06 e 07, nos termos da possibilidade contida do artigo 317, inciso II, alínea “a” do RICMS-BA, Decreto nº 13.780 de 2012.

Por outro lado, informa que ter identificado que os apontamentos contidos das Infrações 01, 02 e 08 não procedem, de modo que a cobrança dela contida merece ser integralmente cancelada, na medida em que:

- i. As Infrações 01 e 02 se referem a operações das quais o Impugnante efetivamente faz jus ao crédito.
- ii. A Infração 08 foi lançada sem a consideração de que o Impugnante faz jus ao diferimento do ICMS devido na aquisição de bens importados do exterior, nos termos dos benefícios fiscais no âmbito do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - “Desenvolve”, instituído pela Lei nº 7.980 de 2001.

Considerando a necessidade de quitação do débito relativo às Infrações 03, 04, 05, 06 e 07 e o benefício de redução da multa aplicada nos termos do artigo 45-B da Lei nº 7.014 de 1996, informa que optou por efetuar o pagamento de referida parcela da cobrança pela compensação de créditos fiscais acumulados de outros contribuintes nos termos do § 4º do artigo 26 também da Lei nº 7.014 de 1996, transferidos nos termos do artigo 317, inciso II, alínea “a” do RICMS/BA.

Destaca que além de adotar os procedimentos junto às Autoridades Fiscais competentes para a autorização de referida modalidade de pagamento, também cumpriu o requisito estabelecido no § 4º do artigo 317 do RICMS/BA, quanto ao recolhimento prévio, em espécie, equivalente a 25% (vinte e cinco por cento) do valor do débito fiscal, conforme comprovante anexo (doc. 04).

Diante do exposto, cumpridos em paralelo os demais requisitos relacionados à quitação das Infrações 03, 04, 05, 06 e 07 nos termos do artigo 317, inciso II, alínea “a” do RICMS/BA, requer, desde já, seja designada a competente diligência a fim de identificar a quitação ora noticiada, para que se proceda à devida baixa da parcela em escopo da autuação, para os respectivos fins de direito.

INFRAÇÕES 01 E 02. INFRINGÊNCIA À NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS: Diz que se depreende da breve explanação da própria autuação, que a glosa procedida teria sido realizada pelo fato de a Autoridade Fiscal discordar quanto a determinados créditos registrados em relação ao seu processo produtivo e que foram considerados pela Autoridade Fiscal como itens do ativo permanente (Infração 01), bem como de outros itens dos quais julga serem destinados ao uso e consumo (Infração 02).

Discorda da conclusão adotada pela Autoridade Fiscal quanto a ambas as infrações, por entender que o crédito registrado em sua escrita está alinhado à sistemática não-cumulativa do imposto, cabendo, portanto, alguns apontamentos preliminares a esse respeito antes de se evidenciar os pontos específicos que desqualificam o lançamento contido das Infrações 01 e 02.

Ressalta que nos termos do disposto pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, § 2º, e dos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87 de 1996, não há qualquer limitação quanto à tomada de créditos decorrentes da aquisição de insumos de produção, desde que estes estejam diretamente ligados à atividade do estabelecimento.

Diz que o RICMS/BA em sua redação vigente, ao conceituar materiais de uso e consumo, nos termos especificados da alínea “b” do inciso XXII do artigo 265, estabelece como “os produtos que tenham sido adquiridos de terceiros e não sejam utilizados para comercialização ou para integrar um novo produto ou, ainda, de produtos que não sejam consumidos no respectivo processo de industrialização”.

Alega que conforme o mencionado dispositivo do RICMS/BA, o Estado da Bahia considera como insumo de produção as mercadorias destinadas a industrialização ou produção, desde que integrem um novo produto ou sejam consumidas no respectivo processo de industrialização. Diz que o legislador não utilizou a expressão “e” mas sim a expressão “ou” o que demonstra que referidos requisitos não são cumulativos.

Conclui que embora o RICMS/BA tenha definido referido conceito, a Autoridade Fiscal desconsiderou que os produtos adquiridos são insumos, a despeito de serem consumidos integralmente no respectivo processo de industrialização e estarem diretamente ligados à atividade do estabelecimento autuado.

Acrescenta, que desde a edição da Lei Complementar nº 87 de 1986, o critério do crédito físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento do ICMS adotado com o Convênio nº 66 de 1988 foi alterado, passando a ser adotado o crédito financeiro.

Diz que a não cumulatividade aplicada ao ICMS passou a garantir amplo direito ao aproveitamento de créditos relacionados aos insumos de produção, pois todas as mercadorias adquiridas para utilização e consumo na atividade tributada do contribuinte, que compõem o custo dos produtos, passaram a gerar créditos fiscais. Isto é, todos os insumos aplicados na produção e consecução da atividade fim da companhia e que compõem o custo de produção dão direito de crédito (crédito financeiro).

Afirma que por este critério é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades que constituem objeto social do estabelecimento empresarial.

Ressalta que nesta linha, o STJ consolidou o entendimento de que todos os insumos de produção dão direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, condicionando apenas à comprovação de que sua utilização à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

Cita o julgamento do Recurso Especial nº 1.090.156/SC, que estabeleceu que, a partir da vigência da Lei Kandir, os produtos e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito em virtude do princípio da não- cumulatividade.

Destaca que um dos precedentes que firmaram este entendimento do conceito de insumo de produção no STJ, após o advento da Lei Complementar nº 87 de 1996, refere-se a um processo de uma empresa do grupo do Impugnante. Do voto proferido pelo Relator em referido caso, destaca passagens que demonstram claramente o entendimento pacificado pelo STJ.

Registra que além de referido caso o STJ reafirmou o seu posicionamento quando do julgamento dos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial nº 991.299/SP (2016/0256586-2), cujo processo também é de uma das empresas do Impugnante para sanar a divergência de jurisprudência e consolidá-la pelo reconhecimento do direito ao creditamento do ICMS relativo aos insumos de produção adquiridos a partir da Lei Complementar nº 87 de 1996, desde que tenham relação com o objeto social do contribuinte e ainda que sejam consumidos ou desgastados gradativamente.

Também alega que o artigo 24 da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (LINDB) determina a revisão "nas esferas *administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado* levará em conta as orientações gerais da época", sendo que o artigo 24, parágrafo único, da LINDB, conceitua orientações gerais como "as *interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária*".

Feitos todos estes esclarecimentos e aplicando algumas das definições sobre o tema, entende não restar dúvidas de que o emprego dos itens abrangidos pelas Infrações 01 e 02 evidencia sua natureza de insumo e não de mero produto destinado ao uso e consumo do estabelecimento, o que garante o direito ao crédito de ICMS nos exatos termos do entendimento pacificado pelo STJ, como será evidenciado nos tópicos a seguir.

INFRAÇÃO 01: DIREITO AO CRÉDITO REFERENTE ÀS NOTAS FISCAIS Nºs 328027 E 1549848 - BENS RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO.

Da planilha anexa ao Auto de Infração denominada "INFRAÇÃO 01 - OUTROS CRÉDITOS FISCAIS INDEVIDOS - ATIVO IMOBILIZADO", extrai-se que a autuação teve por escopo as seguintes operações:

DATA	NOTA FISCAL	CNPJ	UF	DESCRIÇÃO DO ITEM	QUANT
14/06/2018	328027	05.364.486/0001-60	SP	MOLDE SOPRO 0 45L	1
25/06/2018	1549848	02.264.967/0001-06	SE	CAIXA PLASTICA 0 60L IM	3822
25/06/2018	1549848	02.264.967/0001-06	SE	GARRAFA 0 635L IM	91728

Registra que de acordo com a acusação fiscal, a conduta infratora seria a tipificada no inciso III do artigo 30 da Lei nº 7.014 de 1996 e no inciso IX do artigo 310 do RICMS-BA, Decreto nº 13.780 de 2012 (vigente à época dos fatos).

Alega que os produtos relacionados nas Notas Fiscais nºs 328027 e 1549848, quais sejam: Molde Sopro, Caixas Plásticas e Garrafas de Vidro, possuem vinculação direta com a sua atividade, sendo, portanto, indevida a glosa realizada pela Autoridade Fiscal, devendo ser cancelada a autuação nesse ponto.

Quanto à operação relacionada à Nota Fiscal nº 328027, informa que se trata da entrada do item "molde de sopro", que além de ser habitualmente utilizado em seu processo produtivo, especificamente em relação a esta operação informa que identificou que referido item foi objeto de saída devidamente tributada, como pode ser observado na Nota Fiscal nº 744815 (doc. 05).

Desse modo, considerando a comprovação da saída posterior do bem, que foi devidamente tributada, entende que não há como se justificar a glosa indevidamente realizada pela Autoridade Fiscal, sob pena de infringência à própria não-cumulatividade característica do imposto.

Já em relação aos produtos objeto da Nota Fiscal nº 1549848 (doc. 06), afirma que se tratam de caixas plásticas e de garrafas de vidro, as quais são inerentes a sua atividade (que é a produção e

comercialização de cervejas), não havendo que se falar em ofensa ao artigo 30, inciso III, da Lei nº 7.014 de 1996 e ao artigo 310, inciso IX, do RICMS-BA, Decreto nº 13.780 de 2012

Destaca que as garrafas de vidro em questão são utilizadas para o acondicionamento da cerveja produzida, se tratando, portanto, de material de embalagem que integra o produto final, que será comercializado.

Afirma que as garrafas são insumos de produção da cerveja e, portanto, são essenciais e imprescindíveis ao processo produtivo, dando direito ao crédito de ICMS quando da sua aquisição.

Já as caixas plásticas são utilizadas para o acondicionamento e transporte do produto final, ou seja, das cervejas engarrafadas, que serão transportadas aos seus clientes, mas que posteriormente retornarão ao seu estabelecimento, para carregamento de novas garrafas.

Diz que as caixas plásticas constantes da Nota Fiscal nº 1549848 fazem parte do ativo imobilizado e ao contrário do entendimento do fiscal no sentido de que essas seriam bens alheios a atividade desenvolvida pela empresa, as caixas que acondicionam as bebidas para seu transporte são inerentes a atividade desenvolvida, o que também lhe dá direito ao crédito do ICMS (ativo imobilizado), quando da sua aquisição, tudo em perfeita consonância com o princípio da não-cumulatividade, Lei Complementar nº 87 de 1996, e RICMS/BA.

Diante dessas constatações e considerando a inexistência de qualquer outro argumento pela Autoridade Fiscal para rechaçar o registro do crédito quanto às operações em escopo, conclui ser incontestado que a cobrança contida da Infração 01 merece ser integralmente afastada.

INFRAÇÃO 02: DIREITO AO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS: Avaliando as planilhas que compõem a autuação, alega que diversos itens não podem ser classificados como “uso e consumo” tal como exposto pela Autoridade Fiscal, na medida em que se trata de bens que efetivamente integram o seu processo produtivo e que, portanto, respaldam o direito do crédito do imposto indevidamente rechaçado por meio da autuação em escopo.

Como exemplo, menciona o registro do crédito relacionado às aquisições de itens denominados como “*MODULO ETHERNET/IP 10/100MBPS*”, que, por seu turno, constituem parte indispensável para viabilizar a programação do maquinário que compõe o seu processo produtivo.

Diz que esses exemplos se observam ao longo de referida planilha, tais como os itens (i) “*ESTRUTURA METALICA TNQ ZLS*”, que se refere à estrutura relacionada aos tanques que compõem o processo produtivo; (ii) “*CJ REPOSIÇÃO VALVULA MULTI PORT*”, que se trata de um dispositivo de alívio empregado em recipientes de armazenamento pressurizados; e (iii) “*SEIXO ROLADO CLASSIF 1 8' A 1 4*”, que constituem em uma espécie de pedregulho utilizado no processo de filtragem de água e outros líquidos ao longo do processo produtivo.

Afirma que a autuação fiscal está eivada de inconsistências à medida em que, para a apuração dos valores que entende que deveriam ser glosados, considera itens que não são classificados como de uso e consumo, tendo em vista que há itens que efetivamente compõem o seu processo produtivo.

Conclui que tanto o lançamento quanto a sua indevida manutenção, violam frontalmente a não-cumulatividade do ICMS ao amesquinhar indevidamente o crédito relacionado às aquisições de itens que figuram como efetivos insumos.

INFRAÇÃO 08: IMPOSTO DIFERIDO NO ÂMBITO DO PROGRAMA DESENVOLVE.

Informa que a sigla “PIS” se remete ao produto denominado “*Pressure-Sensitive Label*”, que se trata de uma etiqueta autoadesiva especificamente desenvolvida a partir de material plástico, para aposição nas garrafas de cerveja produzidas pela Impugnante.

Portanto, o produto em questão é adquirido no mercado externo, e após sua importação é submetido a um processo de industrialização consistente de aposição às garrafas que contém a cerveja produzida pelo Impugnante.

Por se tratar de etiqueta adquirida no mercado externo, submetida, portanto, a procedimento de importação, em condições regulares, seria devido o ICMS pela respectiva importação.

Alega que a Autoridade Fiscal não considerou que o Impugnante goza do benefício de diferimento do ICMS devido na importação de referido insumo, autorizado por meio do Certificado de Habilitação nº 6761000-5.

Informa que desde 2010 está habilitado no programa Desenvolve (doc. 07 - Resolução nº 72 de 2010), instituído pela Lei nº 7.980 de 2001 e regulamentado pelo Decreto Estadual nº 8.205 de 2002 e que tem por finalidade fomentar a instalação, expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais no território baiano, e por esta razão goza de benefício de diferimento de ICMS.

Desta forma, ao emitir a Nota Fiscal de entrada desses produtos (NF 84389 e NF 84391 - doc. 08) o Impugnante não estava obrigado a destacar e recolher o ICMS- Importação, uma vez que estava amparado pela autorização de diferimento nº 6761000-5, que inclusive foi informado no campo de Informações Complementares do documento fiscal.

Sendo assim, conclui que a autuação não merece prosperar também em relação a este ponto, devendo ser declarada insubsistente a acusação fiscal e integralmente cancelada a cobrança do imposto.

Comenta sobre o Princípio da Verdade Material, afirmando que todos os seus apontamentos devem ser levados em consideração, na medida em que, por meio do princípio da verdade material, que sabidamente norteia o processo administrativo, se estabelece que a efetiva realidade dos autos deve ser perseguida pela análise de todas as evidências e provas apresentadas pelas partes.

Diz que a Administração Pública encontra-se vinculada ao princípio da verdade material, o qual deve sempre prevalecer sobre a verdade formal.

Por força do *Princípio da Verdade Material*, cabe ao Fisco buscar a aproximação entre a realidade fática e sua representação formal, não podendo ficar restrita às questões formais, devendo dar prevalência ao que é efetivamente verdadeiro.

Entende que evidenciada a insubsistência do trabalho fiscal em vista da demonstração de que as apurações que apresentou estão corretas, não há como prevalecer a autuação contida das Infrações 01, 02 e 08, devendo ser integralmente cancelado o débito tributário aqui cobrado, sob pena de nítida ofensa ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal, estabelecendo que os lançamentos fiscais devem observar rigorosamente se a realidade dos fatos se amoldam às normas de imposição tributária.

Como consequência, a multa exigida por falta de pagamento do ICMS também deve ser cancelada, pois como comprovado, não houve falta de pagamento de imposto.

Para que não reste dúvida por parte dos Julgadores acerca dos equívocos contidos da apuração dos valores apontados nas Infrações 01, 02 e 08, requer, desde já, e com fundamento no artigo 145 do RPAF-BA, Decreto 7.629 de 1996, a realização de perícia fiscal dos documentos apresentados, cuja análise tem o condão de ilidir a cobrança equivocada do imposto.

Trata-se de medida necessária em vista da alegação de equívocos materiais no cálculo dos supostos débitos da autuação, cuja constatação pelo perito fiscal pode corroborar as alegações e materialidades apontadas na impugnação quanto a inexistência de falta de recolhimento do ICMS.

Neste sentido e em cumprimento ao parágrafo único do 145 do RPAF-BA, Decreto 7.629 de 1999, apresenta os quesitos a serem respondidos pelo Perito.

Em face de todo o exposto, requer que este Conselho de Fazenda Estadual acolha a Impugnação ao Auto de Infração, para:

- i. Acatar a quitação das Infrações 03, 04, 05, 06 e 07, realizada conforme possibilidade estabelecida pelo artigo 317, inciso II, alínea a do RICMS/BA, reconhecendo-se o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos e determinando-se a baixa da cobrança respectiva; e
- ii. Julgar procedente a Impugnação para cancelar a Autuação Fiscal com relação à:
 - a) Infração 01 e à Infração 02, pela demonstração do direito ao crédito registrado pelo Impugnante, tendo em vista que as mercadorias respectivas integram o seu processo produtivo ou o ativo imobilizado, e, portanto, são passíveis de crédito de ICMS decorrente da sua aquisição, nos termos da Lei Complementar nº 87 de 1996 e do RICMS/BA, e
 - b) Infração 08, uma vez que as mercadorias importadas estavam sujeitas ao diferimento do ICMS devido na importação, nos termos do Certificado de Habilitação nº 6761000-5.

Requer, ainda, nos termos do artigo 145 do RPAF-BA, Decreto 7.629 de 1999, a realização de perícia fiscal dos documentos fiscais apresentados, cuja análise tem o condão de ilidir a cobrança equivocada do imposto.

Protesta, por fim, pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, notadamente a produção de prova documental superveniente.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 96 a 103 dos autos. Esclarece que a presente autuação resultou em apuração de 08 infrações, sendo que o autuado reconheceu e efetuou o pagamento referente as infrações 03, 04, 05, 06 e 07 apresentando defesa para as infrações 01, 02 e 08 para as quais analisa as razões da autuação.

Informa que a infração 01 tem como fato gerador a utilização integral de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento.

Os itens objeto de cobrança são “molde sopro 45L”, “garrafa 0,635L IM” e “caixa plástica 0,60L IM”.

Ressalta que a defesa afirma que em relação ao item “molde de sopro” o mesmo é habitualmente utilizado no processo produtivo e que ocorreu uma posterior saída tributada do produto através da Nota Fiscal 744815, alegando que caso fosse mantida a autuação estaria se infringindo o princípio da não cumulatividade do imposto.

Com relação a este item, informa que ao analisar os argumentos da peça de defesa discorda quanto à tentativa de qualificá-lo como insumo ou produto intermediário sob a justificativa do mesmo ser “utilizado habitualmente no seu processo produtivo” e que daria direito à utilização de uma só vez do crédito fiscal.

Explica: por definição, “os moldes de sopro convencionais são utilizados para confecção de peças plásticas ocas. A massa plástica, é prensada na cavidade do molde e ar pressurizado é aplicado em seu interior, proporcionando uma expansão da massa no entorno da cavidade do molde, moldando assim o produto soprado”. Afirma que no caso em lide, os moldes são utilizados para moldar as garrafas pets utilizadas na linha de produção dos refrigerantes e água mineral.

Dessa forma, eles trazem características de imobilizado, no entanto não irá discorrer mais sobre a classificação fiscal do mesmo, uma vez que de fato tal item foi objeto de devolução dentro do mesmo mês, tendo a sua nota de devolução sido tributada, “anulando” assim o crédito da entrada. Por se tratar de devolução integral do bem, os valores do crédito e débito das operações foram os mesmos. Desta forma, os valores referentes à cobrança deste item devem ser excluídos do débito apurado na infração.

Quanto aos outros itens da autuação: “caixa plástica” e “garrafa” diz que a defesa afirma que os produtos são inerentes às atividades da empresa, destacando que as garrafas de vidro são utilizadas para acondicionar a cerveja produzida pelo Autuado e as caixas plásticas são utilizadas para o transporte do produto final.

Quanto à utilização das garrafas, informa que as mesmas de fato acondicionam as cervejas produzidas pelo seu estabelecimento, no entanto, as garrafas com os códigos “5-2496” são garrafas retornáveis que são utilizadas e reutilizadas por vários ciclos produtivos para o envase das cervejas. As caixas plásticas, a própria peça de defesa informa que as mesmas são retornáveis e, portanto, assim como as garrafas, não compõem o produto final. Para que as mesmas pudessem ser consideradas como embalagem elas deveriam ir e não mais retornar para propriedade da empresa.

Ainda no intuito de comprovar que esses itens são classificados pelo contribuinte como pertencentes ao ativo imobilizado, informa que anexou a relação de todas aquisições dos mesmos onde o CFOP 2551 (Compra de bem para o ativo imobilizado) é utilizado como classificação fiscal nas entradas.

Observa que não só a descrição do item, mas principalmente o código do produto atribuído pela empresa que no caso das garrafas pertencentes ao ativo imobilizado é “5-2496” e as “caixas plásticas 0,60L IM” é “5-2494”.

Desta forma, para a fiscalização não resta dúvida de que os itens objeto da autuação são classificados como ativo imobilizado e como tais deveriam obedecer aos critérios de apropriação de crédito disposto no art. 309, § 2º do RICMS/BA que reproduziu.

Ressalta que ao verificar a tipificação da infração, o fato material que aconteceu e o que dispõe o dispositivo legal acima citado, constatou que houve um equívoco ao capitular a infração como sendo crédito indevido de ICMS para integrar o ativo permanente, uma vez que os itens objeto de glosa não são alheios a atividade do estabelecimento. No caso em lide, afirma que o Autuado tem direito a creditar-se do ICMS quando das aquisições a razão de 1/48 avos por mês iniciando-se o direito ao creditamento quando da entrada no estabelecimento do ativo imobilizado.

Sendo assim, o dispositivo infringido quando da utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, deveria ser o disposto no art. 29, § 6º da Lei 7.014/96 C/C art. 309, § 2º do RICMS-BA/2012, e a multa a ser aplicada a prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96.

Apresenta o entendimento de que tal equívoco não anula o lançamento fiscal visto que a infração está claramente tipificada. Reproduz o art. 19 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) sobre esta situação.

Informa que procedeu a alteração nos valores referentes a esta infração, excluindo o débito de R\$ 545,45 do item “molde de sopro 0,45L” e diminuindo do valor do crédito apropriado indevidamente a quantia de R\$ 619,28 referente a 1/48 avos, que poderia ser utilizado no mês pelo contribuinte. Elabora o novo demonstrativo de débito da infração.

MÊS	VALOR DO CREDITO APROPRIADO	VALOR DO CREDITO CORRETO A APROPRIAR 1/48 AVOS	DIFERENÇA CREDITADO A MAIOR
jun/18	29.725,61	619,28	29.106,33

Sobre a Infração 02, afirma que foi questionada a utilização de créditos relacionados a alguns produtos. Da análise da planilha analítica com os itens objeto da autuação, os itens na sua maioria, seja pela sua descrição, seja pela própria classificação fiscal dada pelo contribuinte (CFOP 2557) apontam para produtos de uso e consumo, como por exemplo os itens gasolina comum, manuais técnicos de peças e partes, conjunto de reposição de válvula.

Informa que a peça de defesa aponta quatro itens como erros da autuação: *MODULO ETHERNET/IP 10/100MBPS, ESTRUTURA METALICA TQN ZLS, CJ REPOSIÇÃO VALVULA MULTI PORT, SEIXO ROLADO CLASSIF 1 8' A 1 4',* .

Esses itens não trazem nenhuma característica de produtos intermediários ou insumos, visto que não são consumidos a cada etapa de produção nem integram o produto final na condição de elemento indispensável a sua produção.

Analisa individualmente cada item:

MODULO ETHERNET/IP 10/100MBPS – Diz que a própria informação complementar constante na nota fiscal diz que o mesmo foi utilizado para conserto de itens de propriedade da própria empresa (conforme campo informações complementares do item na planilha referente a infração 02);

ESTRUTURA METALICA TQN ZLS – Como a própria peça de defesa define são tanques. Mesmo compondo o processo produtivo não integram o produto final nem são consumidos a cada processo produtivo.

CJ REPOSIÇÃO VALVULA MULTI PORT – utilizando a própria descrição da peça de defesa como sendo um “dispositivo de alivio empregado em recipientes de armazenamento pressurizado” entende que não trazem características nem de produto intermediário nem de insumos.

SEIXO ROLADO CLASSIF 1 8' A 1 4'. Informa que este item de fato, tem uma função de filtragem, no entanto o mesmo não é consumido a cada etapa de produção nem integra o produto final. Esse elemento filtrante é utilizado durante vários processos de industrialização. O próprio contribuinte classifica os elementos filtrantes como materiais de uso e consumo, conforme se pode observar dos exemplos abaixo:

NumDoc	CfopEfd	Dta	DescrItem
391659	2556	06/11/2019	20 Elemento filtrante (0951849007)
393948	2556	04/12/2019	20 Elemento filtrante (0951849007)
77671	2556	26/07/2018	ELEM FILT P-GS 10/30 05 MICRAS
93868	2556	31/05/2019	ELEM FILT P-GS 10/30 05 MICRAS
232929	2557	11/07/2018	ELEM FILTRANTE SRF 5/3 128MM 0,01 MICRA
1056	2556	18/09/2018	Elemento Filtrante
60139	2556	22/01/2019	ELEMENTO FILTRANTE
63532	2556	23/05/2019	ELEMENTO FILTRANTE
6210	2556	20/06/2018	Elemento filtrante - 82394
1116	2556	01/04/2019	Elemento Filtrante (171713)
1165	2556	30/10/2019	Elemento Filtrante (171714)
6337	2556	01/08/2018	Elemento filtrante *2.32 G60 /100L - 317643
622	2556	09/02/2018	ELEMENTO FILTRANTE / 8IHFL200080
			ELEMENTO FILTRANTE COALESCENTE PURO 1 MICRON MOD
20587	2556	11/01/2018	E030A1
12989	2556	17/08/2018	ELEMENTO FILTRANTE G1/2 0.01UM
12624	2556	28/06/2018	ELEMENTO FILTRANTE G1/2INS, 40
			ELEMENTO FILTRANTE HIDROFOBICO HIGH FLOW BIO-X
4458	2556	30/07/2019	COMPOSTO -
87184	2556	18/01/2019	ELEMENTO FILTRANTE SRF 5 2.5

Diante de todo exposto, por entender que os produtos objeto da autuação têm características de materiais de uso e consumo, por isso, mantém integralmente a infração.

INFRAÇÃO 08: Informa que é decorrente da falta de recolhimento do ICMS Importação quando das aquisições no exterior do produto PSL FRONT HEINEKER 330 ML, que conforme define a peça de defesa, trata-se de uma etiqueta autoadesiva para aposição nas garrafas de cervejas.

Registra que o Defendente alega ser beneficiário do diferimento para o não pagamento do ICMS Importação sobre insumos.

Informa que, de fato, o Autuado possui diferimento para o não pagamento do ICMS Importação sobre alguns insumos expressamente determinados nos incisos II e IV da Resolução 72/10 conforme reproduzido a seguir:

RESOLUÇÃO Nº 72/2010

Habilita a HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA., aos benefícios do DESENVOLVE. O CONSELHO DELIBERATIVO DO DESENVOLVE, no uso de suas atribuições e nos termos da Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 8.205, de 03 de abril de 2002 e alterações, RESOLVE:

Art. 1º Considerar habilitado ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE o projeto de ampliação da HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA., CNPJ nº 50.221.019/0057-90 e IE nº 084.864.956NO, instalada no município de Alagoinhas, neste Estado, para produzir cervejas, refrigerantes, skinka em embalagens Pet, sucos prontos para beber (néctar), inclusive suco tropical e envasar água mineral, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios:

II – Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições do exterior de malte, lúpulo, fermento e terra filtrante, de acordo com o disposto no inciso LXXXVII do art. 3º do Decreto nº 6.734/97, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização,

*IV - Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições do exterior de **resina PET**, nos termos do inciso XXV, do art. 2º do Decreto nº 6.734/97.*

Da leitura da resolução acima, conclui que o diferimento quando da importação está restrita aos itens malte, lúpulo, fermento e terra filtrante e resina PET. Inclusive é esta a resolução citada na peça de defesa como razão para a que o contribuinte possa gozar do benefício de diferimento.

Para finalizar, ressalta que o próprio contribuinte tem o entendimento de que o diferimento não abrange o produto PSL FRONT HEINEKEN 330 ml uma vez que todas as outras importações deste item terem sido objeto de pagamento do ICMS Importação conforme se observa dos exemplos que citou.

Diante de todo o exposto, mantém integralmente os valores cobrados na infração.

Conclui afirmando que foram saneadas as dúvidas suscitadas na peça de defesa, e diz que foi encaminhada cópia da Informação Fiscal para ciência do contribuinte uma vez que houve alteração nos valores da infração 01.

O Defendente apresentou manifestação em face da informação fiscal. Diz que foi reconhecida a quitação das Infrações 03, 04, 05, 06 e 07. Foi intimado e obteve autorização para emissão de Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, nos termos da Portaria 09 de 09/07/2021.

Pugna pela concessão de prazo adicional para o posterior apensamento do respectivo DANFE nos presentes autos, a fim de documentar o registro dos efeitos retroativos pertinentes, sem prejuízo do prosseguimento do feito quanto às infrações 01, 02 e 08.

À fl. 142 o Autuante informa que em relação à manifestação do Defendente, nada tem a completar, uma vez que apenas foi abordou a quitação das infrações reconhecidas, não trazendo qualquer argumento novo a respeito das infrações que serão objeto de julgamento.

Em nova manifestação acerca da informação fiscal, diz que a Autoridade Fiscal procedeu à redução dos valores relativos à Infração 01, promovendo o abatimento de R\$ 1.164,73 do valor original da autuação, mantendo o restante dos valores consignados no auto de infração.

Observa que em relação à mencionada Infração, o Autuante reconhece o direito ao crédito relativo ao item “molde se sopro”, objeto da Nota Fiscal de Entrada nº 328027, haja vista a comprovação da saída tributada, por meio da Nota Fiscal de Saída nº 744815.

No que diz respeito às garrafas e caixas plásticas objeto da Nota Fiscal de Entrada nº 1549848, reconheceu a ocorrência de erro na capitação do auto de infração, mas concluiu pela ausência de nulidade da autuação, sob o argumento de que a infração teria sido corretamente descrita.

Alega que o erro de capitação em questão não pode passar despercebido por este Órgão Julgador, eis que trouxe irreparáveis prejuízos à defesa. Isto porque, tal erro resultou na apresentação de defesa específica quanto à infração descrita no dispositivo apontado pelo Autuante quando da lavratura do Auto de Infração, de modo que a alteração do fundamento da autuação neste momento processual implica nulidade integral do auto de infração, já que cerceou o direito de defesa do Contribuinte.

Ressalta que a infração 01 é autuada como sendo aquela tipificada no inciso III do art. 30 da Lei nº 7.014/96 e no inciso IX do art. 310 do RICMS-BA, Decreto nº 13.780/2012.

Afirma que a conduta infratora diz respeito ao creditamento de imposto relativo a mercadoria utilizada para finalidade alheia à atividade exercida pelo Impugnante. Baseando-se na acusação que lhe fora feita, apresentou defesa demonstrando que a infração que lhe fora imputada não havia sido cometida, posto que os bens relacionados nas Notas Fiscais nºs 328027 e 1549848 indubitavelmente estavam relacionados à sua atividade e eram utilizados no processo produtivo, qual seja, fabricação de chopes e cervejas.

Diz que o Autuante, na informação fiscal, reconhece a inoccorrência da infração descrita no inciso III do art. 30 da Lei 7.014/96 e no inciso IX do art. 310 do RICMS/2012, asseverando a ocorrência de erro na capitação da infração, oportunidade em que aponta a capitação tida como correta.

Observa que o Autuante procedeu à recapitulação do Auto de Infração por meio de manifestação fiscal nos autos do processo administrativo, o que não se pode admitir. Cita o art. 142 do CTN.

Acrescenta: Na medida em que a conduta descrita pela Fiscalização não corresponde àquela constante na capitação indicada no auto de infração, como é o presente caso, o auto de infração é nulo de pleno direito. Se assim não fosse, o direito à ampla defesa e ao contraditório estariam absolutamente ceifados, uma vez que a defesa apresentada discorre acerca do não cometimento da infração descrita no inciso III do art. 30 da Lei 7.014/96 e no inciso IX do art. 310 do RICMS/2012.

Ainda que fosse possível se aceitar a recapitulação, o que admite apenas para fins de argumentação, alega que ainda assim, o crédito tributário estaria extinto. Isso porque o autuante após a recapitulação, passando a punir a suposta apropriação de crédito relativo ao ativo permanente em valor superior ao permitido pela legislação, reconheceu o direito ao crédito de 1/48 que faria jus o Impugnante no mês de junho de 2018 em relação às garrafas e caixas plásticas (NF 1549848).

Em que pese o entendimento de que o Autuado teria se apropriado de uma só vez de crédito ao qual faria jus mensalmente, afirma ser imperioso destacar que o Auto de Infração ora guerreado foi lavrado em 30.09.2021, ou seja, 39 meses após o nascimento do direito ao crédito.

Entende que ao proceder à lavratura do Auto de Infração a Fiscalização já poderia ter reconhecido o direito a 39/48 do crédito relativo aos bens objeto da NF nº 1549848, procedendo à cobrança apenas da diferença do crédito que ainda poderia ter sido apropriado naquela data (30/09/2021).

Acrescenta que em junho de 2022 o crédito questionado pela Fiscalização já poderia ser integralmente apropriado. Diz que se mostra inconsistente qualquer discussão relativa ao crédito em questão, posto que ainda que este tenha sido apropriado de forma antecipada, fato é que pelo

lapso temporal já teria direito à utilização integral desse crédito, sendo descabida a exigência de ICMS decorrente da utilização de tal direito creditório.

Entende que, quando muito, a Fiscalização poderia exigir multa punitiva pela utilização antecipada do crédito, mas neste momento processual não há razão para não se reconhecer e validar integralmente o direito ao crédito.

Quanto à Infração 02, diz que o Autuante manteve integralmente a autuação, por entender que tais bens se tratariam de material para uso e consumo do estabelecimento.

Alega que avaliando as planilhas que compõem a autuação com relação à referida infração, notou diversos itens que não podem ser classificados como de uso e consumo, na medida em que se trata de bens que efetivamente integram o seu processo produtivo e que, portanto, respaldam o direito do crédito do imposto indevidamente rechaçado por meio da autuação fiscal em escopo.

Destaca que o STJ consolidou o entendimento de que todos os insumos de produção dão direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, condicionando apenas à comprovação de que sua utilização à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

Frisa que o conceito de “produção” firmado pelo STJ leva em consideração todas as etapas necessárias ao processo produtivo dos produtos fabricados pelo Impugnante, compreendendo desde a aquisição de insumos até sua venda final.

Afirma que diversos bens relacionados pela Fiscalização são utilizados no seu processo produtivo, sendo indevida a glosa de créditos realizada pelo Autuante.

Por fim, o Impugnante requer:

- 1) Seja afastada a recapitulação da Infração 01, reconhecendo-se a nulidade do Auto de Infração quanto a esta infração.
- 2) Quanto aos demais itens, seja julgada procedente a impugnação, cancelando-se integralmente a autuação, em especial porque em relação à Infração 02 os bens adquiridos e que tiveram o seu crédito glosado, se tratam de insumos de produção que dão direito a crédito de ICMS, nos termos do posicionamento pacificado pelo STJ.
- 3) Subsidiariamente, caso não seja reconhecida a nulidade da Infração 01 e o cancelamento integral dos demais itens impugnados, o que admite por remota hipótese, requer seja reconhecida a integralidade do crédito relativo à Nota Fiscal nº 1549848, eis que, pelo lapso temporal faz jus à integralidade do crédito

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas, OAB-SP Nº 348.301.

VOTO

Na informação Fiscal, o Autuante registrou que o dispositivo infringido quando da utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, deveria ser o disposto no art. 29, § 6º da Lei 7.014/96 C/C art. 309, § 2º do RICMS-BA/2012, e a multa a ser aplicada a prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96.

Disse que ao verificar a tipificação, constatou que houve um equívoco ao capitular a infração como sendo crédito indevido de ICMS para integrar o ativo permanente, uma vez que os itens objeto de glosa não são alheios a atividade do estabelecimento.

Consta no campo destinado ao enquadramento legal da Infração 01: art. 30, Inciso III da Lei 7.014/96 C/C art. 310, inciso IX do RICMS-BA/2012.

Na manifestação apresentada após a informação fiscal, o Defendente ressaltou que o Autuante procedeu à recapitulação do Auto de Infração por meio de manifestação fiscal nos autos do

processo administrativo, o que não se pode admitir. Disse que o direito à ampla defesa e ao contraditório estariam absolutamente ceifados, uma vez que a defesa apresentada discorre acerca do não cometimento da infração descrita no inciso III do art. 30 da Lei 7.014/96 e no inciso IX do art. 310 do RICMS/2012.

Observo que o levantamento fiscal elaborado pelo Autuante que se encontra no CD ROM à fl. 07 do PAF, consta expressamente que se trata de “CRÉDITO INDEVIDO – BENS DESTINADOS ATIVO IMOBILIZADO”. Portanto, inexistente qualquer dúvida de que a exigência do imposto se refere às entradas de bens do ativo imobilizado, independentemente do equívoco relatado pelo Autuante quando indicou o enquadramento legal.

Vale salientar que não implica nulidade da autuação em caso de equívoco na indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99. A descrição dos fatos constante no Auto de Infração e o demonstrativo do Autuante indicam do que se trata a autuação fiscal, possibilitando ao Autuado apresentar sua defesa.

O presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, e foram fornecidas ao defendente, cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo ao Defendente, as infrações apuradas foram descritas de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.

O Defendente requereu a realização de perícia fiscal dos documentos apresentados, alegando que a análise tem o condão de ilidir a cobrança do imposto. Indefiro o pedido com base no art. 147, inciso II, “a” e “b” do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores e a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não ser necessário buscar outras provas para as conclusões acerca da lide.

Quanto ao mérito, o Defendente informou que entendeu por proceder ao pagamento do crédito tributário apontado nas Infrações 03, 04, 05, 06 e 07. Disse que optou por efetuar o pagamento de referida parcela da cobrança, pela compensação de créditos fiscais acumulados de outros contribuintes nos termos do § 4º do artigo 26 também da Lei nº 7.014 de 1996, transferidos nos termos do artigo 317, inciso II, alínea “a” do RICMS/BA. Dessa forma, são procedentes os itens não impugnados, considerando que não há lide a ser decidida, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

A Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no mês de junho de 2018.

Foi alegado pelo Autuado que os produtos relacionados nas Notas Fiscais nºs 328027 e 1549848, quais sejam: Molde Sopro, Caixas Plásticas e Garrafas de Vidro, possuem vinculação direta com a sua atividade, sendo, portanto, indevida a glosa realizada pela Autoridade Fiscal.

Quanto à Nota Fiscal nº 328027, o Defendente alegou que se trata da entrada do item “molde de sopro”, que além de ser habitualmente utilizado em seu processo produtivo, o referido item foi objeto de saída devidamente tributada, como pode se observar da Nota Fiscal nº 744815 (doc. 05).

O Autuante informou que o “Molde Sopro” apresenta características de imobilizado, no entanto, não irá discorrer mais sobre a classificação fiscal do mesmo, uma vez que de fato tal item foi objeto de devolução dentro do mesmo mês, tendo a sua nota de devolução sido tributada, “anulando” assim o crédito da entrada. Por se tratar de devolução integral do bem, os valores do

credito e debito das operações foram os mesmos. Desta forma, os valores referentes a cobrança deste item devem ser excluídos do debito apurado na infração.

Em relação aos produtos objeto da Nota Fiscal nº 1549848 (doc. 06), o Defendente afirmou que se tratam de caixas plásticas e de garrafas de vidro, as quais são inerentes à sua atividade (que é a produção e comercialização de cervejas).

O Autuado esclareceu que as garrafas de vidro em questão são utilizadas para o acondicionamento da cerveja produzida, são insumos de produção da cerveja e, portanto, são essenciais e imprescindíveis ao seu processo produtivo, dando direito ao crédito de ICMS quando da sua aquisição.

Já as caixas plásticas são utilizadas para o acondicionamento e transporte do produto final, ou seja, das cervejas engarrafadas, que serão transportadas aos seus clientes, mas que posteriormente retornarão ao estabelecimento, para carregamento de novas garrafas. Portanto, as caixas plásticas constantes da Nota Fiscal nº 1549848 fazem parte do ativo imobilizado.

Quanto à utilização das garrafas, o Autuante informou que as mesmas de fato acondicionam as cervejas produzidas pelo estabelecimento autuado, no entanto, as garrafas com os códigos “5-2496” são garrafas retornáveis que são utilizadas e reutilizadas por vários ciclos produtivos para o envase das cervejas. As caixas plásticas, a própria peça de defesa afirmou que as mesmas são retornáveis e, portanto, assim como as garrafas, não compõem o produto final. Para que as mesmas pudessem ser consideradas como embalagem elas deveriam ir e não mais retornar para propriedade da empresa.

Para comprovar que esses itens são classificados pelo contribuinte como pertencentes ao ativo imobilizado, disse que anexou relação de todas aquisições dos mesmos onde o CFOP 2551 (Compra de bem para o ativo imobilizado) é utilizado como classificação fiscal nas entradas.

Afirmou que, por se tratar de bens do ativo imobilizado, o Autuado tem direito a creditar-se do ICMS quando das aquisições a razão de 1/48 avos por mês iniciando-se o direito ao creditamento quando da entrada no estabelecimento.

Também informou procedeu a alteração nos valores referentes a esta infração, excluindo o débito de R\$ 545,45 do item “molde de sopro 0,45L” e diminuindo do valor do crédito apropriado indevidamente a quantia de R\$ 619,28 referente a 1/48 avos, que poderia ser utilizado no mês pelo contribuinte.

Na manifestação apresentada, o Defendente alegou que o autuante, após a recapitulação, passando a punir a suposta apropriação de crédito relativo ao ativo permanente em valor superior ao permitido pela legislação, reconheceu o direito ao crédito de 1/48 que faria jus o Impugnante no mês de junho de 2018 em relação às garrafas e caixas plásticas (NF 1549848).

Em que pese o entendimento de que o Autuado teria se apropriado de uma só vez de crédito ao qual faria jus mensalmente, afirma ser imperioso destacar que o Auto de Infração ora guerreado foi lavrado em 30.09.2021, ou seja, 39 meses após o nascimento do direito ao crédito.

Entende que ao proceder à lavratura do Auto de Infração a Fiscalização já poderia ter reconhecido o direito a 39/48 do crédito relativo aos bens objeto da NF nº 1549848, procedendo à cobrança apenas da diferença do crédito que ainda poderia ter sido apropriado naquela data (30/09/2021).

Acrescenta que em junho de 2022 o crédito questionado pela Fiscalização já poderia ser integralmente apropriado.

Entende que, quando muito, a Fiscalização poderia exigir multa punitiva pela utilização antecipada do crédito, mas neste momento processual não há razão para não se reconhecer e validar integralmente o direito ao crédito.

Observe que em relação ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, inclusive os limites ou

condições para utilização de créditos fiscais, inexistindo previsão legal para utilização do crédito fiscal antes do próprio mês em que se verificou o direito à utilização desse crédito.

Quanto aos bens do ativo imobilizado, o valor do crédito a ser apropriado se obtém, multiplicando o valor total do respectivo crédito pelo índice ou fator igual a 1/48 da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para este fim, as saídas e prestações com destino ao exterior, devendo ser observado o disposto no art. 29, § 6º da Lei 7.014/96. Portanto, a utilização do crédito destacado nas Notas Fiscais de aquisição de bens destinados ao Ativo Permanente do estabelecimento deve observar a Legislação Tributária.

A simples escrituração do crédito fiscal que a empresa não tinha direito configura utilização indevida, e na situação presente, ficou comprovado que houve utilização indevida de crédito fiscal no período fiscalizado, ou seja, a empresa apropriou na sua conta corrente fiscal, créditos de ICMS não permitidos pela legislação do imposto, estando correta a exigência fiscal.

O argumento defensivo de que em 2022 o crédito questionado pela Fiscalização já poderia ser integralmente apropriado, não pode ser acolhido. Se o crédito foi efetivamente utilizado, para redução total ou parcial do valor do ICMS a ser pago em cada mês de sua utilização indevida, isso implica descumprimento de obrigação principal, exigindo-se o imposto que deixou de ser pago, acrescido da multa de 60%.

O procedimento de apuração na forma alegada pelo Defendente (concentrando o resultado da exigência fiscal aplicando apenas multa), implica ignorar os acréscimos legais e moratórios incidentes e devidos em cada período de apuração, uma vez que, sem previsão legal para tanto, foi utilizado crédito fiscal sem considerar a proporcionalidade prevista na Lei 7.014/96.

Nesta fase processual, não cabe a compensação de crédito fiscal, mas o contribuinte poderá fazer a regularização da escrita referente às notas fiscais incluídas no levantamento fiscal, e requer a utilização extemporânea dos respectivos créditos, observadas as exigências regulamentares, considerando que a escrituração de créditos autorizada pelo fisco deve ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar (§ 3º do art. 315 do RICMS-BA/2012).

Acato as conclusões do Autuante, ao excluir do débito originalmente apurado o valor de R\$ 545,45 do item “molde de sopro 0,45L” e o valor do crédito de R\$ 619,28 referente a 1/48 avos, que poderia ser utilizado no mês pelo contribuinte. Dessa forma, o débito apurado nesta infração fica reduzido para R\$ 29.106,33. Infração subsistente em parte.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro e março de 2018; fevereiro, julho, agosto e dezembro de 2019; fevereiro e março de 2020.

O Defendente alegou que diversos itens não podem ser classificados como “uso e consumo” tal como exposto pela Autoridade Fiscal, na medida em que se trata de bens que efetivamente integram o seu processo produtivo e que, portanto, respaldam o direito do crédito do imposto.

Citou os itens (i) “*ESTRUTURA METALICA TNQ ZLS*”, que se refere à estrutura relacionada aos tanques que compõem o processo produtivo; (ii) “*CJ REPOSIÇÃO VALVULA MULTI PORT*”, que se trata de um dispositivo de alívio empregado em recipientes de armazenamento pressurizados; e (iii) “*SEIXO ROLADO CLASSIF 1 8' A 1 4*”, que constituem em uma espécie de pedregulho utilizado no processo de filtragem de água e outros líquidos ao longo do processo produtivo.

O Autuante informou que os itens autuados, seja pela sua descrição, seja pela própria classificação fiscal dada pelo contribuinte (CFOP 2557) apontam para produtos de uso e consumo, como por exemplo os itens gasolina comum, manuais técnicos de peças e partes, conjunto de reposição de válvula.

Observo que se consideram de uso ou consumo os materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaborado, a exemplo de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras, etc.

É preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento, e a partir desta constatação, tomando conhecimento da função de cada bem no processo produtivo é que se pode concluir se o material é para consumo ou insumo. O correto é verificar, caso a caso, apurando o que seja utilizado, empregado ou consumido em cada setor e o que é direta e imediatamente aplicado no processo produtivo.

Sobre os quatro itens mencionados pelo Defendente, *MODULO ETHERNET/IP 10/100MBPS, ESTRUTURA METALICA TQN ZLS, CJ REPOSIÇÃO VALVULA MULTI PORT, SEIXO ROLADO CLASSIF 1 8' A 1 4'*, o Autuante informou que esses itens não trazem qualquer característica de produtos intermediários ou insumos, visto que não são consumidos a cada etapa de produção nem integram o produto final na condição de elemento indispensável a sua produção.

No caso em exame, o levantamento fiscal efetuado com base nas notas fiscais de aquisição, indica que foram adquiridas pelo autuado os seguintes bens e materiais, dentre outros já mencionados pelo Autuante e Autuado: faca de corte, caixa térmica, manual técnico de peças, correia. São peças de reposição e materiais de consumo do estabelecimento.

Pelos elementos constantes nos autos, chego à conclusão de que os bens em discussão são típicos materiais de consumo, sendo, portanto, ilegítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição. Mantida a exigência fiscal.

Infração 08: Falta de recolhimento do ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, no mês de junho de 2019.

O Defendente informou que adquiriu o produto "PIS" (*Pressure-Sensitive Label*), que se trata de uma etiqueta autoadesiva especificamente desenvolvida a partir de material plástico, para aposição nas garrafas de cerveja que produz.

Por se tratar de etiqueta adquirida no mercado externo, submetida, portanto, a procedimento de importação, em condições regulares, seria devido o ICMS pela respectiva importação.

Alegou que a Autoridade Fiscal não considerou que o benefício de diferimento do ICMS devido na importação de referido insumo, autorizado por meio do Certificado de Habilitação nº 6761000-5. Desde 2010 está habilitado no programa Desenvolve (doc. 07 - Resolução nº 72 de 2010), instituído pela Lei nº 7.980 de 2001 e regulamentado pelo Decreto Estadual nº 8.205 de 2002.

Em relação às Notas Fiscais de entrada desses produtos (NF 84389 e NF 84391 - doc. 08) apresentou o entendimento de que não estava obrigado a destacar e recolher o ICMS- Importação.

O Autuante informou que a Resolução nº 72/2010 concedeu o diferimento quando da importação dos itens malte, lúpulo, fermento e terra filtrante e resina PET. Inclusive, o próprio contribuinte tem o entendimento de que o diferimento não abrange o produto PSL FRONT HEINEKEN 330 ml uma vez que todas as outras importações deste item terem sido objeto de pagamento do ICMS Importação conforme se observa dos exemplos que citou.

Observo que a Resolução nº 72/2010 (fls. 82/83 do PAF) concede o benefício do "*Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições do exterior de malte, lúpulo, fermento e terra filtrante, de acordo com o disposto no inciso LXXXVII do art. 3º do Decreto nº 6.734/97, para o momento em que ocorrer saída dos produtos resultantes de sua industrialização*" (Art. 1º, II).

Nos termos do art. 111, inciso I do CTN, a interpretação da legislação tributária é literal, quando dispõe sobre suspensão, exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Portanto, não comporta outros métodos elucidativos.

Constato que assiste razão ao autuante de que o diferimento não abrange o produto PSL FRONT HEINEKEN 330 ml, por isso, é subsistente a exigência do imposto neste item do presente lançamento.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279691.0016/21-6**, lavrado contra **HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 225.432,96**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “f” e inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2022

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA

