

PROCESSO - A. I. Nº 279459.0005/05-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BAVARIA LTDA.
RECORRIDOS - BAVARIA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF Nº 0287-02/06
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 17/05/2007

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0129-11/07

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. Excluídos os produtos intermediários, consumidos diretamente no processo industrial. Mantida a exigência quanto aos produtos utilizados como uso e consumo do estabelecimento. Infração parcialmente subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Infração subsistente em parte, pelas razões expostas no item precedente. Mantida a Decisão recorrida. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de Decadência. Indeferido o pedido de diligência fiscal. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão JJF Nº 0287-02/06 da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência em Parte do Auto de Infração em epígrafe, e de Recurso de Ofício em razão do julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito exigido no lançamento, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS, no valor total de R\$ 63.788,33, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. retenção e recolhimento a menos do ICMS, no valor de R\$ 38.517,68, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de cerveja realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de outubro a dezembro/2000;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no total de R\$ 15.826,48, nos meses de outubro a dezembro de 2000, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento;
3. falta de recolhimento do ICMS do diferencial de alíquotas, no total de R\$ 9.234,92, nos meses de outubro a dezembro de 2000, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento;
4. falta de recolhimento ICMS, no valor de R\$ 209,25, no mês de dezembro de 2000, em função de divergência entre os documentos fiscais e os lançamentos nos livros fiscais próprios, correspondente a dedução em duplicidade de valor recolhido.

Por meio do Acórdão JJF Nº 0287-02/06, o Auto de Infração foi julgado procedente em parte, no montante de R\$ 41.213,92, após rejeitar as preliminares de nulidade e indeferir o pedido de diligência, diante dos seguintes entendimentos:

1. Que o lançamento do crédito tributário, relativo aos fatos geradores ocorridos no ano de 2000, obedeceu ao prazo decadencial, conforme previsto no art. 965, I do RICMS/97.
2. Afasta a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo de cerceamento de defesa, visto que o procedimento fiscal não violou a regra do artigo 18, incisos, II e IV, alínea “a”, do RPAF, pois todas as infrações foram descritas com clareza e estão embasadas em elementos extraídos da escrita do autuado e através de cópias de notas fiscais, inexistindo, em momento algum, preterição do direito de defesa e ao contraditório do crédito tributário lançado no Auto de Infração, como bem demonstram as suas impugnações.
3. A multa aplicada pelo descumprimento da obrigação principal é prevista no artigo 42, inciso II, “e” e “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei.
4. Que a taxa SELIC é prevista no inciso II, do § 2º, do art. 102, da Lei nº. 3.965/81 (COTEB), não cabendo a este órgão julgador a declaração de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.
5. Indefere o pedido de diligência por considerar que o processo contém os elementos necessários para a sua instrução.
6. Que a lide se resume na acusação fiscal contida na infração 02 e parte da infração 03, haja vista que o sujeito passivo, através do Processo nº 005781/2006-5 (fls. 98/104), reconheceu o débito no montante de R\$ 40.674,15, correspondente aos valores: R\$ 38.517,68 (infração 01); R\$ 1.947,22 (parte da infração 03) e R\$ 209,25 (infração 04).
7. Que as infrações impugnadas merecem ser analisadas conjuntamente, tendo em vista que se referem a apropriação indevida de créditos fiscais e ao imposto decorrente da diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias consideradas para uso e consumo.
8. Aduz que de acordo com os esclarecimentos do autuante (fls. 435/436), baseados na informação do próprio autuado, os materiais objeto da lide têm as seguintes funções:
9. Detergente Divobrite – utilizado na assepsia das chopeiras.
 - Detergente Bruspray – detergente ácido utilizado na assepsia e sanitização interna dos tanques de cerveja.
 - Diverfoam – utilizado na limpeza do transportador de latas/garrafas e da enchedora.
 - Divosan - utilizado na assepsia e sanitização interna dos tanques de cerveja.
 - Divergan – aditivo de soda cáustica utilizado na esterilização das garrafas.
 - Dicolub – utilizado no envazamento para lubrificação de esteiras.
 - Diatomita – terra infusória utilizada na filtração da cerveja.
 - Álcool etílico – utilizado no sistema de refrigeração da cerveja (pasteurização).
 - Amônia – utilizado para controle de temperatura de cerveja em processo nos tanques de fermentação, maturação e envasamento.
 - Cloro gasoso – empregado para tratamento de água cervejeira.
 - Hipoclorito de sódio – cloro na forma líquida empregado para tratamento de água cervejeira.
 - Soda cáustica – utilizado na sanitização dos cozinheiros de mosto, tanques de cerveja em processo e nas lavagens de garrafas retornáveis.
 - Óleo lubrificante – utilizado na lubrificação do sistema hidráulico.

- Óleo lubrificante indust. Engrenagem – utilizado na lubrificação industrial das engrenagens.
- Transportes de rolos – material utilizado no transporte de rolos.
- Solução limpadora – não informada sua utilização, porém pela sua denominação trata-se de material usado na limpeza.

Assim, após análise detalhada da aplicação e destinação dos produtos no processo fabril de cervejas, e seguindo a mesma linha de raciocínio do Parecer GECOT nº 0919/98, que trata de “crédito fiscal” de produtos utilizados no processo de fabricação de cervejas e refrigerantes, e levando também em consideração os julgamentos ocorridos no âmbito do CONSEF, destacando os Acórdãos nº JJF nº 0079-01/02 e CFJ nº 0250-12/02 (Antártica) e JJF nº 0431.01/03 e CJF nº 0067-11/04 (Kaiser), concluiu que os materiais que estão vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento, e geram direito ao crédito fiscal são: Detergente Divobrite; Bruspray; Divosan; Divergan; Diatomita; Álcool Etílico; Amônia; Cloro gasoso; Hipoclorito de Sódio; Soda Cáustica, uma vez que contribuem de forma indireta na composição do produto final, como elementos indispensáveis, podendo neste caso, serem considerados como produtos intermediários, porquanto são consumidos no processo de obtenção do produto final, tornando-se necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento.

Quanto aos produtos Diverfoam; Dicolub; Óleo lubrificante; Óleo lubrificante indust. Engrenagem; Transportes de rolos e Solução limpadora, tratam-se de produtos que não têm relação direta com a produção, se enquadrando no conceito de manutenção e proteção dos equipamentos, e, portanto, sem direito a crédito fiscal e sujeitos ao pagamento da diferença de alíquotas. Assim, conclui que os itens 2 e 3 são procedentes em parte, nos valores de R\$ 1.166,55 e R\$ 1.320,44, respectivamente, apesar do contribuinte ter reconhecido R\$ 626,78 a mais na infração 03.

A JJF recorre de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de julgamento Fiscal do CONSEF, conforme legislação em vigor.

Inconformado com a Decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, o autuado interpôs Recurso Voluntário, diante das seguintes alegações:

1. Impossibilidade de interposição de Recurso de Ofício pela 2ª JJF, uma vez que é necessário que o montante do débito exonerado seja superior a R\$ 50.000,00, nas decisões por unanimidade, o que não ocorreu.
2. Necessidade de realização de diligência para se comprovar que os citados produtos são classificados como bens intermediários integrantes do seu processo produtivo, ensejando no direito ao crédito do ICMS e na falta de obrigação do recolhimento do diferencial de alíquota.
3. Nulidade do Auto de Infração em razão da ausência de descrição dos fatos que embasaram as autuações, a descrição vaga e imprecisa dos artigos supostamente infringidos e a obrigatoriedade da indicação exata dos limites da infração, dificultando o direito de defesa, em flagrante ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, garantidos constitucionalmente. Cita doutrina.
4. Decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao período de apuração ocorrido entre 31.10.2000 e 30.11.2000, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação, tal como previsto pelo artigo 150 do CTN. Cita doutrina e jurisprudência.
5. No mérito, sustenta ser improcedente a autuação, visto que os produtos: Diverfoam; Dicolub; Óleo lubrificante; Óleo lubrificante indust. Engrenagem; Transportes de rolos; e Solução limpadora, tratam-se de bens intermediários, essenciais ao processo produtivo, cujo direito ao crédito fiscal é previsto nos artigos 93, § 1º, e 114, do RICMS/BA, como também, na hipótese em que tais bens foram adquiridos de outras unidades da Federação, não se exige o recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, uma vez que o artigo 5º do RICMS não

exige o seu recolhimento no caso de entrada de bens intermediários. Em seguida passa a descrever a funcionalidade de cada produto no processo produtivo, conforme a seguir:

- Diverfoam: utilizado para limpeza nas linhas de envasamento, principalmente na enchedora, onde o recorrente tem que garantir a assepsia para o enchimento das embalagens com cerveja;
 - Dicolub: também é utilizado para limpeza dos equipamentos;
 - Óleo lubrificante e Óleo lubrificante indust. Engrenagem: utilizados para lubrificação dos equipamentos do processo produtivo da cerveja, pois os equipamentos devem ter lubrificação para um bom funcionamento;
 - Transportes de rolos: utilizado no transporte de produtos nas linhas de envasamento do processo produtivo;
 - Solução limpadora: utilizada para limpar os cabeçotes de impressão das informações que vão impressas nos produtos acabados (data de validade e linha de produção).
6. Ressalta que tais produtos são utilizados no processo produtivo, não integram o produto final e são consumidos gradualmente no processo de produção. Aduz que não devem ser considerados bens de uso e consumo porque participam do processo de industrialização, como também não são bens do ativo permanente porque são consumidos de forma gradual no processo de produção. Cita jurisprudência.
7. Por fim, salienta ser abusiva e descabida a multa imposta de 60% sobre o valor do ICMS supostamente devido, do que entende excessiva, abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória, como também destaca a impossibilidade de aplicação da taxa SELIC.

A PGE/PROFIS em seu Parecer, às fls. 519 a 531 dos autos, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, diante das seguintes considerações:

1. Quanto à alegação da impossibilidade de interposição de Recurso de Ofício pela 2ª JF, pela ausência de previsão normativa para tal, aduz que o valor originalmente lançado nos autos perfaz o montante de R\$ 158.904,39, sendo composto do valor do imposto mais os acréscimos moratórios e multa, conforme atesta o demonstrativo de débito de fls. 04, tendo sido expurgado pela 2ª JF montante em valor de amoldado na norma.
2. Em relação à necessidade da prova pericial, salienta que a definição da realização de prova pericial para o deslinde de questão fática é adstrita ao livre convencimento dos julgadores, não havendo possibilidade de ser-lhes compelidos à realização de prova, quando não se há dúvida sobre questão de fato, conforme preconiza o princípio do livre convencimento do julgador.
3. Inerente a alegação de nulidade do Auto de Infração em razão da suposta ausência de descrição dos fatos que embasaram as autuações, a descrição imprecisa dos artigos supostamente infringidos e a obrigatoriedade da indicação exata dos limites da infração, sustenta o ilustre procurador que subscreve o citado Parecer, Dr. José Augusto Martins Júnior, que não há como se emprestar acolhida, pois o presente lançamento de ofício foi formatado perfeitamente dentro das normas regulamentares, sendo absolutamente clara a descrição das condutas e, por conseguinte, das suas escoras legais, tendo sido, inclusive, especificamente rechaçado pelo recorrente os supostos fatos infracionais descritos no presente Processo.
4. Quanto à alegação de que os débitos apurados, relativos aos períodos de 31/10/2000 e 31/11/2000, estariam fulminados pela caducidade, em face do disposto no art. 150, § 4º, do CTN, o opinativo é de que tal assertiva é destituída de qualquer lógica jurídica, por descon siderar a interpretação sistemática da norma entalhada naquele dispositivo e sua iteração com o previsto no art. 173, I, do CTN. Ressalta que o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, ou seja, sem pagamento não há que se falar em

lançamento por homologação e, por conseguinte, não há que ser homologado. Assim, conclui que a falta de pagamento do imposto, como no caso em apreço, desloca o linde decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN e não do art. 150, § 4º, como alega o recorrente.

5. No mérito, aduz que os citados produtos não são consumidos integralmente no processo produtivo, servindo em várias operações de produção do produto acabado, de forma contínua, não gerando crédito fiscal. Explica a intenção do legislador em não permitir a utilização do crédito fiscal relativo a bens não consumidos integralmente e diretamente no processo produtivo, numa verdadeira interpretação autêntica da norma estabelecida em Lei Complementar e, principalmente, para operar o regime do crédito físico relativo à não-cumulatividade do ICMS. Por fim, conclui que tais materiais não entram em contato físico com o produto, pois fazem parte da linha marginal de industrialização, não sendo essenciais na obtenção do novo produto, não se constituem individualmente e não são consumidos integralmente no processo de industrialização, aspectos estes que as caracterizam como materiais de uso e consumo, logo não há como acolher a tese do recorrente.
6. No que concerne ao caráter abusivo da multa, destaca que sua aplicação decorre em cumprimento de lei oriunda do Legislativo, sem existir possibilidade de exercer qualquer poder discricionário de entendê-la elevada ou insuficiente.
7. Em relação à ilegalidade na cobrança da Taxa SELIC também sustenta não merecer guarida o apelo do recorrente, ante a previsão legislativa expressa para aplicação de tal índice, do que cita jurisprudência dos Tribunais Superiores.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado parcialmente o sujeito passivo do débito originalmente exigido, relativos às infrações 02 e 03, conforme previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às citadas infrações.

Da análise das razões do Recurso Voluntário, inicialmente devo ressaltar que, embora o § 4º do artigo 150 do CTN estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual após decorridos cinco anos previstos legalmente, é aceito pelo sujeito ativo da relação tributária.

Contudo, tal entendimento não se pode aplicar quanto às operações e lançamentos em que o sujeito passivo omite do Fisco, deixando de oferecer a tributação, levando o Poder Tributante a recuperá-los mediante lançamento de ofício. Tal entendimento não pode ser diferente, uma vez que se não houve lançamento e, conseqüentemente, oferecimento à tributação, não se pode falar em “tributos sujeitos ao lançamento por homologação”.

Assim, neste caso, o prazo para contagem da decadência deve ser o previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, o descumprimento da obrigação tributária principal, questionada pelo recorrente, ocorreu no período de outubro e novembro de 2000 e o Auto de Infração foi lavrado em 20/12/2005, portanto dentro do prazo para a constituição do crédito tributário, o qual se extinguiria em 31/12/2005. Portanto, não se operou a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Quanto ao pedido de nulidade argüido pelo recorrente só me resta rejeitá-lo, pois o Auto de

Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, a qual foi exercida plenamente, visto que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento das infrações, as quais foram fundamentadas em demonstrativos analíticos e documentos fiscais, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, conforme fls. 41 a 84 dos autos, inexistindo o alegado cerceamento do direito de defesa.

Também indefiro o pedido de perícia ou de diligência, pois os autos encontram-se devidamente instruídos, cujos elementos considero suficientes para a formação de minha convicção, visto que o próprio contribuinte traz aos autos a função de cada produto em seu processo industrial.

Inerente à aplicação da taxa de SELIC, entendo que está de acordo com a previsão legal, decorrente da Lei nº. 9.250/95, para a sua aplicação, cuja constitucionalidade já foi confirmada nos Tribunais Superiores, que têm reiteradamente exarado decisões neste sentido, conforme demonstrado no Parecer da PGE/PROFIS, às fls. 527 a 531 dos autos.

Igualmente descabe a alegação de que a multa de 60% sobre o valor do ICMS é excessiva e abusiva, pois é a legalmente prevista para as infrações apuradas.

Por fim, rejeito a preliminar da impossibilidade de interposição de Recurso de Ofício pela 2ª JF, pois o “montante do débito exonerado” pela referida Decisão foi superior ao valor de R\$ 50.000,00, estabelecido no art. 169, inciso I, alínea “a”, item “1”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, visto que a expressão “montante do débito exonerado” compreende: valor do imposto, multa e acréscimos tributários.

Ultrapassadas essas preliminares, observo que as razões do Recurso Voluntário não apresentam qualquer fato novo trazido aos autos capaz de modificar a Decisão recorrida, no tocante às infrações relativas ao diferencial de alíquotas e utilização indevida de créditos fiscais, decorrentes das aquisições de: Diverfoam; Dicolub; Óleo lubrificante; Óleo lubrificante indust., Engrenagem; Transportes de rolos e Solução limpadora, cujo entendimento é de que tais materiais são destinados ao uso e consumo do estabelecimento, e não como quer sustentar o recorrente que se tratam de produtos intermediários utilizados na cadeia produtiva, sendo vedada a utilização do crédito e devida a diferença de alíquotas, pois não se consideram consumidos imediata e integralmente em cada processo produtivo, tampouco integram ao produto final, por se referirem a material de limpeza nas linhas de envazamento e não propriamente nos recipientes, como também na lubrificação dos equipamentos do processo produtivo.

A legislação estabelece que a utilização de créditos fiscais relativos às matérias-primas e produtos intermediários condiciona-se a que as mercadorias adquiridas sejam consumidas no processo industrial, ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção (RICMS/97, art. 93, § 1º). Já a Lei Complementar nº. 87/96, modificada pela LC 122/06, no seu art. 33, I, prevê que as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento somente darão direito de crédito a partir de 1º/01/2011. Esta determinação também foi recepcionada no art. 29, § 1º, II, da Lei nº. 7.014/96, e pelo art. 93, V, “b”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97.

É necessário que se saliente que, tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal é **onde** o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário; caso contrário, deve ser definido como material de consumo.

Observo que esse entendimento está perfeitamente de acordo com a definição que o RICMS/97 estabelece para as mercadorias de **uso e consumo** do estabelecimento (artigo 93, inciso V, alínea “b”): “as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção,

geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”, o que é o caso das mercadorias objeto desta autuação, que não se consomem efetiva e diretamente no próprio processo industrial de cerveja do recorrente.

Diante do exposto, as alegações contidas no Recurso Voluntário são incapazes de modificar a Decisão recorrida, quanto aos itens 02 e 03 do Auto de Infração.

Relativamente ao Recurso de Ofício, mantenho o entendimento da Decisão recorrida, por concordar com os produtos excluídos do levantamento fiscal, conforme já abordado, consoante entendimento reiterado deste Colegiado.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO e ambos os recursos, para manter inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, **NÃO PROVER** por unanimidade o Recurso de Ofício interposto e com decisão não unânime, o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279459.0005/05-0**, lavrado contra **BAVARIA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$41.213,92**, sendo R\$14.973,35, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, e “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$26.240,57, acrescido da multa de 60%, prevista nos incisos II, “e” e “f” e VII, “a”, do dispositivo acima citado, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos através do DAE à fl. 166.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário): Conselheiros (as) Fernando Antonio Brito de Araújo, Fábio de Andrade Lima, Sandra Urânia Silva Andrade e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário): Conselheiros Oswaldo Ignácio Amador e Valnei de Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de abril de 2007.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS