

A. I. Nº. - 206973.0002/08-8
AUTUADO - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
AUTUANTES - JOÃO VICENTE COSTA NETO e IVANA MARIA MELO BARBOSA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 09.09.2008

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0299-01/08

EMENTA. ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado a lubrificação e manutenção de equipamentos. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a)** BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE. **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo do estabelecimento. A infração 02 foi reconhecida, enquanto que a infração 03 restou comprovada, tendo em vista que é devido o pagamento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais sobre os materiais indicados na infração 01. **c)** UTILIZAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL NÃO VINCULADO A OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUBSEQUENTE TRIBUTADA. É devido o pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas prestações de serviço não vinculadas a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto. Infração subsistente. Não apreciadas as arguições de constitucionalidade e não acolhida a alegação de nulidade. Indeferido o pedido de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 20/05/2008, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 1.090.785,98, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$ 811.933,80, conforme demonstrativo às fls. 17 a 26 e cópias dos documentos fiscais às fls. 27 a 36. Consta terem sido anexadas às fls. 39 a 75 as cópias reprodutivas dos Acórdãos CJF de nºs 0067-11/04, 0100-11/06, 0201-11/06 e 0324-02/04, todos do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), sobre matéria idêntica, divergência de interpretação do conceito de produtos intermediários;

02 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, nos meses de março, maio a setembro e dezembro de 2004, março a dezembro de 2005, janeiro, março, julho, novembro e dezembro de 2006, exigindo

imposto no valor de R\$ 71.095,11, conforme demonstrativos às fls. 76 a 78 e cópias dos documentos fiscais às fls. 79 a 83;

03 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006, exigindo o imposto no valor de R\$ 193.233,15, conforme demonstrativos às fls. 84 a 101 e cópias dos documentos fiscais às fls. 102 a 111;

04 – deixou de recolher ICMS referente à diferença de alíquota na utilização de serviço de transporte, cuja prestação teve início em outra unidade da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006, exigindo o imposto no valor de R\$ 14.523,92, conforme demonstrativos às fls. 112 a 119 e cópias dos documentos fiscais às fls. 120 a 128.

O sujeito passivo, através de representantes legalmente constituídos, apresentou impugnação às fls. 409 a 427, contestando a infração 01, quando argüiu que nos termos do art. 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA, os materiais de uso ou consumo do estabelecimento são mercadorias não destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas ou não integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.

Assevera que os bens adquiridos são utilizados como produtos intermediários pelo impugnante em seu processo industrial, situação na qual o uso dos créditos do ICMS é autorizado pela alínea “b” do inciso I do art. 93 do RICMS/97, que transcreveu.

Esclarece que, em síntese, o processo produtivo da cerveja é composto das seguintes etapas: brassagem (ou cozimento), fermentação, maturação (descanso para que o fermento decante), filtração (diluição do líquido pelo acréscimo de água e CO₂ e eliminação de resíduos), envase, tampa e packing (armazenamento em pallets). Já no caso do refrigerante o processo é o seguinte: xaroparia (mistura da água com o açúcar sob alta temperatura), acréscimo de aditivos e conservantes, filtração (diluição do líquido pelo acréscimo de água e CO₂ e eliminação de resíduos), envase, enchedor, tampa e packing.

Ressalta que os dois processos são apoiados pelo setor de “utilidades”, que desempenha as mais variadas funções, como produção de CO₂ e vapor nas caldeiras, que são levados por tubos para toda a linha de produção. Acrescenta que existe maquinário de grande porte em todas as etapas de produção, os quais necessitam de lubrificantes, aditivos anti-corrosão e combustíveis.

Em seguida, apresentou as explicações relativas a cada um dos produtos em questão:

a) aditivo Kurita BC 361: aditivo usado para inibir a corrosão e incrustação para tratamento de água na caldeira, no setor de produção denominado “utilidade”. O aditivo é fundamental para a produção, pois sem o vapor produzido pela água na caldeira não se atinge a temperatura correta, prejudicando a brassagem e o CO₂ produzido pode não ser suficiente à filtração, resultando na má qualidade do líquido produzido;

b) aditivo Kurita OXS 501: aditivo usado no setor “utilidade” para inibir a ferrugem dos tanques e caldeiras, sendo fundamental para a produção, pois se o oxigênio resultante do processo produtivo não for “seqüestrado” prejudicará todas as máquinas, resultando na contaminação do líquido produzido;

c) aditivos Kurizet A 513 e A 593: são utilizados na água do pasteurizador, atuando no controle microbiológico no resfriamento, em que a garrafa já com o líquido é submetida às variações de temperatura de 65° C a 0° C, de modo a evitar a contaminação da cerveja;

- d) aditivo Kurizet S 209 e aditivo Towerclean S 252: são usados para inibir a corrosão do sistema de resfriamento do líquido. Salienta que sem esses aditivos não é possível atingir a temperatura correta na pasteurização, o que poderia resultar na contaminação da cerveja;
- e) aditivo Towerclean NT 451: utilizado como controle microbiológico e remoção de “slime” para o sistema de resfriamento. Sem o controle dos microorganismos, o PH da água fica alterado, prejudicando a sua qualidade e a obtenção da temperatura correta na pasteurização, o que poderia levar à contaminação da cerveja;
- f) detergente desengordurante Allclean: usado na escovação de peças e acessórios em todas as áreas de produção, afastando as incrustações mais grossas, evitando a contaminação da mercadoria;
- g) detergente gel ácido Acigel: sabão aplicado como espuma e utilizado na assepsia das máquinas enchedoras, tanto interna como externa, após o contato físico do operador de ferramentas com os vasilhames ainda abertos. Indispensável para evitar a contaminação da mercadoria;
- h) detergente para limpeza de mão Suma Sept: sabão utilizado na assepsia dos operadores de ferramentas que têm contato físico com as máquinas enchedoras, com os vasilhames ainda abertos. Indispensável para evitar a contaminação da mercadoria;
- i) gás liquefeito de petróleo GLP: combustível usado para movimentar as empilhadeiras que retiram as garrafas da esteira de produção e as armazenam nos *pallets*. Ressalta que se as garrafas não forem retiradas da linha de produção com agilidade, a esteira corre o risco de sofrer com o “efeito cascata”: as garrafas se acumulariam e tombariam, provocando a quebra de vasilhames e de máquinas;
- j) graxa complexo de lítio, graxa de lítio para altas temperaturas, graxa lubrificante Perma 6, lubrificante de esteiras Dicolub, óleo lubrificante industrial compressores de refri, óleo lubrificante industrial de engrenagem fechada, óleo lubrificante industrial de sistema hidráulico: são lubrificantes utilizados nos equipamentos rotativos da linha, por exemplo, moto-reduutor da sopradora de garrafas, rotuladora, engranagem do transporte, compressor de sopro e acionamento hidráulico da peletizadora. A linha de produção não rodaria sem a lubrificação dos equipamentos;
- k) lubrificantes de esteiras Dicolub 200 e D64, DRY TECH DIV: utilizados na esteira de produção, viabilizando o deslizamento das garrafas. Argui que se as garrafas não rolarem corretamente na linha de produção, a esteira corre o risco de sofrer com o “efeito cascata”: as garrafas se acumulariam e tombariam, provocando a quebra de vasilhames e de máquinas;
- l) óleo Optmol Obdeen FD3: *spray* lubrificante usado no inspetor de garrafas lavadas da linha retornável. Essencial, pois a linha de produção não rodaria sem a lubrificação dos equipamentos.

Argumenta que os mencionados materiais são essenciais para a produção das mercadorias fabricadas e comercializadas pelo impugnante, pois sem eles restaria completamente inviabilizado o ciclo de produção, seja pela contaminação, seja pela impossibilidade de cozimento ou, ainda, pela interrupção da linha de produção. Entende restar caracterizado que se constituem em bens intermediários, já que são utilizados no processo produtivo, exaurindo-se.

Alega que apesar desses materiais não entrarem na composição da cerveja e do refrigerante, a sua ausência impossibilitaria a comercialização destes produtos, por serem indispensáveis na fabricação de produtos de boa qualidade, estando, portanto, bem filtrado e isento de impurezas e de microorganismos.

Conclui que na autuação não foram observadas as características técnicas dos materiais, concluindo-se como produtos de consumo aquilo que flagrantemente não é, confirmando-se a falta de substância do presente lançamento.

Tratando sobre a infração 02, reconhece a exigência do crédito tributário, tendo efetivado o pagamento correspondente em 25/06/2008, com a redução da multa (fl. 493).

Insurge-se contra a infração 03, aduzindo que decorre do entendimento de que não fora recolhido o ICMS relativo à diferença de alíquotas na aquisição de mercadorias para o consumo do estabelecimento. Argui que de acordo com o inciso I do art. 5º do RICMS/97 o fato gerador do imposto ocorre no momento da entrada de materiais destinados ao uso ou consumo, o que a seu ver não se enquadra no presente caso.

Assevera que estando esta imputação diretamente relacionada com a infração 01, não se encontram caracterizados os pressupostos para a cobrança do tributo, visto que não se tratam de bens para consumo, porém de mercadorias utilizadas como produtos intermediários indispensáveis ao processo de industrialização.

Realça que, além disso, a ausência de previsão em lei complementar torna inexigível o diferencial de alíquotas do ICMS. Afiança que o transcreto art. 155, inciso II, § 2º, incisos IV e VIII da Constituição Federal de 1988 outorga competência aos Estados para instituir o ICMS, devendo ser observado um sistema de repartição misto de receitas tributárias nas operações e prestações de serviços interestaduais. Assim, nas hipóteses envolvendo bem ou serviço destinado a consumo por contribuinte do ICMS, o imposto será recolhido ao Estado de origem pela alíquota interestadual, cabendo ao Estado de destino a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Prosegue, frisando que a instituição do ICMS pelos Estados depende de prévia lei complementar que regule os elementos fundamentais do imposto, como os fatos geradores, os sujeitos passivos, as bases de cálculo, o local em que se considera devido o imposto, etc., em conformidade com o disposto nos artigos 146, incisos I e III, alínea “a” e 155, § 2º, inciso XII da CF/88, que transcreveu.

Registra que a Lei Complementar nº 87/96 silenciou sobre a exigência do ICMS relativo à diferença de alíquotas que caberia ao Estado de destino nas operações envolvendo bens a serem utilizados pelo adquirente, argumentando que os artigos 12, inciso XIII e 13, inciso IX, § 3º tratam somente da utilização de serviços iniciados em outros Estados, admitindo através do art. 6º, § 1º, que a cobrança seja feita através de substituição tributária. Enfatiza que não há sequer um dispositivo que trate sobre diferença de alíquota no caso de bem destinado ao ativo permanente ou ao uso e consumo por contribuinte adquirente, o que a seu ver revela a intenção do legislador de não exigir o pagamento do diferencial de alíquotas fora das hipóteses legalmente previstas.

O autuado continua com o seu arrazoado, afirmando que o Convênio ICMS nº 66/88, que regulou provisoriamente o ICMS até a edição da lei complementar, previa expressamente a incidência do diferencial de alíquotas, estabelecendo o fato gerador, a base de cálculo e o sujeito passivo, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo ou ao ativo imobilizado.

Comparando o referido convênio com a LC 87/96, ressalta que atualmente as operações interestaduais com bens destinados a consumo de contribuinte do ICMS não configura fato gerador da diferença de alíquota desse imposto, tendo em vista que a LC 87/96 passou a assegurar o direito ao crédito do ICMS nas entradas de bens do ativo permanente e materiais de uso e consumo (art. 20), significando que nenhum resultado adviria da operação, razão pela qual não foi reeditada a exigência anteriormente prevista no Conv. ICMS nº. 66/88.

Observa que o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a ausência de regramento através de lei complementar acerca dos elementos essenciais do ICMS inviabiliza a sua instituição, quando, por meio da ADI nº 1600-8, afastou a possibilidade da cobrança do imposto sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros. Assim, por entender que não existe regra uniforme definindo, em âmbito nacional, o fato gerador, o sujeito passivo ou a forma de cálculo do ICMS, os Estados não podem cobrar o diferencial de alíquotas desse imposto nas referidas operações e menos ainda sobre bens intermediários, como no presente caso.

Nesse sentido transcreve o entendimento de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo a respeito do tema e afirma que ao ser adotado o regime do crédito financeiro, tornou-se irrelevante e inócuas a figura do diferencial de alíquota do ICMS.

Argumenta que se o diferencial de alíquotas pudesse ser cobrado da forma que melhor conviesse aos Estados, seria como aceitar que a Constituição pudesse ser interpretada aos pedaços e implicaria na admissão que o conteúdo do Conv. ICMS nº. 66/88 era inútil quando se referia ao contribuinte, ao fato gerador e à base de cálculo do diferencial de alíquotas. Assim, entende ficar impedida a cobrança do diferencial de alíquotas nos casos não previstos na referida lei complementar.

Conclui que a exigência em discussão relativa a bens adquiridos para o ativo permanente ou consumo do impugnante é ilegal, por violar a LC 87/96, que não a admite. Ressalta que a solução para a questão não depende da declaração da constitucionalidade da lei estadual, desde quando houve o silêncio eloquente do legislador complementar, objetivando obstar a exigência do tributo pelos Estados, autorizando-a apenas nos casos nela expressamente previstos.

Reprisa que, além disso, a autuação não tem sustentação porque as mercadorias se destinam ao seu processo industrial como produtos intermediários e não ao uso e consumo. Frisa que a infração inexistente, já que a legislação complementar silenciou a respeito do diferencial de alíquotas e ainda que fosse cabível a cobrança, ocorreu um grave erro de classificação dos materiais por parte dos autuantes.

Ataca a infração 04, salientando que se trata de cobrança do ICMS referente à diferença de alíquota dos fretes das notas fiscais objeto da infração 01, que trata do crédito relativo a materiais intermediários de produção e, conforme alegações já apresentadas é absolutamente indevida.

Concluindo, requer que sejam acolhidas as preliminares de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e de nulidade do Auto de Infração, em razão do flagrante cerceamento de defesa pelos autuantes, ou caso assim não entenda o órgão julgador, que a autuação seja julgada improcedente, determinando-se o arquivamento do processo administrativo fiscal.

Pugna, ainda, pela produção de provas pelos meios legalmente permitidos, em especial a juntada de documentos e a realização de diligência e de perícia contábil. Informa estar juntando cópia da impugnação e dos documentos em arquivo magnético (fl. 468), em atendimento ao art. 8º, § 3º do RPAF/99.

Através de petição de fls. 470/471, o autuado reconhece o lançamento concernente à infração 02 e requer a expedição da guia para pagamento com a redução da multa em 60%, em conformidade com a Lei nº 7.014/96.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 476 a 482, contrapondo-se às alegações defensivas correspondentes à infração 01, salientando não ter ocorrido a suposta falta de observação das características técnicas dos materiais em referência. Esclarecem que ao dar início ao roteiro de auditoria do crédito fiscal do ICMS, intimaram o contribuinte a explicar a efetiva utilização de determinados materiais classificados no livro Registro de Inventário como produtos intermediários. Após analisarem a descrição apresentada, visitaram o estabelecimento para verificar, *in loco*, a veracidade das informações e elucidar as dúvidas ainda existentes.

Salientam que tendo em vista a amplitude do conceito atribuído pelo impugnante ao termo “produto intermediário”, conforme se observa na afirmação de que “*havendo participação de um produto na linha de produção, devemos classificá-lo como intermediário*”, analisaram detidamente a legislação pertinente, em especial o RICMS/BA e decisões do CONSEF sobre questões da mesma natureza, visando buscar o alcance do referido conceito no âmbito da Sefaz-BA, onde exercem atividade plenamente vinculada.

Tendo firmado o entendimento sobre o assunto, verificaram no livro Registro de Entradas a efetiva utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de materiais na manutenção de equipamentos, lubrificantes, combustíveis, material de limpeza em geral, anticorrosivos e anticrustantes, ou seja, materiais que não mantinham contato físico com o produto em fabricação e, tendo o Estado da Bahia optado pelo regime jurídico do crédito físico e não do crédito financeiro, apesar de compor o custo do produto fabricado, a aquisição de tais produtos não gera crédito do ICMS.

Asseveram que aquilo que a defesa chama de “*comprovação da efetiva integração dos produtos objeto da autuação no processo de industrialização como produtos intermediários*” nada comprova, pois apenas descreve a forma como cada produto é utilizado. Frisam que os vocábulos “fundamental”, “indispensável” e “essencial” se fazem presentes na descrição feita pelo impugnante a respeito de cada produto, inclusive a respeito de inibidores de corrosão e de ferrugem, além de material de limpeza. Realçam que em nenhum momento se equivocaram quanto à utilização dos produtos, tendo constatado durante a observação do processo produtivo que se referem a material de uso e consumo, não gerando direito a crédito do ICMS.

Destacam que o seu trabalho consiste em verificar a adequação dos procedimentos do contribuinte às normas regulamentares do ICMS, o que não ocorreu na presente situação, resultando na autuação. Alegam que para o material ser tido como utilizado no processo produtivo não basta que o estabelecimento industrial assim o considere, pois a legislação impõe restrições que não podem ser ignoradas, sendo uma delas que o material se destine à industrialização e não à manutenção de equipamento, a limpeza, etc.

Frisam que a própria defesa admite que muitos dos produtos são empregados em atividades do setor de utilidades, que apóia os processos produtivos de cerveja e de refrigerantes. Indagam: “se sequer são utilizados no setor de produção como poderiam integrar o produto final?”, e lembram ser esta uma condição exigida pelo art. 93, § 1º, alínea “c” do RICMS/BA.

Afirmam que a discussão que cabe aqui é se o contribuinte cumpriu ou não a legislação do ICMS em vigor. Por outro lado, enquanto é exigido do preposto fiscal o cumprimento do seu dever funcional, ao autuado é assegurado o direito à ampla defesa. Esclarecem que a jurisprudência sobre o assunto em indústria de bebidas foi anexada às fls. 39 a 75.

No que se refere ao pleito defensivo pela improcedência da infração, afirmando que houve divergência de interpretação da ocorrência do fato gerador, por defender que os bens adquiridos são produtos intermediários em seu processo produtivo, não discordam quanto ao direito ao crédito relativo a produtos intermediários. Observam que, entretanto, o cerne da questão consiste em se apurar se foi correto ou não o creditamento efetuado pelo contribuinte em relação aos materiais objeto das exigências do fisco, conforme demonstrativo da utilização indevida de crédito fiscal do ICMS (fls. 17 a 26). Registraram que deve ser verificado o disposto nos transcritos inciso I, alínea “b” e no § 1º, inciso I, alíneas “a”, “b” e “c” do art. 93 do RICMS/97, que dispõem sobre as hipóteses de crédito fiscal.

Replicam que as argumentações do impugnante não são suficientes para caracterizar que os materiais são indispensáveis à consecução do produto final fabricado pelo contribuinte e afirmam que tais mercadorias se encontram inseridas numa linha marginal do processo produtivo, não se podendo indicar que tenham caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do produto novo, condição necessária para gerar o direito ao crédito pelo contribuinte.

Afiançam que todos os produtos relacionados na autuação e objeto da argumentação do impugnante enquadram-se na condição de bens de uso e consumo utilizados em seu processo fabril, porém não são indispensáveis à constituição do produto final, tendo em vista que, a exemplo dos aditivos e detergentes, a sua ausência no processo produtivo não significa que o produto final não aconteça. Afirmam que acontece sim, porém não no nível de qualidade pretendida através de decisão administrativa do contribuinte.

Alegam que, da mesma forma, no caso do gás, graxa, lubrificante e óleo, a sua ausência no processo produtivo não significa que o produto final não aconteça, apesar de refletir no comprometimento da produtividade.

Assim, todas as explicações defensivas quanto à improcedência da infração 01 vão de encontro à condição de elemento indispesável ou necessário à consecução do produto final fabricado, para possibilitar a utilização do crédito fiscal concernente às mercadorias adquiridas.

No que se refere à infração 03, salientam que a discordância do autuado é a mesma relativa à infração 01, porém sob a ótica do ICMS atinente à diferença de alíquota. Ao considerar materiais de uso e consumo como se fossem produtos intermediários, o contribuinte deixou de recolher a diferença de alíquota exigida.

Observam que ao constatar a utilização indevida do crédito fiscal e, consequentemente, glosá-lo, o trabalho estaria incompleto se não verificassem se dentre as aquisições em análise havia alguma procedente de outros Estados. Assim, foi acrescentada outra infração, derivada da infração 01, porém independente desta.

Quanto à arguição de improcedência desta exigência, sob o entendimento de falta de previsibilidade em lei complementar da cobrança do ICMS concernente à diferença de alíquotas, asseguram que o autuado incorreu em equívoco, pois neste caso deve ser observada a regra contida transcrita § 1º do art. 6º da LC 87/96, que encaminha aos Estados legislar sobre o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado. Deste modo, na legislação do Estado da Bahia a previsão da exigência em foco se encontra no art. 1º, § 2º, inciso IV do RICMS/97 (Decreto nº. 6.284/97), que transcreveram.

Assim, entendem não terem êxito as argumentações quanto à improcedência desta infração, tanto em relação ao mérito do objeto do fato gerador, quanto à alegada falta de previsibilidade de incidência na legislação do Estado da Bahia.

Em relação à infração 04, registram que também está relacionada às infrações 01 e 03, por se tratar do imposto relativo à diferença de alíquota correspondente às aquisições dos serviços de transporte dos mesmos materiais objeto das mencionadas exigências fiscais. Essa interligação é consequência do entendimento equivocado do contribuinte de que material de uso e consumo é produto intermediário.

E complementam o raciocínio, afirmando que se o material adquirido é de uso e consumo, não gera direito ao crédito; sendo o material adquirido em outra unidade da Federação deve ser pago o ICMS relativo à diferença de alíquota; e, por fim, se o adquirente contratou o serviço de transporte para que o material chegassem ao seu estabelecimento, é também devido o imposto referente à diferença de alíquota sobre esse serviço.

Ressaltam que a defesa não apontou nenhum erro nos demonstrativos apresentados, nem indicou qualquer documento fiscal como indevidamente incluído ou questionou os valores apurados. Apenas considera equivocada a classificação dos materiais como sendo de uso e consumo, por entender que se referem a produtos intermediários.

Mantêm integralmente a autuação.

Às fls. 484 a 490 consta detalhe de pagamento, extraído do SIGAT/SEFAZ, concernente à quitação parcial do débito, no valor correspondente à infração 02.

Através de petição anexada à fl. 492, o autuado solicitou a juntada do DAE - documento de arrecadação estadual (fl. 493), comprovando o pagamento da infração 02 com redução de 60% da multa.

VOTO

Observo que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente, haja vista 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, inexistindo o alegado cerceamento do direito de defesa.

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, considerando, ademais, que o próprio contribuinte traz aos autos os esclarecimentos a respeito da função de cada produto em seu processo industrial, informações estas de fundamental importância para o entendimento sobre a real utilização de cada material em seu estabelecimento. Rejeito, pelos mesmos motivos, o pleito por apresentação de novas provas.

Quanto à argüição de constitucionalidade da legislação estadual, por entender o impugnante que a cobrança do ICMS relativo à diferença de alíquota não tem amparo na Lei Complementar nº. 87/96, ressalto que de acordo com disposto no artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Constatou que através da presente autuação foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de quatro infrações. Verifico que no caso da infração 02, que se refere à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, o impugnante a reconheceu expressamente, tendo, inclusive, efetuado o recolhimento do débito correspondente. Ressalto que a exigência fiscal constante do referido item do lançamento está devidamente fundamentada em expressa disposição legal, estando embasada no RICMS/97 e na Lei nº 7.014/96, constando dos autos a comprovação de que o contribuinte incorreu na prática da irregularidade que lhe foi atribuída. Portanto, a mencionada infração fica mantida integralmente.

Observo que as infrações 01 e 03 estão correlacionadas, haja vista que decorreram da aquisição de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, motivo que me conduz a analisá-las de forma conjunta. Enquanto a infração 01 se deveu à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, a infração 03 se originou da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nos casos de aquisições de outras unidades federadas.

O autuado conduziu a sua defesa argumentando que os bens adquiridos são utilizados como produtos intermediários em seu processo industrial, descrevendo a participação de cada um dos materiais em seu processo produtivo. Alega que apesar de não entrarem na composição das mercadorias fabricadas e comercializadas em seu estabelecimento (cerveja e refrigerante), a ausência desses materiais inviabilizaria a sua produção. Conclui que a exigência tributária não tem procedência, tendo em vista que os autuantes não observaram as características técnicas dos materiais, concluindo de forma equivocada que se tratavam de bens de consumo.

Os autuantes, por outro lado, entenderam que os referidos bens, por se destinarem ao uso e consumo, não se constituem em produtos intermediários e, assim, não dão direito ao crédito, gerando, consequentemente, a obrigação de pagamento do imposto referente à diferença de alíquota.

Saliento que para serem considerados como produtos intermediários, é necessário que os materiais não apenas sejam consumidos no processo produtivo, mas concomitantemente integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua composição, conforme está previsto no art. 93, § 1º do RICMS/97. Verificando os demonstrativos anexados aos autos, constato que as mercadorias adquiridas se referem a material de uso e consumo do estabelecimento, tais como graxa,

lubrificantes diversos, aditivos, gás liquefeito e detergentes, que são utilizados para limpeza e lubrificação dos equipamentos da área industrial do estabelecimento autuado. Considerando o tipo de atividade executado na fabricação de cerveja e refrigerante, esses materiais efetivamente são utilizados no maquinário, constituindo-se em material de uso e consumo, desde quando não são integrados às mercadorias produzidas.

Ressalto, inclusive, estar consolidado este entendimento na jurisprudência deste CONSEF, no caso específico de empresas fabricantes de bebidas em geral, de acordo com reiteradas decisões, na primeira instância e confirmadas pelas Câmaras de Julgamento, a exemplo dos Acórdãos JJF 0032-04/08, CJF 0201-11/06 e CJF 0129-11/07. Para melhor elucidar a questão, transcrevo deste último Acórdão, trecho do voto proferido pelo eminente Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, que trata de situações que guardam similaridade com o caso presente, haja vista que se refere à utilização indevida de crédito fiscal e à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual:

“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 1/01/2011. 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.”

Ao atacar a especificamente a infração 03, o impugnante alegou que não se encontravam caracterizados os pressupostos para a cobrança do tributo, visto que não se tratam de bens para consumo, porém de mercadorias utilizadas como produtos intermediários indispensáveis ao processo de industrialização. Conforme explanação acima, resta des caracterizada essa tese defensiva.

Esclareço, ademais, que os artigos 24 e 155 da CF/88 estabelecem competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir esta modalidade de imposição tributária, inclusive instituir legislação complementar (art. 24, § 2º). Além disso, cabe ressaltar que por meio do seu art. 6º, § 1º, a LC nº. 87/96 autorizou os Estados a legislar a respeito do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações objeto da presente discussão. Por sua vez a Lei Estadual nº. 7.014/96 define a incidência (art. 2º) e ocorrência do fato gerador (art. 5º). Portanto, é legal a exigência do ICMS relativo à diferença de alíquota.

Acrescento que o ICMS decorrente da diferença de alíquota se originou devido à necessidade de se promover uma partilha do imposto nas operações interestaduais com bens destinados a uso e consumo, bem como ao ativo permanente. No caso de aquisição de bens do ativo permanente, ao promover o pagamento do ICMS da diferença de alíquota, o contribuinte tem direito a fazer uso do crédito relativo ao valor pago no Estado de destino e também do valor destacado na nota fiscal de origem, correspondente a parcela paga ao Estado de origem. Por outro lado, as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento somente darão direito de crédito a partir de 1º/01/2011, na forma da previsão contida no art. 33, inciso I da LC nº. 87/96, modificada pela LC nº. 122/06. Inclusive esta determinação foi recepcionada pelo art. 29, § 1º, inciso II da Lei nº. 7.014/96, assim como pelo art. 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/97.

Assim, estando convencido que os materiais adquiridos pelo impugnante se tratam de bens destinados ao uso e consumo do seu estabelecimento, fato este que se constitui num impeditivo à utilização dos créditos fiscais correspondentes e que gera a obrigação de pagamento do ICMS concernente à diferença de alíquotas, concluo pela manutenção integral das infrações 01 e 03.

A infração 04 se referiu ao não recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota na utilização de serviços de transporte das mesmas mercadorias objeto das infrações 01 e 03, cujas prestações tiveram início em outras unidades da Federação. Noto que aqui o autuado se valeu das mesmas argumentações oferecidas em relação às imputações anteriores.

Ressalto que de acordo com os artigos 1º, § 2º, inciso IV e 5º, inciso II do RICMS/97, nos casos de utilização por contribuinte do imposto, de serviço decorrente de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes, é devido o recolhimento do ICMS referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Desta forma, vejo que não merece reparo o lançamento da maneira como apontado na autuação, o que torna esta infração plenamente caracterizada.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206973.0002/08-8, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.090.785,98**, acrescido da multa de 60%, prevista nos incisos

VII, alínea “a”, e II, alínea “f” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 1º de setembro de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR