

A. I. Nº. - 20686.0008/07-0  
AUTUADO - CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A  
AUTUANTE - JORGE JESUS DE ALMEIDA  
ORIGEM - IFEP NORTE  
INTERNET - 24. 03. 2009

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0036-01/09**

**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, cujos serviços realizados não têm participação no processo produtivo do estabelecimento industrial. Infração caracterizada. 2. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA EM RELAÇÃO AO PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. OPERAÇÕES REGULARMENTE ESCRITURADAS. Restou comprovado que a infração subsiste integralmente. 3. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE O IMPOSTO RECOLHIDO E O LANÇADO NO REGISTRO DE APURAÇÃO. Comprovada a ocorrência da irregularidade apontada. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração comprovada. b) FALTA DE RECOLHIMENTO POR ANTECIPAÇÃO. A lei atribui ao fabricante a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente às operações subsequentes, a serem realizadas pelos adquirentes. Infração caracterizada. Não apreciadas as arguições de inconstitucionalidade 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 31/01/2008, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 504.223,13, 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 2005 e janeiro a dezembro de 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$18.945,11, acrescido da multa de 60%. Consta que se refere à aquisição de gás para empilhadeiras, sendo considerado o crédito utilizado, tendo em vista que os serviços executados pelo referido equipamento são utilizados em serviços auxiliares ou complementares à produção;

02 – recolheu a menos ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2005, março a maio e dezembro de 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$472.069,40, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte determinou a base de cálculo do incentivo fiscal do Programa Desenvolve em valores superiores a que tem direito, ora inserindo parcelas do imposto relativo à diferença de alíquota sobre aquisições de bens para o ativo imobilizado na coluna “débitos sobre operações próprias”, ora excluindo parcelas de créditos mensais no campo “operações próprias” referentes a transferências do CIAP na proporção de 1/48 tanto em relação ao imobilizado quanto à diferença de alíquota correspondente, excluindo também parcelas do crédito referente à aquisição de matéria prima. Deste modo, resultou em recolhimento a menos do ICMS, tendo em vista a dilação das parcelas a maior do Programa Desenvolve;

03 – recolheu a menos o ICMS, em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês de outubro de 2006, sendo exigido o imposto no valor de R\$159,60, acrescido da multa de 60%;

04 – deixou de recolher o imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2005 e 2006, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, sendo exigido o imposto no valor de R\$5.815,70, acrescido da multa de 70%;

05 – deixou de efetuar a retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria, nos exercícios de 2005 e 2006, exigindo-se o imposto no valor de R\$7.233,32, acrescido da multa de 60%.

No campo “Descrição dos Fatos” foram acrescentadas as seguintes informações:

infração 01 – o produto utilizado nas empilhadeiras (GLP) não é insumo consumido no processo produtivo e nem integra o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização. O crédito indevido se encontra discriminado nos Anexos I e I-A (fls. 21/22);

infração 02 – as parcelas dilatadas referentes ao mencionado incentivo fiscal foram superiores aos valores a que o contribuinte tem direito. A diferença apurada decorreu da inserção na base de cálculo do incentivo das parcelas correspondentes ao ICMS diferença de alíquota, lançadas mensalmente no livro RAICMS nº. 06, sendo que tais valores independem da produção ou determinação do saldo devedor das operações próprias. As diferenças se encontram discriminadas nos demonstrativos Apuração Mensal do Desenvolve (fls. 56 a 79);

infração 03 – a diferença apurada resultou do confronto entre o saldo devedor constante do livro RAICMS e os valores recolhidos;

infração 04 – as saídas tributáveis omitidas nos livros fiscais próprios foram calculadas à alíquota de 19%;

infração 05 – foi apurada a falta de retenção e recolhimento do ICMS na condição de contribuinte substituto.

Através de requerimento acostado à fl. 191, o autuado reconheceu integralmente as infrações 03, 04 e 05, tendo efetuado o pagamento correspondente, conforme extratos e comprovante de arrecadação às fls. 195 a 197.

O sujeito passivo, através de representante legalmente constituída, apresentou impugnação às fls. 200 a 215, ressaltando que a contestação se restringiria às infrações 01 e 02, considerando que os montantes relativos às demais infrações fora integralmente recolhido.

No que se refere à infração 01, afirma ser imprópria a argumentação da fiscalização de que o GLP (gás liquefeito de petróleo) utilizado em suas empilhadeiras se trataria de bem de uso e consumo, tendo em vista que em face do papel que desempenha em seu processo produtivo, esse material se insere no conceito de produto intermediário, gerando o direito ao uso dos créditos de imposto.

Argúi que o RICMS/BA, através do transrito art. 93, inciso I, alínea “b”, autoriza expressamente o registro de créditos na aquisição de produtos intermediários, enquanto que o § 1º do mesmo artigo condiciona a utilização do crédito ao efetivo consumo dos bens nos processos de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação ou sejam consumidos nesses processos.

Manifesta o entendimento que de acordo com esses dispositivos, produtos intermediários são todos aqueles que não se integrando ao produto final, são consumidos nos processos acima mencionados, salientando que os bens que se integram ao produto final, a rigor, são classificados como matérias-primas.

Acrescenta que do Parecer nº. 15.409/2006, exarado pela DITRI (Diretoria de Tributação da SEFAZ), se extrai que produto intermediário é aquele que atua no processo produtivo de maneira intrínseca e essencial, se consumindo a cada participação. Daí, conclui que o GLP utilizado nas empilhadeiras, apesar de não se integrar fisicamente ao produto final, é consumido no processo produtivo do impugnante, razão pela qual deve ser entendido como produto intermediário.

A propósito, esclarece que o ciclo de produção da cerveja somente se encerra quando os produtos são devidamente empilhados e armazenados, o que significa que antes desse momento, porque não estão aptos à comercialização, os seus produtos ainda se encontram em fase de produção. Aduz que sem o uso das empilhadeiras e consequentemente do GLP, não poderia concluir sua produção, para promover a circulação jurídica das mercadorias (fato gerador do ICMS), assim como os produtos não poderiam ser comercializados se não fossem retirados com as empilhadeiras das máquinas onde são industrializados.

Conclui que o GLP utilizado como combustível nas empilhadeiras é produto intermediário, consumido durante o seu processo produtivo, gerando direito aos créditos do ICMS. Ressalta que a própria SEFAZ/BA já se manifestou pelo direito ao crédito na aquisição de combustíveis consumidos no processo produtivo, conforme ementa relativa ao Parecer nº. 5.066, proferido pela DITRI, que transcreveu. Apresenta, também, trecho do voto concernente ao julgamento do Auto de Infração nº. 271330.0007/01-6 [Acórdão JJF nº. 0193-01/02], que igualmente versa a respeito de produtos intermediários.

Frisa que especificamente sobre o GLP, a SEFAZ/BA já manifestou o entendimento de que se caracteriza como produto intermediário, gerando direito ao crédito do ICMS, de acordo com o já mencionado Parecer DITRI nº. 15.409/2006, que transcreveu em parte. Estabelecendo um paralelo entre a conclusão extraída desse parecer com a presente lide, salienta que o GLP utilizado como combustível nas empilhadeiras é produto intermediário, uma vez que se consome de forma imediata e integral durante o processo produtivo, além do que sem ele a linha de produção seria efetivamente interrompida, concluindo que a exigência fiscal é improcedente.

Com base no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 438945/SP, destaca que a jurisprudência do STJ (Superior Tribunal de Justiça) acata o creditamento da forma como efetivado pelo impugnante.

Ressalta que mesmo admitindo-se para efeito de argumentação, que os bens em referência são de uso e consumo, a vedação do direito ao crédito ainda assim será indevida, por afrontar o princípio da não-cumulatividade, previsto no transrito § 2º, inciso I do art. 155 da Constituição Federal de

1988. Lembra que as únicas restrições a esse princípio se encontram no inciso II desse mesmo dispositivo e se referem aos casos de isenção ou não incidência do imposto.

Utilizando-se do entendimento manifestado por Roque Antônio Carraza a respeito desse assunto, observa que fora dessas circunstâncias é absolutamente vedado à legislação infraconstitucional impedir o direito ao crédito do ICMS. Assevera que, entretanto, a Lei Complementar nº. 87/96 pretendeu manipular o referido princípio, impondo restrições temporais ao direito ao crédito do ICMS, como se verifica em seus artigos 20 e 33, inciso I, o que não é admitido pela Constituição Federal, que assegura o legítimo direito à apuração dos mencionados créditos.

Em resumo, argui que seja porque os bens objeto da autuação se enquadram no conceito de produtos intermediários, seja porque a CF/88 garante o direito do crédito sobre bens de uso e consumo, a exigência fiscal concernente à infração 01 deve ser cancelada.

Ao tratar sobre a infração 02, faz uso do art. 2º, inciso I da Lei nº. 7.980/01, do art. 3º do Decreto nº. 8.205/02 e dos artigos 1º e 2º da Resolução nº. 45/2003 do Conselho Deliberativo do Desenvolve, ressaltando ter obtido regime de dilação de prazo de 72 meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, desde que fosse relativo a operações próprias e fosse gerado em razão de investimentos previstos no projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo.

Realça que a controvérsia se refere à correta interpretação do alcance da expressão “operações próprias”, tendo em vista que a fiscalização entendeu que não deveriam ser incluídos os débitos decorrentes da diferença de alíquotas provenientes de aquisições interestaduais de bens para o ativo imobilizado. Nesse sentido, passa a apreciar o significado do referido conceito para fins de fruição do benefício fiscal, tendo em vista a intenção da legislação instituidora do Programa Desenvolve.

Argumenta que no Auto de Infração foi adotada a interpretação restritiva, que considera como operações próprias apenas aquelas decorrentes de vendas de mercadorias industrializadas no estabelecimento contemplado pelo benefício fiscal, o que a seu ver não está em conformidade com a intenção da legislação correspondente ao programa.

Salienta que de acordo com o transcrito art. 3º da Lei instituidora do Desenvolve, os benefícios fiscais objetivam estimular a expansão e a modernização de empreendimentos industriais instalados no Estado da Bahia. Assim, ao adquirir bens para o seu ativo permanente, o impugnante investiu na expansão e modernização do estabelecimento contemplado pelo benefício, isto é, praticou exatamente a conduta que a legislação do Desenvolve visou estimular.

Consigna que tais investimentos no ativo permanente ensejaram o crescimento da produção e o aumento das vendas pelo estabelecimento, gerando, consequentemente, aumento do ICMS devido ao Estado da Bahia. Deste modo, entende ser lícita a conclusão de que para o Programa Desenvolve, a expressão “operações próprias” abrange quaisquer operações realizadas pelo estabelecimento, que gerem débitos de ICMS e que decorram de investimentos previstos no projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo.

Enfatiza que seguindo essa ordem de idéias, não restam dúvidas de que os débitos do ICMS relativos à aquisição interestadual de bens para o ativo imobilizado se constituem em débitos de operações próprias, gerados em razão dos investimentos em conformidade com a habilitação que lhe foi concedida.

Afirma que, desse modo, a inclusão dos débitos em discussão no saldo devedor incentivado foi correta, o que deve cancelar os pretensos débitos lançados na infração 02.

Todavia, caso assim não se entenda, o que admite apenas para argumentar, requer que então sejam excluídos do cálculo do Desenvolve os créditos correspondentes às aquisições para o ativo. Nesse sentido, frisa que no Auto de Infração foram adotados dois pesos e duas medidas, ao excluir os débitos relativos à diferença de alíquotas do cálculo do benefício e, ao mesmo tempo, manter os créditos correspondentes.

Replica que se a fiscalização entende que a dilação de prazo do ICMS não se aplica aos débitos relativos às aquisições de bens para o ativo imobilizado, com o que não concorda, o mesmo entendimento deve ser adotado em relação aos créditos concernentes a essas aquisições, já que ambos se referem aos mesmos bens, razão pela qual devem receber o mesmo tratamento tributário. Acrescenta que esse procedimento importou em indevida redução do benefício fiscal, isto porque a manutenção desses créditos gerou substancial diminuição do saldo devedor incentivado, o que anulou o benefício fiscal em relação às demais operações do impugnante.

Realça que caso se entenda que os débitos devam ser excluídos do cálculo do saldo devedor incentivado, que o mesmo entendimento seja adotado, por coerência, em relação aos créditos. Argui que não pode prevalecer a conclusão verificada no Auto de Infração, pois, conforme demonstrado, resulta na adoção de procedimento prejudicial ao impugnante.

Conclui que sob qualquer ângulo que se analise a questão, deve ser reconhecido que o Auto de Infração é improcedente quanto à infração 02.

Versando a respeito das infrações 03, 04 e 05, registra que a quitação dos débitos correspondentes não se deu em razão de suposto reconhecimento da procedência do lançamento. Afirma que tão somente entendeu que à vista de diversos fatores, dentre os quais os custos para mobilização de pessoal visando a localização dos documentos necessários à comprovação do direito, seria mais vantajoso efetuar o recolhimento. Com essa ressalva, requer, nos termos do art. 156, inciso I do Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário relativo às mencionadas infrações.

Solicita que a autuação seja julgada improcedente no que se refere às infrações 01 e 02, sendo acatados os argumentos apresentados, visando o cancelamento dos supostos débitos de ICMS e os respectivos acréscimos legais.

Especificamente em relação à infração 02, caso se entenda que os débitos da diferença de alíquotas devam ser excluídos do cálculo do saldo devedor incentivado, requer, em sede de pedido subsidiário, que o mesmo entendimento seja adotado em relação aos créditos correspondentes.

Requer, ainda, que todos os avisos e intimações referentes ao presente processo sejam dirigidos à advogada Ana Cláudia Akie Utumi, com endereço profissional na Rua Borges Lagoa, nº. 1.328, CEP 04.038-904, São Paulo-SP.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 247 a 253, inicialmente apresentando um resumo da peça defensiva. Abordando a infração 01, afirma que a questão crucial da discussão da glosa dos créditos do GLP utilizado nas empilhadeiras, consiste em se responder à seguinte pergunta: “*o material se enquadra no conceito de produto intermediário ou é material de uso e consumo do estabelecimento?*”

Salienta que a principal função que as empilhadeiras exercem no estabelecimento industrial do autuado, conforme descrito à página 205, é o transporte dos produtos das máquinas onde são industrializados para o setor de armazenamento onde são empilhados e disponibilizados para comercialização. Isto demonstra que os produtos utilizados para a manutenção e movimentação destes equipamentos não estão vinculados diretamente ao processo produtivo, porém são utilizados em serviços auxiliares ou complementares da unidade fabril. A conclusão é de que não são insumos consumidos no processo de industrialização e nem integram o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua fabricação.

Argumenta que a afirmação de que o ciclo de produção se encerra no instante em que os produtos fabricados são empilhados e armazenados e que o papel das empilhadeiras se encontra na fase de produção, não é corroborado pelo entendimento manifestado pela DITRI, pois o transporte de produtos acabados do setor produtivo para armazenamento é um serviço complementar à produção.

Observa que os Pareceres da DITRI de nº.s 5.066 (ementa) e 15.409/2006, assim como a decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento do CONSEF, utilizados pelo autuado, não podem servir de

paradigma ao GLP utilizado nas empilhadeiras, uma vez que se trata de combustíveis para emprego em gerador de energia na área de produção e utilizado como combustível para operacionalizar a caldeira para aquecimento de fornos utilizados na produção de biscoitos. Portanto, nos exemplos citados, o produto se enquadra no conceito de “produtos intermediários”, consumidos no processo produtivo, enquanto que o GLP utilizado nas empilhadeiras é consumido após a fabricação dos produtos.

Quanto à alegação da defesa de que mesmo que os produtos objeto da autuação sejam materiais de uso e consumo, a vedação do crédito afrontaria o princípio da não cumulatividade, além de contestar a legislação infraconstitucional (Lei Complementar nº. 87/96), por estabelecer que o direito de aproveitamento do crédito fiscal somente seria admitido a partir de janeiro de 2011, deixa de tecer maiores comentários, por não ser atribuição do CONSEF o julgamento da constitucionalidade ou não das referidas leis.

Ao comentar a respeito da infração 02, ressalta que a imputação decorreu do fato de o contribuinte ter determinado a base de cálculo do Incentivo do Programa Desenvolve, em valores superiores a que tem direito, pelas seguintes razões: inseriu parcelas correspondente do ICMS-diferencial de alíquotas sobre as aquisições para o ativo imobilizado no exercício de 2005, deixou de incluir as parcelas dos créditos do imobilizado nos meses de março, abril e maio de 2006 e lançou a menos os créditos de operações próprias nos meses de agosto e dezembro de 2006.

Salienta que a defesa versou apenas sobre a inclusão de débitos decorrentes do ICMS – diferencial de alíquotas no saldo devedor incentivado, sem impugnar os outros dois motivos acima alinhados referentes ao exercício de 2006, ficando implícito o reconhecimento da parcela de R\$ 260.485,30, considerando o disposto no § 1º do artigo 123 do RPAF/99, que estabelece que “*A matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez*”.

Argumenta que a questão referente às parcelas da inserção pelo contribuinte do ICMS-diferencial de alíquotas sobre a aquisição para o ativo imobilizado, gira em torno da expressão “operações próprias” que o art. 3º do Regulamento do Programa Desenvolve (Dec. 8205/02) faz referência para fins de cálculo do incentivo. Lembra que a aquisição para o ativo imobilizado em outras unidades da Federação resulta na incidência do ICMS referente à diferença de alíquotas e independe da fabricação de produtos que geram débitos do imposto.

Frisa que o incentivo se refere à dilação de prazo do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos, referindo-se aos produtos fabricados e comercializados pelo contribuinte que gerem débitos do tributo, sendo estas, portanto, que são tidas como “operações próprias”. Argui que em momento algum, o legislador deu a entender que as aquisições dos bens do imobilizado que geram débitos do ICMS são operações próprias.

Afirma que a exclusão destas parcelas na apuração do cálculo de incentivo se justifica, porque os valores do ICMS relativo à diferença de alíquotas devidos em cada mês estão diretamente relacionados com as aquisições de bens para o ativo imobilizado e independem da produção ou determinação do saldo devedor do imposto concernente às operações próprias.

No que concerne à argumentação defensiva de que havendo o entendimento de que os débitos do ICMS atinentes à diferença de alíquotas devam ser excluídos do cálculo do Desenvolve, deve-se proceder da mesma maneira com os créditos correspondentes à aquisição do ativo imobilizado, assevera que os créditos referentes às aquisições do ativo imobilizado, composto das parcelas do ICMS destacado nos documentos fiscais e o ICMS-diferencial de alíquotas, registrados e controlados no livro CIAP para utilização no período de 48 meses, estão intimamente vinculados à produção e comercialização dos produtos, pois a permissividade para uso do crédito decorre desta vinculação, seja de operações próprias, seja de operações de revenda de mercadorias.

Frisa que a operacionalidade do lançamento desses créditos denota a íntima relação entre o uso das máquinas, equipamentos, móveis, etc. e a atividade do estabelecimento. Tanto é assim, que se a

aquisição não tiver relação com a atividade da empresa, a legislação do ICMS veda o uso do crédito, nos termos do art. 93 do RICMS/97. Acrescenta que, por outro lado, se houver a comercialização de produtos tributados e não tributados, a utilização dos créditos guarda proporcionalidade com estas saídas. Sendo assim, a inclusão dos créditos fiscais referentes à aquisição do ativo imobilizado no cálculo do Desenvolve é pertinente e lógico, pois está vinculado às operações próprias do estabelecimento.

Confirma, na íntegra, os termos do Auto de Infração, sugerindo a sua total procedência.

## 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 e documentos fiscais, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, inexistindo cerceamento do seu direito de defesa.

Quanto à arguição de inconstitucionalidade da legislação tributária, por entender o impugnante que a Lei Complementar nº. 87/96 pretendeu manipular o princípio da não cumulatividade, impondo restrições temporais ao direito ao crédito do ICMS, ressalto que de acordo com o disposto no artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária mencionada.

Constatou que através da presente autuação foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de cinco infrações. Verifico que o autuado reconheceu integralmente as infrações 03, 04 e 05, tendo efetuado o pagamento correspondente, quando ressaltou que a contestação se restringiria às infrações 01 e 02. Observo, no entanto, que posteriormente o contribuinte argumentou que a quitação dos débitos correspondentes a essas infrações não se dera em razão de suposto reconhecimento da procedência do lançamento, e sim por entender que considerando diversos fatores, a exemplo de custos com pessoal visando a localização dos documentos necessários à comprovação da regularidade de seus procedimentos, optara por efetuar o recolhimento.

Analizando todas as peças constantes dos autos relacionadas com as mencionadas imputações, me convenço que as infrações atribuídas ao contribuinte através desses lançamentos efetivamente estão caracterizadas, conforme indico em seguida:

infração 03 – decorreu da comprovação do desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. No demonstrativo anexado à fl. 81, o autuante aponta a diferença verificada entre os valores escriturados e aqueles recolhidos pelo impugnante em relação ao mês de outubro de 2006, cujos dados foram extraídos do livro RAICMS (fls. 82 a 85-A) e da Relação de DAEs (fls. 86/87);

infrações 04 e 05 – estas duas imputações correspondem ao resultado de levantamento quantitativo de estoques realizado, quando foram apuradas diferenças tanto nas quantidades de saídas como de entradas de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, sendo exigido o imposto concernente à situação que representou o maior valor monetário, no caso o das saídas tributáveis. Enquanto na infração 04 foi cobrado o ICMS relativo às saídas promovidas pelo estabelecimento, na infração 05 foi exigido o tributo atinente à falta de retenção e recolhimento pelas saídas subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes. Os demonstrativos correspondentes a estas duas infrações se encontram anexados às fls. 91 a 188.

A infração 01 teve como fundamento a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, mais especificamente à compra de gás para empilhadeiras, tendo em vista que os serviços executados por esses equipamentos se referem a serviços auxiliares ou complementares à produção.

Vejo que o impugnante defendeu a tese de que tendo em vista o papel desempenhado pelo referido material em seu processo produtivo, ele se insere no conceito de produto intermediário, gerando, por consequência, o direito ao uso dos créditos do imposto. Para tanto, utilizou-se do art. 93 do RICMS/97, manifestando o entendimento de que são considerados produtos intermediários todos aqueles que não se integrando ao produto final, são consumidos nos processos de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação.

O autuado se valeu, também, dos Pareceres de nº.s 15.409/2006 e 5.066, proferidos pela DITRI e de trecho do voto atinente ao Acórdão JJF nº. 0193-01/02, que tratam sobre produtos intermediários, para afirmar que o GLP utilizado nas empilhadeiras, apesar de não integrar fisicamente o produto final, é consumido em seu processo produtivo, considerando que antes de serem comercializados, os produtos fabricados são retirados pelas empilhadeiras das máquinas onde são industrializados, razão pela qual o GLP deve ser entendido como produto intermediário.

O autuante, por outro lado, entendeu que tendo em vista que a principal função das empilhadeiras no estabelecimento industrial consiste no transporte dos produtos das máquinas onde são industrializados para o setor de armazenamento onde são empilhados e disponibilizados para comercialização, os produtos utilizados para a manutenção e movimentação destes equipamentos não estão vinculados diretamente ao processo produtivo, sendo utilizados em serviços auxiliares ou complementares da unidade fabril. Concluiu que não são insumos consumidos no processo de industrialização e nem integram o produto final na condição de elementos indispesáveis ou necessários à sua fabricação.

Saliento que para serem considerados como produtos intermediários, é necessário que os materiais sejam consumidos no processo produtivo ou integrem o produto final, na condição de elementos indispesáveis à sua composição, conforme está previsto no art. 93, § 1º, alíneas “b” e “c” do RICMS/97. Constatou que as mercadorias em questão se referem a material de uso e consumo do estabelecimento, tendo em vista que são utilizadas como combustível para movimentar as empilhadeiras, que por sua vez são utilizadas tão somente para movimentar e transportar as mercadorias fabricadas no estabelecimento do impugnante. Isto significa que o papel desempenhado pelos referidos equipamentos e consequentemente pelos materiais objeto da autuação (GLP) somente ocorre em momento posterior à fabricação das mercadorias comercializadas pelo contribuinte. Considerando o tipo de atividade executado na fabricação de cerveja, os referidos materiais efetivamente são utilizados nos equipamentos, constituindo-se em material de uso e consumo, desde quando não são consumidos no processo produtivo nem são integrados às mercadorias produzidas.

Vale aqui registrar que a matéria tratada nos pareceres emanados da DITRI e no Acórdão oriundo da 1ª JJF deste CONSEF, utilizados pela defesa, não guardam correlação com a questão da presente lide. Isto porque naqueles casos o alvo da discussão se tratava de combustíveis para emprego em gerador de energia na área de produção, utilizado como combustível para operacionalizar a caldeira para aquecimento de fornos usados na produção de biscoitos, o que caracteriza que o produto se enquadrava no conceito de “produto intermediário”, uma vez que consumido no processo produtivo. Já o GLP utilizado nas empilhadeiras do estabelecimento do autuado somente é consumido após a fabricação dos produtos.

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 eminentíssimo 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 envasamento 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.*

*Dante 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.”*

Conforme explanação acima, resta des caracterizada a tese defensiva de que não se encontravam caracterizados os pressupostos para a cobrança do tributo, visto que se tratavam de mercadorias utilizadas como produtos intermediários, indispensáveis ao processo de industrialização.

No que concerne à alegação do impugnante de que mesmo admitindo-se que os materiais em questão se referem a bens de uso e consumo, ainda assim ensejariam a utilização do crédito fiscal correspondente, assevero que 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 impedimento à utilização dos créditos fiscais correspondentes e tendo em vista que os demonstrativos constantes às fls. 21/22 apontam claramente os valores dos créditos indevidamente utilizados pelo impugnante, concluo pela manutenção integral da infração 01.

A infração 02 se referiu ao recolhimento a menos do ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo relativa ao incentivo fiscal estabelecido no Programa Desenvolve, em virtude da inclusão de parcelas do imposto relativo à diferença de alíquota sobre aquisições de bens para o ativo imobilizado, da exclusão de parcelas de créditos mensais referentes a transferências da planilha CIAP e da exclusão de parcelas do crédito referente à aquisição de matéria prima.

Neste caso, o contribuinte trouxe à discussão a definição da expressão “operações próprias”, para fins de verificação da fruição do benefício fiscal, alegando que ao adquirir bens para o seu ativo imobilizado, investiu na expansão e modernização de seu estabelecimento, praticando, a seu ver, a conduta que a legislação do Desenvolve visa estimular. Alega que tais investimentos ensejaram o crescimento da produção e o aumento das vendas, gerando aumento do ICMS a ser recolhido. Assim, entende que a expressão “operações próprias” abrange todas as operações realizadas pelo estabelecimento, desde que gerem débitos de ICMS e que decorram de investimentos previstos no projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo.

O autuado alegou, também, que se a conclusão relativa a esta questão for no sentido de que a dilação de prazo do ICMS não se aplica aos débitos relativos às aquisições de bens para o ativo imobilizado, que esse entendimento seja adotado de igual forma em relação aos créditos concernentes a essas aquisições, já que se referem aos mesmos bens.

Na informação fiscal, o autuante discordou quanto à interpretação dada pelo impugnante à expressão “operações próprias”, aduzindo que a aquisição para o ativo imobilizado em outras unidades da Federação resulta na incidência do ICMS referente à diferença de alíquotas, independentemente da fabricação de produtos que geram débitos do imposto. Complementa que o incentivo se refere à dilação de prazo do saldo devedor mensal do ICMS, correspondente aos produtos fabricados e comercializados pelo contribuinte que gerem débitos do tributo e que são tidos como “operações próprias”.

Constatou que através do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o estabelecimento autuado foi habilitado através da Resolução nº. 45/2003, sendo-lhe concedida a dilação de prazo de 72 meses para pagamento de 90% do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado.

Observo que de acordo com o art. 2º dessa Resolução, seguindo os comandos contidos no art. 2º, inciso I da Lei nº. 7.980/01 e no art. 3º do Decreto nº. 8.205/02, a dilação do prazo se aplica ao “saldo devedor do ICMS relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado”.

Com base no quanto disposto acima, entendo estar claro que o contribuinte somente pode incluir no montante que servirá de base de cálculo para apuração do ICMS a ser beneficiado com a dilação do prazo de pagamento, os valores correspondentes às operações de saídas de mercadorias produzidas no estabelecimento, que seguramente devem ser considerados como “operações próprias”, não estando aí incluídos, evidentemente, débitos outros desse imposto, a exemplo daquele concernente à diferença de alíquotas decorrente da aquisição interestadual de bens para integrar o seu ativo imobilizado.

Assim, faço questão de frisar que o benefício de dilação do prazo para pagamento do saldo devedor do ICMS diz respeito às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, não tendo como prosperar a alegação defensiva de se estender o benefício às operações

relativas às aquisições para o ativo imobilizado, pois não foram originadas do projeto de expansão da capacidade produtiva.

Aliás, cabe aqui ressaltar que com base no art. 2º, inciso I, alínea “c” do Dec. nº. 8.205/02, o contribuinte beneficiário do mencionado programa, somente faz jus ao benefício do diferimento relativo ao ICMS concernente à diferença de alíquota quando previsto na resolução correspondente, o que não ocorre com o autuado.

No que se refere ao pleito defensivo concernente à exclusão dos valores relativos aos créditos correspondentes à aquisição do ativo imobilizado, saliento que esses créditos são compostos pelas parcelas do ICMS destacados nos documentos fiscais e do imposto resultante do cálculo atinente à própria diferença de alíquotas, os quais são registrados e controlados na planilha CIAP e devem ser utilizados em parcelas mensais de 1/48. Como esses créditos estão vinculados à produção e comercialização dos produtos tributados pelo estabelecimento, conclui-se que a sua utilização decorre desta vinculação com as operações próprias, razão pela qual devem ser mantidas no levantamento, da forma como procedido pela fiscalização. Cabe lembrar que nos casos em que ocorra a comercialização de produtos tributados e não tributados, os créditos a serem utilizados dependem da proporcionalidade verificada nas saídas. Concluo, assim, que tem total pertinência a inclusão dos créditos fiscais referentes à aquisição do ativo imobilizado no cálculo do Desenvolve, considerando que tem vinculação com as operações próprias do estabelecimento.

Com base em todo o exposto e considerando que nos demonstrativos acostados às fls. 56 a 80, a fiscalização discrimina de forma bastante elucidativa os valores indevidamente utilizados pelo contribuinte, mantenho a exigência tributária referente à infração 02 em sua integralidade.

Quanto ao pedido do autuado para que os avisos e intimações referentes ao presente processo sejam dirigidos à advogada Ana Cláudia Akie Utumi, com endereço profissional na Rua Borges Lagoa, nº. 1.328, CEP 04.038-904, São Paulo-SP, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço requerido. Observo, no entanto, que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

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. **206886.0008/07-0**, lavrado contra **CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$504.223,13**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 498.407,43 e de 70% sobre R\$ 5.815,70, previstas nos incisos VII, alínea “a”, II, alíneas “a”, “b” e “e” e III 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, 16 de março de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR