

PROCESSO	- A. I. Nº 206900.0090/15-6
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A.
RECORRIDOS	- CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO- Acórdão 6ª JJF nº 0069-06/16
ORIGEM	- IFEP – DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 16/02/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0008-11/17

EMENTA: ICMS. 1. DIFERIMENTO. TERMO FINAL. AQUISIÇÕES DE REFEIÇÕES PARA FUNCIONÁRIOS. FALTA DE PAGAMENTO. O diferimento nas saídas de refeições encerra na entrada do estabelecimento adquirente. Não comprovado o recolhimento do ICMS diferido pelo remetente. Infração procedente. 2. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. A autuada comprovou o recolhimento em denúncia espontânea. Infração insubstancial. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) AQUISIÇÕES DE BENS PARA INTEGRAR O ATIVO IMBOLIZADO. Crédito integral indevido, por se tratar de aquisição para o Ativo Imobilizado, cabendo à glosa dos créditos apropriados integralmente. Item subsistente. b) MATERIAL PARA USO OU CONSUMO. Foram excluídos os produtos que se enquadravam como "intermediário" ou "imobilizado". Infração subsistente parcialmente. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS PARA INTEGRAR O ATIVO IMOBILIZADO. Cabe a exigência da diferença de alíquota em aquisições para o ativo imobilizado. Infração procedente. b) MATERIAL PARA USO OU CONSUMO. Foram excluídos os produtos que se enquadravam como "intermediário" ou "imobilizado". Item subsistente parcialmente. Recurso de Ofício NÃO PROVADO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVADO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício contra a Decisão da 6ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/06/2015 para cobrar ICMS no valor histórico de R\$791.421,01, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários (ANEXO G), conforme DEMONSTRATIVOS DAS AQUISIÇÕES DE REFEIÇÕES em anexo. No valor de R\$20.350,35, multa 60%.

INFRAÇÃO 2 - Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve. (ANEXO H), o contribuinte lançou no conta corrente do ICMS nos meses de jan e fev de 2013, parcelas indevidas a título de parcela incentivada do programa desenvolve, em razão de ter calculado as mesmas em desacordo com a legislação em vigor e também contrariando as orientações da Instrução Normativa DAT 27/09, tudo em conformidade com o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO MENSAL DO DESENVOLVE em anexo. No valor de R\$317.775,77, multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. (ANEXO F), a empresa utilizou o valor integral do ICMS destacado no documento fiscal, no mês de aquisição de mercadoria destinado ao Ativo Imobilizado da empresa, tudo

conforme com o DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INTEGRAL DE ATIVO IMOBILIZADO NO MÊS DE AQUISIÇÃO em anexo. No valor de R\$37.459,45, multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. (ANEXO I), falta de recolhimento do ICMS devido referente ao Diferencial de Alíquotas em aquisição interestadual conforme DEMONSTRATIVO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DEVIDO - ATIVO IMOBILIZADO em anexo. No valor de R\$56.189,18, multa de 60%.

INFRAÇÃO 5 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. (ANEXO J) referente aos produtos relacionados no DEMONSTRATIVO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DEVIDO - MATERIAL DE CONSUMO em anexo. No valor de R\$97.265,72, multa de 60%.

INFRAÇÃO 6 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. (ANEXO E) referente aos produtos relacionados no DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS INDEVIDOS NAS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE CONSUMO em anexo. No valor de R\$262.380,54, multa de 60%.

Após o lançamento, foi apresentada Defesa Administrativa tempestiva às fls. 64 a 97 clamando pela improcedência das infrações, e a correspondente Informação Fiscal às fls. 227 a 228, onde acata parte dos argumentos defensivos, opinando pela procedência parcial do lançamento fiscal.

Concluída a instrução, a 6ª JJF julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, de maneira unânime, conforme o voto abaixo colacionado, *verbo ad verbum*:

VOTO

Inicialmente devo registrar que compulsando os autos verifico a regularidade do presente processo administrativo fiscal por estar revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Passando a examinar o mérito, primeiramente quanto à infração 1, devo registrar que não coaduno com os argumentos esposados pela defesa quando afirma ser descabida a aplicação desta exigência de crédito tributário pelo Fisco por violação ao artigo 286, inciso VII, § 2º, I, do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/12), quanto a exigência do recolhimento do ICMS por conta do encerramento da fase de diferimento na entrada dos produtos no seu estabelecimento, com relação às suas aquisições de refeições junto a empresa GR Serviços e Alimentação Ltda., pois, não se pôde comprovar nos autos, de fato, que a empresa fornecedora, a despeito de emitir as correspondentes Notas Fiscais, já com o destaque do imposto, vide fls. 74 a 104, haver comprovação de que este imposto foi efetivamente recolhido. Cabe registrar que a responsabilidade tributária no caso em tela é exclusiva da Impugnante, trata-se de operação albergada pela substituição tributária por diferimento, em que a legislação de regência estabeleceu seu termo no momento da entrada da mercadoria (refeição destinadas a consumo por parte de seus empregados) no estabelecimento adquirente, que no caso é a empresa Autuada. Inclusive o destaque do ICMS antes de poder ser um argumento a favor da defesa é uma procedimento ilegal, pois consta no § 1º do Art. 286 do RICMS/12 que "não é permitido o destaque do imposto nos documentos fiscais relativos a operações beneficiadas com o regime de diferimento.". De modo, que considero a infração subsistente. E por tudo o dito, indefiro o pedido de diligência solicitado, posto que a comprovação dos referidos recolhimentos é de responsabilidade exclusiva da Impugnante, e considerando que pode ser comprovado diretamente com o seu fornecedor, descabe diligência para este feito.

Quanto a infração 2 a despeito da defesa admitir que a Autuada, de fato, cometeu um equívoco na apuração das parcelas incentivadas do Programa DESENVOLVE, recolhendo o ICMS devido em valor insuficiente, a Autuada afirma e comprova pelos documentos acostados às fls. 87 a 89, que procedeu a denúncia espontânea e o efetivo recolhimento do montante exigido pela infração em tela, inclusive constatei a ocorrência do pagamento nos registro da SEFAZ e posso afirmar que a assertiva da defesa espelha a verdade. Não concordo com a arguição dos Autuantes quando evocam o Art. 18 do Decreto nº 8.205/02, pois o caso vertente não trata de falta de recolhimento e sim de recolhimento a menor, e maiormente porque foi este lapso corrigido de forma espontânea através de denúncia específica perpetrada pela Autuada. Entendo, desta forma que a infração 2 é insubstancial.

Examinando as considerações da defesa e as contra argumentações dos Autuantes quanto a infração 3 e 4, inclino-me pela decisão imposta pelo fisco ao proceder ao lançamento deste crédito tributário, posto que analisando o produto MEMBRANA FIP ZLS 02995.12.952.1 M - que foi objeto da glosa de créditos fiscal conforme infração 3, e da exigência do diferencial de alíquotas conforme infração 4, entendo acertado o entendimento dos Auditores quanto a este produto se tratar de bem integrante do ativo permanente do estabelecimento, pois a despeito da defesa alegar que aludida mercadoria consiste em produto intermediário, tendo em vista que é utilizada durante o processo produtivo da Impugnante, verifiquei que se

trata de um produto que tem duração mínima de 3 (três) anos, conforme orientação colhida no sitio eletrônico de um fornecedor vide Site:<http://engarrafadormoderno.com.br/produtos/filtracao-por-membrana-uma-alternativa-real>, o qual assim descreve os produtos em questão: "As membranas têm uma vida útil mínima de 400 ciclos de limpeza antes de precisarem ser substituídas, o qual é igual a aproximadamente três anos de operação." Sendo assim, o produto em questão, difere diametralmente do conceito de produto intermediário, como quer fazer crer a defesa, pois não se esgota em apenas um ciclo do processo produtivo, se enquadrando de fato no conceito de "ativo imobilizado" pois como é sabido, enquadraram-se sob esta rubrica contábil os produtos adquiridos sem o animo comercial e que tenha vida útil superior a doze meses, como de fato se enquadraria o produto em tela. Destarte, considero acertada as infrações 3 e 4.

As infrações 5 e 6 tratam da exigência da diferença de alíquotas e da glosa de créditos fiscais decorrente da apropriação indevida quando da entrada de produtos entendidos pelos autuantes como "material de uso e consumo". Portanto, entendo que o ônus da questão que perpassa ambas as infrações 5 e 6 é a decisão quanto a natureza dos produtos que lhe dão objeto, se tratarem ou não de "material de uso e consumo" ou da mesma forma, se tratarem ou não de "produtos intermediários". Inicialmente, devo registrar, que concordo com a defesa de que o conceito de 'produtos intermediários' passou por evolução da jurisprudência e que atualmente, devem ser considerados aqueles materiais que têm vinculação com o processo produtivo, sem os quais a produção seria inviável, ou, ao menos, seriamente comprometida. Todavia, divirjo quanto à integralidade dos produtos objeto da autuação se classificarem como produtos intermediários, por isso passo a considerar cada um de per si.

Os PRODUTOS RELACIONADOS AO SISTEMA DE REFRIGERAÇÃO (CORRSHIELD NT4230, SPECTRUS BD 1500, SPECTRUS OX 1201, GENGARD GN8102 E GENGARD GN8203) - pois, como afirma a defesa que os produtos listados nesse item atuam no processo produtivo na fase de tratamento de água do sistema de refrigeração. Os três primeiros produtos (Corrshield NT4230, Spectrus BD 1500, Spectrus OX 1201) consistem em materiais utilizados para tratamento de água do sistema que resfria a cerveja no processo de fabricação e envase. A descrição pela defesa da utilização destes produtos deixam claro que sua atuação se dá fora do processo industrial, é absolutamente visível que são utilizados com procedimentos periféricos ao processo industrial, não podendo se enquadrar no contexto de produto intermediário como quer a defesa. Seguindo esse mesmo raciocínio, também não podemos reconhecer a essencialidade do Gengard GN8102 e do Gengard GN8203 no processo produtivo da Impugnante, uma vez que estes também atuam fora do processo produtivo da empresa visto que são utilizados no sistema de refrigeração, uma vez que consistem em material anti-incrustante e inibidor de corrosão, respectivamente, misturados à água do sistema de refrigeração para evitar a oxidação dos equipamentos. Para mim se adequariam sim como produtos de manutenção e por isso devem ter o tratamento tributário de material de uso ou consumo, restando que entendo acertada a classificação fiscal destes produtos no auto de Infração em tela.

Os produtos de SANITIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS UTILIZADOS DURANTE O PROCESSO PRODUTIVO (DIVOSAN OSA-N, DIVOSAN UNIFORCE DETERGENTE, DETERGENTE LEVEMENTE ALCALINO SAFEFOAM VI, DETERGENTE ACIDO NAP – 040,) explica a defesa que estes itens se prestam à sanitização interna e externa de equipamentos como tanques, máquinas de envase e caldeiras, todos empregados no processo produtivo da Impugnante. Discordo da defesa quando entende que estes produtos atendem a todos os critérios para a sua caracterização como intermediários. Repito, para estes produtos, as mesmas considerações do item anterior. Por isso entendo pela manutenção da autuação quanto a estes produtos também.

Os produtos de LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS (DICOLUBE 300), considerando que este produto, conforme diz a defesa, servem para limpar e lubrificar as esteiras transportadoras de garrafas de vidro, utilizadas no processo produtivo da Impugnante, entendo que de fato são utilizados efetivamente no processo produtivo, indiscutivelmente, posto participar em caráter essencial da engrenagem de fabricação, a despeito de não integrar o produto. Portanto, entendo que se trata de produto intermediário e, por conseguinte, com direito ao crédito por parte da autuada. Desta forma deve ser extraída do levantamento fiscal, pois está clara sua natureza de produto intermediário.

O COMBUSTÍVEL PARA EMPILHADEIRAS (GÁS GLP A GRANEL) - A empilhadeira não é também essencial ao processo produtivo, pois, sua utilização se dá fora do processo industrial, ou ocorre antes dele no abastecimento da linha de produção ou no seu final para movimentação do produto acabado. Portanto, que em virtude disto, de fato, deve ser entendido como material de uso ou consumo, devendo ser mantida a exação fiscal.

Os PALETES DE MADEIRA - Explica que os produtos descritos como Palete PBRI Desc Madeira Pinus 1,20 x 1,00, por sua vez, também constituem materiais indispensáveis na produção da Impugnante, por servirem como estrutura e suporte, bem como proporcionarem proteção para o armazenamento e montagem dos lotes, inclusive sendo o processo industrial automatizado. Fato que do ponto de vista da defesa torna evidente o caráter essencial da referida mercadoria no processo produtivo da cerveja, de modo que a não utilização dos paletes de madeira prejudicaria a produção e comercialização da bebida. Todavia, entendo

que estes produtos não se classificam como produtos intermediários e sim como ativo imobilizado, considerando a sua durabilidade e vida útil superior a doze meses devendo por isso serem excluídos do levantamento fiscal.

Os CARTUCHOS BRK39T050NN BEERKLEAN – FILTRAÇÃO DA CERVEJA - Afirma o defendente que este produto se presta ao processo de filtração da cerveja, na fase final do processo produtivo, de modo que entendo que participa do processo de produção, e deve ser classificado como produto intermediário, devendo, portanto, ser excluído do levantamento fiscal.

De forma que deve ser reformulada a infração 5 – ANEXO J, para serem excluídos dos seus cálculos os produtos listados na planilha a seguir:

DATA	N. F.	PRODUTO	UTILIZAÇÃO	VAL AUT.
18/01/2013	539726	DICOLUBE 300	LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS	604,66
24/01/2013	543802	DICOLUBE 300	LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS	3.174,44
19/07/2013	620842	DICOLUBE 300	LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS	4.534,92
12/09/2013	641834	DICOLUBE 300	LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS	3.779,10
20/11/2013	667084	DICOLUBE 300	LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS	1.511,64
29/11/2013	671006	DICOLUBE 300	LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS	755,82
29/11/2013	671007	DICOLUBE 300	LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS	1.133,73
TOTAL				15.494,31

Restando que o valor do débito referente à infração 5 fica reduzido de R\$15.494,31, passa a ser exigido da Autuada o valor de R\$81.771,41.

Da mesma forma que deve ser reformulada a infração 6 – ANEXO 6, para serem excluídos dos seus cálculos os produtos listados na planilha a seguir:

DATA	N. F.	PRODUTO	UTILIZAÇÃO	VAL AUT.
10/01/2013	5613	CARTUCHO BRK39T050NN BEERKLEAN	FILTRAÇÃO DA CERVEJA	785,66
18/01/2013	539726	DICOLUBE 300	LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS	423,26
24/01/2013	543802	DICOLUBE 300	LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS	2.222,11
31/01/2013	5741	CARTUCHO BRK39T050NN BEERKLEAN	FILTRAÇÃO DA CERVEJA	785,66
31/01/2013	5746	CARTUCHO BRK39T050NN BEERKLEAN	FILTRAÇÃO DA CERVEJA	1.309,43
21/02/2013	5943	CARTUCHO BRK39T050NN BEERKLEAN	FILTRAÇÃO DA CERVEJA	785,66
28/02/2013	561229	DICOLUBE 300	LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS	2.116,30
10/12/2013	671451	DICOLUBE 300	LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS	845,20
10/12/2013	673190	DICOLUBE 300	LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS	2.253,86
11/12/2013	1709	Paleta PBRI Desc Madeira Pinus 1,20 x 1,00	PALETE DE MADEIRA	2.858,02
16/12/2013	1712	Paleta PBRI Desc Madeira Pinus 1,20 x 1,00	PALETE DE MADEIRA	4.082,89
19/12/2013	8006	CARTUCHO BRK39T050NN BEERKLEAN	FILTRAÇÃO DA CERVEJA	1.571,28
TOTAL				20.039,33

Restando que o valor do débito referente à infração 6 fica reduzido de R\$20.039,33, e passa a ser exigido da Autuada o valor de R\$242.341,21.

Desta forma entendo que o valor atual do débito, considerando a insubsistência da infração 2 e a redução das infrações 5 e 6, fica reduzido de R\$791.421,01 para R\$438.111,60.

De modo que voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL deste Auto de Infração, conforme o demonstrativo abaixo:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE	20.350,35	20.350,35	60%
02	IMPROCEDENTE	317.775,77	0,00	-----
03	PROCEDENTE	37.459,45	37.459,45	60%
04	PROCEDENTE	56.189,18	56.189,18	60%
05	PROCEDENTE EM PARTE	97.265,72	81.771,41	60%
06	PROCEDENTE EM PARTE	262.380,54	242.341,21	60%
TOTAL		791.421,01	438.111,60	

Na Resolução do Acórdão, houve a interposição do Recurso de Ofício pela 6ª JJF, consoante previsão legal, devido à desoneração ocorrida nas infrações 2, 5 e 6. Por sua vez, o contribuinte, inconformado com a Decisão, interpôs tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 230 a 261, objetivando a revisão do julgamento, no que tange as infrações 1, 3, 4, 5 e 6.

Após um breve histórico dos fatos e das infrações lançadas, passa a discorrer sobre seus argumentos recursais.

Primeiramente alega que houve a extinção do crédito tributário em relação à infração 01, por entender que já houve pagamento por parte da empresa fornecedora da alimentação, que emitiu as correspondentes Notas Fiscais já com o destaque do imposto.

Aduz que houve pedido de diligência para verificação do pagamento realizado pela GR Serviços e Alimentação Ltda., bem como fala que as Notas Fiscais foram emitidas com o destaque do imposto, não sendo mencionado no campo de informações adicionais a responsabilidade de recolhimento com diferimento pelo tomador, a Recorrente, entendendo que o recolhimento já havia sido devidamente efetuado, não pode ser responsabilizada.

Diz não ser razoável “*a manutenção da referida exigência, sem que seja previamente verificado junto à empresa fornecedora das refeições o regular recolhimento do ICMS incidente sobre esta operação, sob pena de dupla cobrança e enriquecimento sem causa do Estado da Bahia*”.

No que concerne às infrações 3, 4, 5 e 6, assevera que não merecem subsistir tendo em vista que todas as mercadorias adquiridas tratam-se de produtos intermediários, e não de bens destinados ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo da Recorrente.

Sintetiza suas teses da seguinte forma:

As infrações 03 e 04 foram mantidas pelos julgadores de 1ª instância, que entenderam por classificar o produto “Membrana FIP ZLS 02995.12.952.1 M” como bem integrante do ativo permanente do estabelecimento, e não como produto intermediário, mantendo as exações para cobrança de ICMS decorrente de creditamento indevido e diferencial de alíquota.

Quanto às infrações 05 e 06, não obstante o acerto do acórdão de considerar como produtos intermediários aqueles que “têm vinculação com o processo produtivo, sem os quais a produção seria inviável, ou, ao menos, seriamente comprometida”, apenas alguns produtos foram categorizados como intermediários, de modo que parte da cobrança foi cancelada, tendo sido mantido o valor de R\$ 324.112,65 do imposto originalmente cobrado de R\$ 359.646,26 quanto a estas infrações.

Ao final do tópico, propala que as referidas infrações devem ser integralmente rechaçadas, tendo em vista que todos os materiais listados pela Fiscalização são produtos intermediários, cujo conceito assevera ser o seguinte: “*devem ser considerados insumos aqueles materiais que têm vinculação com o processo produtivo, sem os quais a produção seria inviável, ou, ao menos, seriamente comprometida.*”.

Rechaça a idéia de que o produto deve ter contato direto com o produto produzido ou com suas embalagens ou insumos, consoante o artigo 93, §1º do RICMS/BA-97, consoante o disposto nos artigos 24 a 31 da Lei nº 7.014/96.

Entende que, da leitura do art. 93 do RICMS/BA, “*chega-se à conclusão de que o direito ao crédito pela legislação local depende do atendimento aos pressupostos devidamente positivados, quais sejam: (i) estar o produto vinculado à produção, (ii) ser empregado no processo de produção; ou (iii) integrar o produto final*”.

Em seu socorro, junta vários entendimentos de tributários pátrios, dentre eles a ementa do Acórdão que julgou o AI 269200.0940/11-0, em 09.10.2013 e do Recurso Especial nº 1366437/PR, a seguir colacionado, *in litteris*:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. CREDITAMENTO.TELAS, MANTAS E FELTROS EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DO PAPEL. PRODUTOS CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO. NÃO SUJEIÇÃO À LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NO ART. 33, I, DA LC 87/96.

1. Discute-se neste recurso especial se o creditamento de ICMS relativo às aquisições de telas, mantas e feltros, empregados na fabricação de papel, está provisoriamente impedido pela limitação temporal prevista no art. 33, I, da LC 87/96.

2. Tratando-se de uma exceção de ordem temporal que condiciona o exercício do direito de creditamento assegurado pelo caput do art.20 da LC 87/96, a regra prevista no art. 33, I, dessa mesma lei complementar deve ser interpretada restritivamente, sob pena de, mediante eventual e indevido entendimento mais ampliativo, tornar sem efeito as importantes modificações normativas realizadas pela Lei Kandir. Assim, conforme a literalidade desse dispositivo legal, apenas as entradas referentes ao uso e consumo do estabelecimento, ou seja, do local que dá suporte à atividade fim da empresa (art. 11, § 3º, da LC 87/96), têm o direito do respectivo creditamento protraído, não sendo possível estender essa restrição às aquisições de mercadorias ou produtos a serem consumidos no processo produtivo.

3. De acordo com o contexto fático probatório delineado pelo Tribunal estadual, as telas, mantas e feltros são adquiridos pela recorrente para serem integralmente consumidos no processo de industrialização do papel, viabilizando, assim, a sua atividade fim.

Nesse contexto, verifica-se que tais materiais não se enquadram como de uso ou de consumo do

estabelecimento, mas, como produtos intermediários imprescindíveis ao processo de fabricação e, por isso, o creditamento correspondente a essas entradas não está sujeito à postergação de que trata o art. 33, I, da LC 87/96.

4. Recurso especial provido.”

(STJ, REsp 1366437/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 03/10/2013 – grifou-se)

Ao final do tópico, assevera que, diante de todo esse arcabouço legal e jurídico, “*que todos os produtos que tiveram o crédito glosado por parte da Fiscalização dão direito ao crédito, pois preenchem os requisitos para se enquadrarem na classificação de ‘produtos intermediários’*”.

Adiante, passa a descrever todo o seu processo produtivo e a participação de cada mercadoria objeto das autuações, sintetizado da seguinte forma:

- a) **Produto utilizado para filtração do mosto (membrana fip zls 02995.12.952.1 m)** – infrações 3 e 0 - consiste em produto intermediário, tendo em vista que é utilizada durante o processo produtivo da Recorrente. De acordo com a descrição do processo produtivo da cerveja, o mosto é a mistura do malte da cevada, do lúpulo e da água, principais ingredientes que se transformarão na cerveja. Para que o mosto seja obtido, o grão do malte de cevada, após passar por um processo de limpeza, é retirado de sua casca e moído, para então ser misturado com água, formando uma pasta. Após a mistura destes ingredientes, por ser o malte de cevada um grão, e o lúpulo uma espécie de planta, o mosto precisa passar por um procedimento de filtração, para separar o bagaço do líquido que será cozido. Dessa forma, é indubitável que estas membranas possuem natureza de produto intermediário, tendo em vista que são utilizadas integralmente no processo produtivo da Recorrente, com função indispensável e essencial para a obtenção do produto final de maneira adequada.
- b) **Produtos relativos à análise laboratorial e tratamento de efluentes** - a Amônia Kit Hach 2606945, a Solução DQO A – MERCK 1145380065 e a Solução DQO B- MERCK 1145390495 são empregados na análise e tratamento de efluentes gerados no processo produtivo e na fábrica, de responsabilidade da fábrica, submetendo-os ao tratamento, mediante correção do PH da água dos dejetos industriais, evitando assim a poluição do meio no qual estes serão descartados. O enquadramento no conceito de produtos intermediários também pode ser verificado com relação aos demais produtos elencados pela fiscalização, que consistem em materiais utilizados para análise de matérias-primas, cerveja acabada e semiacabada, que são utilizados durante as análises químicas das matérias-primas a serem utilizadas na fabricação da cerveja, e na aferição da qualidade do produto final, devem, sim, ser considerados intermediários, na medida em que destes procedimentos depende a qualidade da mercadoria a ser produzida, em respeito às regras de higiene impostas pelo órgão fiscalizador responsável.
- c) **Produtos relacionados ao sistema de refrigeração (corrshield nt4230, spectrus bd 1500, spectrus ox 1201, gengard gn8102 e gengard gn8203)** - os aludidos materiais possuem todas as características de produtos intermediários, de modo que são consumidos integralmente no processo produtivo e a inutilização de tais produtos compromete seriamente o processo produtivo da Recorrente. Os três primeiros produtos (Corrshield NT4230, Spectrus BD 1500, Spectrus OX 1201) consistem em materiais utilizados para tratamento de água do sistema que resfria a cerveja no processo de fabricação e envase. Além disso, destaque-se também o desgaste e exaurimento que sofrem referidos produtos, haja vista a necessidade de serem mensalmente repostos no processo produtivo. Segundo esse mesmo raciocínio, também há que se reconhecer a essencialidade do Gengard GN8102 e do Gengard GN8203 no processo produtivo da Recorrente, uma vez que estes também atuam no sistema de refrigeração, porém de forma diversa, uma vez que consistem em material anti-incrustante e inibidor de corrosão, respectivamente, misturados à água do sistema de refrigeração para evitar a oxidação dos equipamentos.
- d) **Sanitização de equipamentos utilizados durante o processo produtivo (divosan osa-n, divosan uniforce detergente, detergente levemente alcalino safefoam vi, detergente acido nap – 040,)** - Na condição de produtora de bebidas engarrafadas, repita-se, a Recorrente se sujeita à rigorosas normais procedimentais e de higiene determinadas pela ANVISA. No

âmbito do Ministério da Agricultura, a Portaria nº 368, de 04/09/97, aprovou o regulamento técnico sobre as condições higiênico-sanitárias e de boas práticas de fabricação de alimentos. De acordo com a cláusula 5.2.2, dessa Portaria nº 368, “Para impedir a contaminação dos alimentos, toda área de manipulação de alimentos, os equipamentos e utensílios, deverão ser limpos com a frequência necessária e desinfetados sempre que as circunstâncias assim o exijam.” Ainda de acordo com essa mesma Portaria, em seu item 5.2.3, “*Os detergentes e desinfetantes devem ser convenientes para o fim pretendido, devendo ser aprovados pelo organismo oficial competente (...)*”. Na esfera da ANVISA, a norma que regulamenta a industrialização de alimentos é a Portaria nº 326, de 01/08/1998, que apresenta disposições semelhantes às acima transcritas, no que diz respeito aos cuidados relacionados à higiene no ambiente produtivo. Percebe-se, portanto, que os produtos cujos créditos foram glosados são diretamente empregados no processo produtivo, ao passo em que são exigidos pela legislação pertinente, e que são consumidos na linha de produção, ao entrarem em contato com os equipamentos que se destinam à conclusão do produto final.

- e) •**Combustível para empilhadeiras (gás glp a granel)** - O gás GLP a granel é espécie de combustível para empilhadeiras, que são utilizadas no abastecimento da linha de produção e movimentação de produto acabado, mediante transporte dos insumos até os equipamentos próprios, e, após o término da fabricação, pelo deslocamento interno das mercadorias.

Em seguida, assevera que após a demonstração da função de cada um dos produtos que tiveram mantidas a cobrança de diferencial de alíquota e o crédito glosado pela Fiscalização no processo produtivo da Recorrente, bem como (i) a essencialidade destes no processo produtivo, e (ii) o desgaste e consequente exaurimento decorrente da aplicação na linha de produção, verifica-se que a integralidade dos produtos deve ser considerada como “produtos intermediários”.

Ao final de seu arrazoado, pede pela procedência do Recurso Voluntário, para que sejam cancelados os créditos em relação à infração 1, consoante o art. 156, I do CTN, bem como sejam declaradas improcedentes as infrações 3, 4, 5 e 6.

Protesta pela prova perícia e a conversão do feito em diligência para a verificação do recolhimento do ICMS deferido por parte da GR Serviços e Alimentação Ltda.

Não houve manifestação da PGE/PROFIS, devido a nova determinação legal.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)

Temos sob apreciação Recurso Voluntário e de Ofício contra a Decisão da 6ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração lavrado pelo suposto cometimento de 6 infrações.

Início a análise pelo apelo do Contribuinte que objetiva alterar o lançamento das infrações 1, 3, 4, 5 e 6.

No que tange a infração 1, lançada pela falta de recolhimento do ICMS deferido nas entradas de refeições, o Sujeito Passivo alega que o ICMS já foi pago pela empresa fornecedora, não sendo devido mais nenhum tributo sobre essas operações.

Em que pese a tese recursal, entendo que a mesma não merece acolhida, pois, a legislação é muito clara em determinar a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS na entrada da mercadorias, consoante o art. 286, inciso VII, §2º do RICMA/BA-12, abaixo transcrito:

Art. 286. É deferido o lançamento do ICMS:

(...)

§ 2º As hipóteses de deferimento previstas neste artigo encerram na saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização, exceto em relação às hipóteses a seguir indicadas, cujo encerramento ocorrerá na entrada dos produtos no estabelecimento:

I - nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados;

Em que pese a norma não ser bem escrita, constata-se que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS é do estabelecimento tomador do serviço, pois, o deferimento se encerra no momento da

entrada dos produtos na empresa que adquire as refeições para consumo de seus empregados.

Conforme o §1º do mesmo artigo, “não é permitido o destaque do imposto nos documentos fiscais relativos a operações beneficiadas com o regime de diferimento”, ou seja, não pode a prestadora de serviço fazer o destaque do ICMS, pois, o pagamento do imposto só será realizado pelo tomador, no momento da entrada dos produtos.

Portanto, além de ser subsistente a infração, é desnecessária a diligência solicitada, uma vez que não importa para elidir a presente exação, a existência de pagamento anterior por parte da empresa GR Serviços e Alimentação Ltda.. Ademais, caso tenha havido o equivocado pagamento, este poderá ser restituído mediante procedimento próprio, por parte de quem, equivocadamente, adimpliu com o tributo de responsabilidade de outrem.

Infração 1, subsistente consoante julgamento de piso.

Quanto às infrações 3 e 4, referentes à aquisição de produto utilizado para filtração do mosto a membrana fip zls 02995.12.952.1 M, considerado ativo fixo do estabelecimento, o Contribuinte alega que se trata de produto essencial ao seu processo produtivo.

Entretanto, devido à natureza do produto, comprehendo que se trata peça que parte do seu ativo fixo, consoante a vida útil da mercadoria. Portanto, mesmo sendo essencial ao processo produtivo, as regras de creditamento de ativo fixo é outra, não podendo ser realizada de uma só vez, como feito pelo Contribuinte.

Assim, deveria ser observada as normas do art. 20, § 5º da Lei Complementar nº 87/96, que estabelecem que o crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente e respectivos serviços de transporte deve ser utilizado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês.

Portanto, entendo subsistentes as infrações 3 e 4, relativas à aquisição do produto MEMBRANA FIP ZLS 02995.12.952.1 M.

Passo a análise conjunta das infrações 5 e 6, por terem a mesma matéria de fundo.

O motivo das infrações é a glosa de créditos sobre as aquisições de produtos considerados pela fiscalização como destinados ao de uso e consumo do estabelecimento (infração 05), bem assim o ICMS correspondente ao diferencial de alíquota interestadual nas aquisições destes produtos advindo de outras unidades da Federação (infração 6).

De plano, deixo claro o dissenso quanto à necessidade de integração do produto final, requisito elencado em legislação passada, que não mais vige após a promulgação da Constituição Federal de 1988 e, especialmente, da Lei Complementar nº 87/96.

Pois bem. As infrações ora guerreadas foram assim lançadas, *in verbis*:

INFRAÇÃO 5 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. (ANEXO J) referente aos produtos relacionados no DEMONSTRATIVO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DEVIDO - MATERIAL DE CONSUMO em anexo. No valor de R\$97.265,72, multa de 60%.

INFRAÇÃO 6 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. (ANEXO E) referente aos produtos relacionados no DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS INDEVIDOS NAS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE CONSUMO em anexo. No valor de R\$262.380,54, multa de 60%.

Portanto, a questão posta em discussão nestas infrações PAF diz respeito, fundamentalmente, à classificação destes produtos.

No entender do n. Relator, todos os produtos relacionados aos mencionados lançamentos são produtos de uso e consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, a teor do quanto previsto no artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA vigente à época dos fatos, bem como impõem o recolhimento do diferencial de alíquotas.

Pela sua importância, transcrevemos as citadas normas, *in verbis*:

Art. 93. (...)

V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

(...)

b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas 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;

Em sentido oposto, sustenta o Recorrente que ditos produtos se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril e, porquanto, preenchem os requisitos legais para o direito ao crédito do ICMS, conforme o artigo 93, inciso I, alínea ‘b’, parágrafo 1º, do RICMS/BA-97, então vigente, e abaixo colacionado, *in litteris*:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;

(...)

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível concluir que **o legislador estadual**, ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I do §1º, **estabeleceu que devem estar presentes**, para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, **uma das condições ali elencadas**, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização e; i) deve ser consumida no mencionado processo OU ii) deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se refere a alínea “b” destina-se a abranger os produtos intermediários, o material de embalagem, bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos, tal como estabelecido pelo comando emanado da alínea “a”.

Portanto, as mercadorias que dão direito ao crédito, devem ter como característica: i) a vinculação à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, ii.a) podendo ser consumidas no processo produtivo (v.g. produtos intermediários – alínea ‘b’) ou ii.b) na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso (v.g. matéria prima ou insumos – alínea ‘c’).

Cabe agora demonstrar o não enquadramento das mercadorias como sendo destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

Como se sabe, nem todas as mercadorias adquiridas por um estabelecimento se incorporam ao produto final. Este papel cabe tão somente às matérias primas, que, segundo Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, se constituem em toda substância corpórea, procedente da natureza,

utilizada para produzir, pela transformação, outro artigo ou outro produto, isto é, uma espécie nova.

Neste passo, considerando que tanto a matéria prima quanto o produto intermediário, em regra, se constituem em substâncias corpóreas que advém da natureza, é intuitivo inferir que a distinção entre ambos é determinada pelo fato de que, no processo de industrialização, o produto intermediário não integra o produto final, apesar de que, como a matéria-prima, participa e afigura-se essencial à consecução da atividade fabril.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplique-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem as alíneas “a” e “b” destina-se a abranger os produtos intermediários, o material de embalagem, **bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos**, tal como estabelecido pelo comando emanado da alínea “a”.

Neste ponto, faz-se cogente apontar o conceito legal das mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, conforme a dicção do inciso V, alínea ‘b’, do artigo 93 do então vigente RCIMS/BA-97, abaixo colacionado:

Art. 93

(...)

V – o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas 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. (grifos meus)

Como se constata, através do texto legal acima reproduzido, a norma regulamentar define o que se deve entender como mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento, utilizando, para tanto, o advérbio **não** para expressar o conceito pretendido pela negação.

O legislador estabeleceu claramente que mercadoria de uso e consumo, que não dá direito ao crédito, é aquela que não é consumida ou não integram o produto final ou o serviço, como elemento indispensável ou necessário.

Logo, dará direito ao crédito caso a mercadoria seja consumida na produção ou integre o produto final, pois, por lógica, será um produto intermediário ou insumo (ambos elementos indispensáveis ou necessários para a produção).

Tal metodologia é provida de extrema razoabilidade na medida em que não seria possível ao legislador, neste caso, prever todas as situações a que a norma de exceção ali estabelecida deve ser aplicada, em vista da diversidade de atividades fabris, comerciais e de prestação de serviços a que ela se destina. Não podemos perder de vista que certos produtos que numa atividade fabril se caracterizam como matérias primas, noutro podem ser tidos como material de consumo e vice e versa.

Nestes termos, para que chegue a adequada exegese da norma ora estudada necessário se torna proceder à interpretação sistemática do artigo 93, com vistas a integrar as regras contidas no §1º, que são afirmativas e que traduzem os requisitos necessários ao gozo do direito ao crédito do imposto até o ano de 2020, com as suas disposições que são lhe fazem oposição, porquanto, negativas, previstas no seu inciso V.

Adotado tal procedimento, será possível inferir com clareza hialina que na atividade de aquisição de mercadoria, matéria prima, produto intermediário, realizada em observância a quaisquer das condições previstas no §1º do então vigente art. 93 do RICMS/BA-97, garante ao adquirente o direito a crédito do imposto destacado no respectivo documento fiscal, exceto se este produto

não for efetivamente consumido no processo fabril na condição de elemento indispensável ou necessário à sua consecução.

Cabe trazer à colação, ementa do Recurso Especial nº 1366437/PR, que muito bem tratou sobre a essencialidade na cadeia produtiva como característica definidora do produto intermediário, *in litteris*:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. CREDITAMENTO.TELAS, MANTAS E FELTROS EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DO PAPEL. PRODUTOS CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO. NÃO SUJEIÇÃO À LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NO ART. 33, I, DA LC 87/96."

1. Discute-se neste recurso especial se o creditamento de ICMS relativo às aquisições de telas, mantas e feltros, empregados na fabricação de papel, está provisoriamente impedido pela limitação temporal prevista no art. 33, I, da LC 87/96.

2. Tratando-se de uma exceção de ordem temporal que condiciona o exercício do direito de creditamento assegurado pelo caput do art.20 da LC 87/96, a regra prevista no art. 33, I, dessa mesma lei complementar deve ser interpretada restritivamente, sob pena de, mediante eventual e indevido entendimento mais ampliativo, tornar sem efeito as importantes modificações normativas realizadas pela Lei Kandir. Assim, conforme a literalidade desse dispositivo legal, apenas as entradas referentes ao uso e consumo do estabelecimento, ou seja, do local que dá suporte à atividade fim da empresa (art. 11, § 3º, da LC 87/96), têm o direito do respectivo creditamento protraído, não sendo possível estender essa restrição às aquisições de mercadorias ou produtos a serem consumidos no processo produtivo.

3. De acordo com o contexto fático probatório delineado pelo Tribunal estadual, as telas, mantas e feltros são adquiridos pela recorrente para serem integralmente consumidos no processo de industrialização do papel, viabilizando, assim, a sua atividade fim.

Nesse contexto, verifica-se que tais materiais não se enquadram como de uso ou de consumo do estabelecimento, mas, como produtos intermediários imprescindíveis ao processo de fabricação e, por isso, o creditamento correspondente a essas entradas não está sujeito à postergação de que trata o art. 33, I, da LC 87/96.

4. Recurso especial provido."

(STJ, REsp 1366437/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 03/10/2013 – grifou-se)

Nesta hipótese, e apenas nesta, será considerado como não destinado à industrialização se subsumindo, por conseguinte, ao conceito de material de uso e consumo traçado pelas alíneas “a” e “b” do inciso V do artigo 93.

Entretanto, para o deslinde do feito cabe-me aplicar o quanto disposto na legislação de regência à situação fática dos autos com objetivo de concluir acerca da procedência ou não do lançamento de ofício.

Da análise do conjunto probatório dos autos, verifica-se que não há controvérsia no que concerne à função desempenhada por cada um dos produtos no processo industrial do Recorrente.

Assim, entendo que devam ser excluídos da autuação: **ii)** os produtos relativos à análise laboratorial e tratamento de efluentes; **iii)** os produtos relacionados ao sistema de refrigeração (corrshield nt4230, spectrus bd 1500, spectrus ox 1201, gengard gn8102 e gengard gn8203); **iv)** Sanitização de equipamentos utilizados durante o processo produtivo (divosan osa-n, divosan uniforce detergente, detergente levemente alcalino safefoam vi, detergente ácido nap – 040,); **v)** Combustível para empilhadeiras (gás glp a granel).

Realmente, matéria prima não são, uma vez que não integram o produto final.

Por outro lado, notório é que a aplicação de todos os produtos aqui tratados está vinculada ao processo fabril do Recorrente, porque a ele encontra-se, de forma inegável e intrinsecamente relacionada, bem assim que são nele consumidos ou utilizados ou vinculados na condição de elementos indispensáveis ou necessários à sua consecução.

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no moderno entendimento do que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsumem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea “b” do inciso V do artigo 93, do vigente RICMS/BA-97, devendo, assim, SER GARANTIDO AO RECORRENTE O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO

DESTACADO NOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS DE AQUISIÇÃO, BEM COMO DISPENSADO O RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL.

Portanto, as infrações 5 e 6 são Insubsistentes. (134 - mantidas)

Recurso Voluntário Parcialmente Provisto.

Adentro ao julgamento do Recurso de Ofício, referente às infrações 2, 5 e 6.

No que tange a infração 2, restou constada a denúncia espontânea, com o efetivo recolhimento do imposto devido, consoante os DAE de fls. 87 a 89.

Assim, entendo que não merece reparo algum a esse item da autuação.

Quanto às desonerações ocorridas nas infrações 5 e 6, referentes aos produtos Paletes de Madeira, lubrificação de esteiras e Cartuchos BRK39T050NN BEERKLEAN, para filtração da cerveja, entendo que são devidas, primeiramente por serem essenciais ao processo produtivo ou, ao menos, funcionar como recipientes de embalagem, no caso dos palletes.

Entretanto, seguindo o julgamento da Junta, eles seriam enquadrados como ativo, por ter uma vida útil maior de 12 meses e, portanto, seriam devidas nas infrações 3 e 4, que trataram desse tipo de produto (ativo fixo).

Destarte, concordo com a diminuição realizada nas infrações 5 e 6, devendo ser mantido o julgamento de base.

De todo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para julgar Insubsistentes as infrações 5 e 6, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Infrações 5 e 6)

Peço vênia ao nobre relator para adotar posicionamento divergente àquele manifestado em seu voto, especificamente naquilo que se reporta às infrações 5 e 6, pois não acolho as alegações defensivas relativas a: **a**) os produtos relativos à análise laboratorial e tratamento de efluentes; **b**) os produtos relacionados ao sistema de refrigeração (corrshield nt4230, spectrus bd 1500, spectrus ox 1201, gengard gn8102 e gengard gn8203); **c**) Sanitização de equipamentos utilizados durante o processo produtivo (divosan osa-n, divosan uniforce detergente, detergente levemente alcalino safefoam vi, detergente acido nap – 040,); e **d**) Combustível para empilhadeiras (gás glp a granel), conforme razões que detalho a seguir. Impõem-se, para tal, breves considerações acerca da legislação relativa à matéria, conforme passo a fazer.

Introduzida no Direito Brasileiro pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, a técnica da não-cumulatividade seguiu o modelo copiado dos franceses e tem como marca um regime de créditos do tipo “produto-físico”, o que representa, na prática, uma atitude mais restritiva do que a adotada em países que seguem o modelo do “crédito financeiro”.

A legislação atual manteve, em linhas gerais, essa sistemática, em que pese a sua mitigação pela Lei Complementar nº 87/96, mediante a qual se passou a admitir o creditamento nas aquisições referentes a bens destinados ao ativo permanente.

Assim é que o crédito fiscal não se constitui (diferentemente do que pensam alguns), em um direito autonomamente consagrado pela Constituição Federal, senão num instrumento legal cuja finalidade é dar operatividade ao princípio da não-cumulatividade. Ou seja, a regra geral do direito ao crédito fiscal tem como requisito a ocorrência de uma operação subsequente tributada pelo imposto, na qual o crédito funcionará como parcela dedutiva, evitando a cumulação do ICMS.

Exatamente por isso, o legislador impôs uma série de limites e restrições ao uso do crédito pelo estabelecimento mercantil. Na área industrial, que é de nosso interesse, a disciplina do crédito se encontra, basicamente, no art. 93, inciso I, alínea “b” do RICMS:

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

a) ...

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização (grifo nosso);”

Percebam que além de ter que se enquadrar nas quatro categorias referidas acima (matérias primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem), faz-se indispensável (pela dicção do dispositivo em comento) que as aquisições dessas mercadorias tenham por finalidade o emprego no processo de industrialização, sem o que o crédito será indevido.

Mal satisfeito com a restrição imposta pela alínea “b” do inciso I do artigo 93, o legislador tratou de restringir mais ainda o direito ao crédito, ao disciplinar no § 1º desse mesmo artigo:

“Art. 93. ...

... § 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;”*

Parece, assim, não haver dúvidas de que a vontade do legislador é de restringir o crédito de ICMS àqueles itens cuja participação no processo produtivo traduz-se como “indispensável”.

Analizando os itens de mercadorias objetos da presente autuação, é possível concluir o seguinte.

Quanto aos produtos relativos ao tratamento de efluentes, não podem ensejar direito ao crédito na medida em que não possuem qualquer aplicação ao processo de industrialização. De fato, as mercadorias utilizadas no tratamento de efluentes não tem ligação com o processo de obtenção dos produtos pela planta industrial, pois tal atividade se desenvolve posteriormente à fabricação, não possuindo qualquer relação de essencialidade ou de integração com o produto vendido posteriormente.

Essa é a jurisprudência dominante neste Conselho de Fazenda, conforme Acórdãos CJF Nº 0137-12/16, CJF Nº 0103-12/16 e CJF Nº 0035-12/16, todos da lavra da 2ª CJF, cujas ementas reproduzo abaixo.

*“2a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0137-12/16*

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOR. Operações com Marine Gasoil (óleo diesel marítimo). Não há distinção entre o regime de tributação do óleo diesel rodoviário e o marítimo, preconizado na legislação estadual, que incluiu o óleo combustível (NCM/SH 2710.19.21), de forma geral, na sistemática da substituição tributária. Aplicável às operações objeto da autuação a MVA específica de óleo diesel. Item subsistente. Mantida a Decisão. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Comprovado que os produtos listados, dentre os quais se incluem nitrogênio líquido, cloro, inibidores de corrosão, etc., são utilizados no combate a incêndio, na preservação de equipamentos, tratamento de água e efluentes, não correspondendo a atividade produtiva, logo, sem direito a crédito de ICMS (grifo acrescido). Redução débito após exclusão de notas fiscais emitidas para ajuste de saídas canceladas. Mantida a Decisão; b) TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. MERCADORIAS SOB NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PETRÓLEO. A partir do momento que foi adicionado ao petróleo, o Pentano (C5+) deixou de existir como produto individualizado, não havendo o direito ao creditamento, nos moldes efetuados pelo sujeito passivo, uma vez que petróleo foi o produto transportado e este, na operação interestadual, goza de não-incidência do ICMS na forma do artigo 155, X, “b”, da Constituição Federal. Alterada a Decisão para restabelecer o débito da quarta infração. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. Tratam-se dos mesmos bens da infração 2. Pelos mesmos fundamentos ali expostos, mantém-se a Decisão recorrida. Recurso de Ofício PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.”

“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0103-12/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 1.1. - **NITROGÊNIO (N2).** 1.2. - **ÁCIDO CLORÍDRICO (HCL).** As aquisições relacionadas a estes itens não se configuram como insumos ou produtos intermediários, e, sim, como materiais de uso e consumo pelo estabelecimento, visto que seu emprego ou utilização não estão afeitas diretamente ao processo produtivo. O nitrogênio possui a função de elemento de limpeza e de segurança, enquanto que o ácido clorídrico se trata de um produto que é utilizado após a conclusão do processo produtivo, com o fim de neutralizar os agentes poluentes presentes nos resíduos que necessitam ser descartados, configurando-se, desta maneira, em um elemento químico empregado no tratamento de efluentes (grifo acrescido). Aplicação da regra prevista pelo Art. 42, inciso VII, "a" da Lei nº 7.014/96. Existência de saldos credores do imposto durante todo o período abrangido pela ação fiscal. Afastada a exigência do imposto, porém, mantida a aplicação da multa sobre o valor do crédito indevidamente utilizado. Não acatada a redução da multa. Infrações parcialmente subsistentes. Afastadas as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria."

"2a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0035-12/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo ao material destinado a higienização, limpeza, lubrificação e manutenção de equipamentos e das instalações industriais (uso e consumo). Admissível a utilização de crédito fiscal atinente aos insumos utilizados no processo produtivo da empresa. Diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, comprovou a existência de materiais de uso e consumo, mas também de insumos dentre as mercadorias arroladas no levantamento fiscal autuação. Excluídos do levantamento os valores glosados referentes às mercadorias caracterizadas como insumos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando as mercadorias são destinadas ao uso e consumo do estabelecimento. Este item da autuação é consequência direta da infração anterior, cabe a exclusão dos insumos e manutenção da exigência quanto aos materiais caracterizados como de consumo do estabelecimento. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. 3. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. OPERAÇÕES REGULARMENTE ESCRITURADAS. Excluída operação do levantamento fiscal cuja nota fiscal restou comprovado nos autos o seu cancelamento, reduzindo o valor da exigência. Infração parcialmente caracterizada. Indeferido o pedido de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVADO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVADO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria."

O mesmo tratamento deve ser dispensado às mercadorias utilizadas nos laboratórios, pois não tem qualquer relação com os produtos fabricados e que serão, posteriormente, tributados nas saídas, conforme tem decidido reiteradamente a jurisprudência dessa casa, mediante acórdãos CJF Nº 0372-12/15, CJF Nº 0123-11/15 e CJF 0172-11/02, abaixo reproduzidos.

"2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0372-12/15

EMENTA: ICMS. 1. EXPORTAÇÃO. FALTA DE PROVA DAS SAÍDAS PARA O EXTERIOR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Há correlação feita pelo recorrente com os documentos trazidos aos autos demonstrando claramente que houve exportação de parte das mercadorias. Modificada a Decisão recorrida. Infração parcialmente subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO. Não se vislumbra o fenômeno da fruição do prazo decadencial, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional (CTN). b) AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. Não é legítimo o crédito relativo às entradas interestaduais de bens alheios às atividades do recorrente, de uso em laboratório (grifo acrescido), sistemas de segurança etc. c) AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. 3. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Relativamente às infrações 5 e 6, o PAF foi convertido em diligência e, no que tange aos itens "BIG BAG" e "CONTEINER FLEXÍVEL", após verificação "in loco", não foram encontradas evidências de que esses materiais de embalagem retornaram às instalações fiscalizadas, razão por que os créditos foram corretamente acolhidos pela JJJ, com o consequente afastamento da exigência das diferenças de alíquotas. Igualmente afastados, pela Câmara, os valores referentes às compras de capas. Rejeitada a prejudicial de decadência. Decisão por maioria. Recurso de Ofício NÃO PROVADO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVADO. Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão não unânime.

"1a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0123-11/15

...

Relevante registrar que, a jurisprudência deste CONSEF aponta no sentido de que os materiais utilizados em análise laboratorial, tratamento de efluentes, tratamento de água para caldeira, limpeza de máquinas e

equipamentos, combustível (GLP) para empilhadeira e materiais para lubrificação de peças e máquinas, não tem a natureza de insumo da produção, portanto, não geram direito ao crédito fiscal e estão sujeitos ao pagamento do ICMS referente à diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais.
...”

Transcrevo parte do voto vencedor proferido no Acórdão CJF Nº 0172-11/02, conforme abaixo:

“...
No entanto, os produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, em verdade são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo (grifo acrescido), posto que a finalidade dos mesmos ou é assegurar a manutenção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, a preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. O consumo daqueles produtos não tem relação direta com a produção. Participam de forma indireta. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam, por exemplo, do processo de manutenção dos equipamentos, impõe-se enquadrá-los na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2003, por força de disposição da Lei Complementar nº 99/99. Nessa linha de entendimento vem se posicionando o CONSEF, através de julgados reiterados, a exemplo das Decisões de suas Câmaras, consignadas nos Acórdãos nos 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00 e 2667/00. Ao examinar a questão objeto da presente lide, os órgãos de Julgamento de segunda instância e a Câmara Superior, vêm decidindo, ainda que de forma não unânime, que é vedado o direito de crédito fiscal as aquisições de produtos destinados a tratamento de água com o objetivo de evitar a obsolescência precoce dos equipamentos industriais bem como o tratamento de resíduos e efluentes derivados do processo fabril.
...”

Melhor sorte não tem o sujeito passivo no que se refere aos produtos relacionados ao sistema de refrigeração, pois não possuem afetação direta ao processo produtivo, mas se destinam à proteção dos equipamentos frente à corrosão, conforme já decidiu esta casa, mediante o Acórdão nº 0238-11/15, cuja decisão reproduzo parcialmente abaixo.

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0238-11/15**

Verifico que conforme descritivo da função dos produtos no processo produtivo (fls. 456/470) e fundamentação contida no voto proferido pela 2ª JJF, os produtos:

1. *NALCO; KURIZET, DEARBORN, AQUATEC – são utilizados no tratamento de água de refrigeração, enquadrados como inibidores de corrosão, dispersantes ou anti-incrustantes e biocidas, que servem apenas para conservar os equipamentos expostos à água de refrigeração.*

...
Pelo exposto, conforme apreciado na Decisão ora recorrida, não se trata de aquisições de produtos intermediários que são “consumidos” pelo estabelecimento industrial exigindo renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo e sim de materiais de uso ou consumo utilizados no tratamento de água de refrigeração com finalidade de proteção dos ativos;
...”

Não é diferente o tratamento das mercadorias consumidas na sanitização de equipamentos utilizados durante o processo (divosan osa-n, divosan uniforce detergente, detergente levemente alcalino safefoam vi, detergente acido nap – 040), pois não se integram ao produto resultante do processo, prestando-se, apenas, para a limpeza do ambiente em invólucro onde será injetado o líquido. Vide Acórdão 0148-11/15, dessa 1ª CJF, abaixo reproduzido parcialmente.

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0148-11/15**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. Ficou demonstrada a destinação ao consumo e não como insumo, como pretende o impugnante....”

...
Conforme consta no relatório, trata-se de produtos utilizados na análise e tratamento de efluentes gerados no processo produtivo (dejetos industriais), aditivos, gás liquefeito de petróleo (GLP), hipoclorito de sódio, lubrificante esteira dicolube, sanitizante ácido divoson forte, soda cáustica.

...
Portanto, conforme fundamentado na decisão de piso, os produtos objeto da autuação “não se constituem em insumos ou produtos intermediários com direito a utilização de crédito fiscal (grifos acrescidos), não se ajustando às condições previstas no art. 93, §1º, I do RICMS/97”. Consequentemente, considero procedente a

*glosa dos créditos fiscais do ICMS relativos à infração 2, bem como a diferença de alíquota exigida na infração 4.
...”*

A mesma decisão, acima reproduzida, já fez expressa referência ao Combustível para empilhadeiras (gás GLP a granel), pois é utilizado nas máquinas, não se consumindo nem se integrando no processo. Nessa mesma linha de entendimento, trilha o Acórdão da 1ª CJF 0123-11/15, abaixo reproduzido parcialmente.

*“1a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0123-11/15*

*...
Pelo exposto, conforme fundamentado no voto vencedor proferido pela primeira instância, os produtos são destinados à:*

*...
- GLP: gás a granel utilizado no abastecimento de empilhadeiras utilizadas na linha de produção;*

*...
Pelo exposto, embora todos esses produtos estejam vinculados ao processo de industrialização (cerveja), não são consumidos no processo de forma que foram desgaste diretamente com os produtos fabricados ou não integra o produto final. ...”*

Assim, peço vênia ao nobre relator para proferir voto divergente, por entender que as mercadorias acima referidas não podem ensejar direito ao crédito fiscal.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206900.0090/15-6 lavrado contra CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$438.111,60, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral Oliveira, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Laís de Carvalho Silva e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de janeiro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR
(Recurso Voluntário)

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS