

A. I. Nº - 279691.3000/16-7  
AUTUADO - BRASIL KIRIN IND. DE BEBIDAS LTDA.  
AUTUANTES - CLÁUDIA LINS MENEZES LIMA e JOILSON SANTOS DA FONSECA  
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 22.12.2017

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0206-01/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Acertado o procedimento fiscal quanto à glosa dos créditos fiscais em relação à aquisição dos produtos destinados à sanitização de equipamentos, tratamento da água de refrigeração, cromatografia gasosa, laboratório, entre outros. Irrelevante sua condição de insumo, diante da sua finalidade na limpeza de tubulações para diminuir o processo de corrosão dos equipamentos, na assepsia de tanques para não causar contaminação microbiológica e no tratamento da água na estação de efluentes. Tais produtos, apesar de necessários ao processo fabril do autuado, também não integram e nem entram em contato com o produto final, assim como são consumidos são de forma integral ao final de cada processo produtivo. Infração caracterizada. 2. ESTORNO CRÉDITO FISCAL. AQUISIÇÃO MERCADORIA COM INCENTIVO FISCAL. Infração reconhecida. 3. RECOLHIMENTO MENOR. MERCADORIA ESCRITURADA. **a)** ALÍQUOTAS DIVERSAS. Infração reconhecida. **b)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Infração reconhecida. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. **a)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DE OUTRA UNIDADE FEDERADA. ATIVO FIXO. A Resolução nº 72/2010 do DESENVOLVE, habilitou projeto de ampliação do contribuinte autuado para “*produzir cervejas, refrigerantes, skinka em embalagens, Pet, sucos prontos para beber (néctar), inclusive suco tropical e envasar água mineral*”. Logo, os bens do ativo fixo que estão sujeitos ao deferimento do lançamento e do pagamento do ICMS diferencial de alíquotas são apenas aqueles que servirão ao setor produtivo e não aqueles posteriormente alocados em pontos de venda, na comercialização dos bens produzidos. Infração caracterizada. **b)** AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. Mantida a exigência fiscal em relação aos materiais adquiridos e destinados à sanitização de equipamentos, tratamento da água de refrigeração, cromatografia gasosa, laboratório, entre outros. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2016, exige crédito tributário de ICMS no valor histórico de R\$1.034.127,90 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, referente a aquisições de produtos utilizados na sanitização e manutenção de equipamentos, no laboratório e na estação de tratamento de efluentes. Anexo a planilha com a memória de cálculo do credito indevido, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, fevereiro a dezembro 2015. Valor R\$239.716,09. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - O contribuinte deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este estado, quando se verificar que o valor do imposto creditado é maior que o do imposto debitado. Obtendo-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as operações de entrada e a da saída subsequente da mesma mercadoria - Com repercussão, conforme anexo da infração a planilha com a relação de notas fiscais de saídas com débito inferior ao credito das entradas, bem como as notas fiscais de entrada equivalentes as respectivas notas de saídas, nos meses de fevereiro, maio a julho de 2014, maio a agosto, outubro e dezembro de 2015. Valor R\$39.039,91. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, decorrente da utilização equivocada da alíquota de 4% ao invés de 12%, nas saídas interestaduais. Segue no anexo da infração cópia do documento fiscal que ocasionou tal equívoco, bem como a memória de calculo do calculo da diferença do ICMS devido, no mês de junho de 2015. Valor R\$12.075,33. Multa 60%.

INFRAÇÃO 4 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, referente às saídas interestaduais de mercadorias com valor abaixo do custo de aquisição. Segue no anexo da infração a memória de cálculo com o valor do ICMS devido, bem como a relação das notas fiscais tanto de venda como de aquisição que motivaram o presente lançamento, nos meses de abril e julho de 2015. Valor R\$1.516,94. Multa 60%.

INFRAÇÃO 5 - 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, decorrente das aquisições de bens não destinado ao processo produtivo, nos meses de fevereiro, setembro e dezembro de 2014, janeiro a março, maio a dezembro de 2015. Valor R\$385.609,31. Multa 60%.

INFRAÇÃO 6 - 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, conforme anexo da Infração planilha com a memória de calculo do diferencial de alíquota devido, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, fevereiro a dezembro de 2015. Valor R\$356.170,32. Multa 60%.

O autuado apresenta defesa (fls. 50/65), reconhece as infrações 2, 3 e 4, impugna as demais.

Descreve os fundamentos da infração 1. Diz que a infração não merece prosperar. Consiste na qualificação ou não de determinados bens como insumos do processo produtivo. Enquanto a impugnante considera que tais bens revestem-se dessa qualidade, a autoridade fiscal toma-os por bens de uso e consumo do estabelecimento.

Adverte que a infração 6 diz respeito à mesma matéria. Assim, diante da comprovação da utilização dos referidos produtos no processo de fabricação de bebidas, enquanto insumos que são, deverá ser cancelada, necessariamente, não só o crédito tributário referente à infração 1, mas também aquele vinculado à infração 6.

Afirma que os insumos, no presente caso, são materiais aplicados, consumidos ou utilizados na fabricação da bebida, sendo indispensáveis para a obtenção do produto final, com a qualidade necessária ao consumo humano.

Tais insumos são contabilizados como custos, haja vista integrarem o processo de transformação; se

desgastam no curso da produção, não importa se de forma mais rápida ou mais lenta, motivo pelo qual legítima é a utilização dos créditos de ICMS relacionados à entrada dessas mercadorias. O direito ao crédito do ICMS incidente na aquisição destes insumos e utilizados no processo industrial não pode ser retirado do contribuinte. Caso contrário, o princípio constitucional da não cumulatividade estaria sendo descumprido, o que não pode ser aceito.

Transcreve, à guisa de exemplo, alguns produtos que são consumidos, integral ou parcialmente, no processo produtivo. Salienta que todos eles são essenciais ao processo e a sua retirada alteraria o produto ou a sua qualidade; o fato de alguns insumos entrarem em contato com o produto final apenas de forma indireta não afeta o direito ao crédito do ICMS. Transcreve, nesse sentido, o Parecer Tributário da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, nº 26943 de 13/11/2012, que dispõe favoravelmente ao crédito, assinalando:

*"( ... ) considerando a informação da Consulente de que a mesma realiza em seu estabelecimento diversas atividades relativas à produção e beneficiamento de fumo em folha - preparação de mudas, plantação, colheita e secagem, entendemos que o carvão adquirido para emprego na etapa de secagem do fumo caracterizase como um insumo do seu processo produtivo, conferindo à empresa o direito à apropriação do crédito fiscal relativo ao ICMS destacado nos documentos fiscais de aquisição do produto".*

Explica que o insumo "carvão", de que trata o parecer, não integra fisicamente o produto final "fumo em folha", não tem contato direto com o produto final, não o compõe fisicamente. No entanto, é inegável que este insumo colabora, efetivamente, para que o produto final atinja seu estado adequado para comercialização e utilização pelo ser humano.

Junta outro Parecer Tributário nº 11.930/2012 para sustentar suas razões.

*"( ... ) o direito ao crédito alcança exclusivamente as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e materiais de embalagem utilizados diretamente no processo de fabricação do vidro, na condição de produto cuja participação é indispensável à atividade fabril, ou que integrem o produto final. Nesse contexto, geram direito ao crédito do imposto as aquisições dos gases empregados nos equipamentos industriais, como força motriz ou agente catalisador, e as cantoneiras/calços utilizados para embalar e dar suporte aos vidros fabricados".*

Nesse caso, a utilização dos insumos a que se refere a acusação é necessária ao produto e não, apenas, ao funcionamento dos equipamentos de produção. Afirma que é o produto que demanda a eliminação de contaminantes e resíduos tóxicos, de forma que a não utilização desses insumos impediria a conclusão do processo de fabricação adequado e a consequente obtenção de produto destinado ao consumo humano.

Diz que a ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária) é responsável por normatizar, controlar e fiscalizar produtos e substâncias de interesse para a saúde pública. Nesta medida, sustenta que está submetida à fiscalização da ANVISA e tem o dever, decorrente da atividade que exerce, de aplicar os referidos insumos em seu processo de fabricação de bebidas, conforme expressa a Lei nº 9.782/99.

Não se trata de itens dispensáveis ao processo de fabricação de bebidas, mas de insumos essenciais à indústria de alimentos e bebidas, cuja utilização não é discricionária por parte da impugnante.

Registra ser produto em fabricação que demanda, por sua natureza vinculada ao consumo humano, a utilização dos referidos insumos no processo produtivo. Observa que a utilização dos referidos produtos não é uma necessidade do maquinário, para tomar possível seu funcionamento. É uma necessidade do produto em fabricação, qual seja, a bebida. Sem o emprego desses insumos, não haveria produto hábil ao consumo humano. As implicações seriam prejudiciais à saúde pública.

Nesta medida, afirma que deve ser reconhecido que, na indústria de bebidas (exercida pela impugnante), a utilização dos produtos SABAO LIQUIDO LUBRIFICANTE ESTEIRA, ESPUMA SANITIZANTE, SABAO DICOLUBE RS-148, GAS CLORO, ACIDO PERACETICO, DETERGENTE ACIDO PASCAL TETRA, ANTI-CORROSIVO DIVERGARD 810, LUBRIFICANTE A SECO, LUBRIF SECO DRYTECH 4 VL83 28,5KG e DETERGENTE DIVOSAN UNIFORCE possui vínculo direto com o processo de fabricação de bebidas, na condição de insumos consumidos no processo fabril, por demanda do

produto em fabricação (e não apenas do maquinário), e, nesta medida, são classificados como custo do processo de produção (DOC. 3).

Verifica que o fato de tributar-se o ICMS na saída do produto industrializado (acabado) - bebida - é condição que legitima o aproveitamento do crédito de ICMS que onerou a aquisição de todos os Insumos e produtos intermediários necessários à industrialização, produção e comercialização dos produtos acabados. O insumo enquanto elemento fundamental da cadeia de fabricação colabora e possibilita a obtenção de um produto final hábil ao consumo humano (fim a que se propõe a atividade do estabelecimento - fabricação de bebidas em geral). As saídas realizadas pela impugnante são tributadas por ICMS e, neste sentido, deve ser mantido o direito ao crédito sobre mercadorias que compõem o custo do produto acabado e interferem diretamente na produção de uma mercadoria hábil ao consumo humano.

Pede o cancelamento integralmente da exigência fiscal contida na infração 1.

Para infração 5, descreve a imputação. Declara que não merece prosperar, pois a autoridade fazendária acusa a impugnante do não recolhimento de ICMS sobre operações de aquisição interestadual de ativo imobilizado.

Esclarece que, em relação a parte das operações que são objeto da infração 5, o diferencial de alíquota foi corretamente recolhido. Para demonstrar, apresenta comprovação do pagamento do referido imposto, através dos seguintes documentos:

- a) Demonstrativo detalhado, por nota fiscal e mercadoria, do ICMS Diferencial de Alíquota recolhido (DOC. 4); e
- b) cópia da Apuração do ICMS (DOC. 5) referente aos meses de fevereiro e setembro de 2014 - nos quais é possível constatar o lançamento do ICMS Diferencial de Alíquota, no campo de "Ajustes a Débito", Código BA009999, em harmonia com o demonstrativo detalhado por documento fiscal.

Pontua os documentos fiscais que devem ser excluídos da infração 5, por comprovação do recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquota (quadro, fl. 61). Pede a exclusão de referidos documentos fiscais do demonstrativo 12A, conforme o artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, reduzindo-se o crédito tributário.

Diz que é ainda improcedente a acusação fiscal, vez que, e tais operações, o ICMS é deferido até o momento da desincorporação do bem do ativo imobilizado. Discorre que a empresa se dedica à produção e ao comércio de cervejas, refrigerantes e bebidas em geral. Nesse contexto, é evidente que os bens, referidos nessa infração 5, freezers, destinam-se à atividade profissional da impugnante e devem ser considerados como investimento para a ampliação de sua atuação no Estado da Bahia. Os bens pertencem ao ativo imobilizado e são alocados em pontos de venda. Acrescenta que é a própria impugnante que utiliza os bens de seu ativo imobilizado na consecução de suas atividades fins ao alocá-los junto aos pontos de venda para emprego exclusivamente na comercialização dos bens por ela produzidos.

Disse que conforme o artigo 2º, inciso I, alínea "c", do Decreto nº 8.205, de 03.04.2002 - reproduzido, que regulamenta o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, a impugnante faz jus ao benefício fiscal de diferir, nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo, o lançamento e o pagamento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas para o momento da desincorporação.

Sustenta que apenas quando da desincorporação dos bens a que se refere a autoridade fiscal é que caberia a exigência do ICMS devido em função da diferença de alíquotas. Explica que a desincorporação não se verificou.

As notas fiscais de saída de tais bens para alocação nos pontos de venda foram acostadas (DOC. 6), de forma que não restam dúvidas de que os bens objetos da autuação pertencem ao ativo imobilizado da impugnante, são imprescindíveis ao desenvolvimento de sua atividade-fim. Conclui que não há que se falar no pagamento do diferencial de alíquotas.

Pede a improcedência da exigência fiscal.

Para a infração 6, diferença de alíquotas sobre bens de consumo, reitera os argumentos aduzidos no item 01, pede o seu cancelamento integral. Em atenção ao princípio da eventualidade, que os autos sejam baixados em diligência necessária ao convencimento dos senhores julgadores e a confirmação dos fatos alegados pela impugnante, nesta peça de defesa.

Requer, ainda, seja a impugnante intimada pessoalmente (via correspondência) de todos os atos praticados neste processo administrativo fiscal. Por fim, solicita que todas as intimações e/ou decisões exaradas neste processo administrativo fiscal também sejam feitas ao advogado Gustavo Almeida e Dias de Souza, OAB/SP 154.074, com endereço profissional em Sorocaba/SP, na Avenida Barão de Tatuí, nº 540, 3º andar, Vergueiro, CEP 18030-000, Sorocaba/SP.

Constam às fls. 370/372, petição juntando comprovante do pagamento das infrações reconhecidas.

Na informação fiscal (fls. 373/388), os Auditores Fiscais descrevem as infrações, os termos da defesa, o reconhecimento das infrações 2, 3 e 4, contrapondo as infrações impugnadas 1, 5 e 6.

Argumentam que as infrações 1 e 6, tratam, respectivamente, de utilização indevida de crédito fiscal e de falta de recolhimento de diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento. A empresa foi autuada por crédito indevido e falta de pagamento de DIFAL sobre as aquisições de LUBRIFICANTE DE ESTEIRA, ESPUMA SANITIZANTE, DETERGENTES DICOLUBE e DIVOSAN, GÁS CLORO, DETERGENTE ACIDO PASCAL, ANTI CORROSIVO, LUBRIFICANTES A SECO, ESPUMA SANITIZANTE, KIT CLORO, ETER ETILICO, etc.

Dizem que são produtos que não têm relação direta com a produção, se enquadrando no conceito de manutenção, limpeza e proteção dos equipamentos, e, portanto, sem direito a crédito fiscal além de sujeitos ao pagamento da diferença de alíquotas. Nesse sentido, reiteradas decisões do CONSEF consideraram tais produtos como destinados ao uso e consumo.

Pontuam que a Autuada como exerce a atividade de fabricante de cervejas faz jus ao crédito fiscal do valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, para emprego no processo de industrialização conforme Art. 93, I, “a”, do RICMS/BA/97 e 309 do Decreto nº 13780/12 – reproduzidos.

Sustentam que os artigos retro transcritos a admissibilidade de créditos em se tratando de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores, material de embalagem, bens destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação. Contrariamente, as mercadorias, bens, materiais ou serviços não destinados à utilização na comercialização e na industrialização, como ditado na lei, por serem consideradas alheios à atividade do estabelecimento, não conferem ao adquirente direito a crédito fiscal.

Aduzem que os materiais considerados na autuação, conforme demonstrativos que contém a descrição de sua utilização no processo produtivo, não geram direito a crédito fiscal, conforme o quadro de fls. 378/379.

Lembram que o legislador, quando se posicionou sobre o crédito no ICMS distinguiu “insumo” de “material de uso e consumo”. São insumos, para efeitos de utilização do crédito do imposto pelo regime de abatimento, as matérias primas, os materiais secundários e demais bens intermediários utilizados durante o processo de industrialização de um determinado produto. O sistema de crédito do ICMS que prevalece na legislação estadual é restrito, não comportando ampliações para abranger os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos e ferramentas, nem produtos utilizados após o término da produção de uma mercadoria. Registra que matéria semelhante já foi objeto de análise por este CONSEF - ACORDÃO CJF Nº 0413-13/13.

Em relação à infração 5, pontuam que o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia- DESENVOLVE instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, tem entre seus objetivos principais o fomento à instalação de novos empreendimentos

industriais ou agroindustriais e à expansão, reativação ou modernização de empreendimentos já instalados no Estado da Bahia.

Dizem que entre os benefícios previstos do Programa, encontra-se o diferimento do ICMS incidente nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento industrial beneficiário, conforme previsão contida no Decreto Estadual nº 8.205/2002, que regulamenta o Desenvolve (art. 2).

Destacam que o artigo citado acima vincula o benefício do diferimento à habilitação para operar no regime, através de resolução devidamente concedida. Transcreve trecho da Resolução, da implantação da BRASIL KIRIM INDÚSTRIA DE BEBIDAS, que habilita a empresa para produzir cerveja e correlatos. No caso, o Estado concede ao contribuinte o diferimento do pagamento do diferencial de alíquotas na aquisição de ativos imobilizados o que alcança os bens empregados na consecução da atividade industrial, não sendo estendido à etapa posterior que é a comercialização das mercadorias.

Discorrem sobre tais etapas, aduzindo que não é possível estender o benefício para a compra de refrigeradores utilizados na comercialização de produtos através de rede de distribuidoras e atacadões. A resolução é clara quando concede o benefício para os ativos e bens ligados a setores ou seções do estabelecimento onde se realizam os processos de industrialização dos produtos incentivados.

Utilizam o artigo 111 - CTN, que impõe a interpretação literal da legislação tributária nos casos de benefício fiscal. Não cabendo ao intérprete qualquer margem de discricionariedade na aplicação da norma. O Desenvolve trata de concessão de benefício, não pode ser estendido além do objetivo da lei. Este limite deve ser respeitado no processo de fiscalização.

Ademais, dizem que devem acompanhar o raciocínio do legislador ao conceder o benefício do Desenvolve e efetivar sua regulamentação. Para tanto vale retroceder ao Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia, o PROBAHIA. Primeiro sistema de benefícios do Estado, o PROBAHIA foi substituído por outros programas setoriais (BAHIAPLAST, PROCOBRE e os de automóveis e calçados). Tal substituição veio em função das dificuldades criadas para a renúncia fiscal via crédito presumido, utilizada pelo programa. Quando a Lei nº 7.980 instituiu o Desenvolve, a Bahia reviu sua política de atracção de indústrias, centralizando o sistema de incentivos nesse novo modelo, com o escopo de reunir as qualidades do PROBAHIA e dos programas setoriais. Retirou-se o sistema de crédito presumido e substituiu-se pelo financiamento do ICMS devido. No entanto, quando o regulamento do DESENVOLVE diferiu o pagamento da diferença de alíquotas do ativo fixo, assim como no PROBAHIA, no do Polo de Informática Decreto nº 4316/95 e outros, o fez na linha do antes determinado pelo artigo 5º do Decreto nº 6734/97 (que trata do diferimento do PROBAHIA).

Juntam Parecer da DITRI N° 16950/11, sobre diferimento na compra de caminhões no PROBAHIA.

Juntam Parecer da DITRI N° 27223/11, sobre quais bens do ativo fixo estão amparados pelo diferimento do pagamento do DIFAL.

Para finalizar reproduzem o inciso XXV, do art.286 do RICMS BA, que vem corroborar a questão.

Verificam que o artigo acima estende o benefício do diferimento às indústrias, independentemente de habilitação no regime do DESENVOLVE, mas sempre no objetivo de amparar a compra de máquinas, equipamentos, instrumentos e aparelhos destinados à implantação ou ampliação da industrialização.

Diante de todo o exposto, sustentam que não resta dúvida que, tanto pela legislação correlata que disciplina outros benefícios fiscais, quanto pelo que dispõe o Regulamento de ICMS, os bens do ativo fixo que são passíveis de diferimento do pagamento do diferencial de alíquotas são os destinados ao setor de produção e industrialização. No caso em lide, conforme dispõe a resolução concedida à empresa, seriam apenas os bens destinados à produção de cervejas chopes e correlatos.

Com relação ao argumento de que parte do pagamento da DIFAL foi efetuado conforme documentos 04 e 05 anexados ao processo, informam que as notas fiscais nºs 3921, 3105 e 10422 de 02/2014 e

09/2014, não se encontram no demonstrativo apensado pela empresa.

Ratificam o procedimento fiscal, solicitando a Procedência do Auto de Infração.

Nas fls. 391/394, constam extratos do SIGAT referente a pagamentos das infrações 2, 3 e 4 (reconhecidos).

É o relatório.

#### VOTO

O presente lançamento de ofício contempla a exigência das seis infrações descritas na inicial dos autos, que serão objeto de apreciação nas linhas seguintes, exceto com relação aos itens 2,3 e 4, que foram reconhecidos e efetuados respectivos pagamentos pelo autuado, conforme comprovantes extraídos do SIGAT (fls. 391/394).

A primeira acusação fiscal trata da utilização indevida de crédito de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, referente a aquisições de produtos utilizados na sanitização e manutenção de equipamentos, no laboratório e na estação de tratamento de efluentes.

Os Auditores Fiscais elaboraram planilha com a memória de cálculo do crédito considerado indevido, anexando-a aos autos, às fls. 18/25, totalizando R\$239.716,09.

A sexta acusação fiscal, correlacionada com a primeira, exige o recolhimento do 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.

Os Auditores Fiscais elaboraram planilha com memória de cálculo (mesmos produtos descritos no relatório de crédito indevido) do ICMS diferencial de alíquota, acostado aos autos, às fls. 41/46, totalizando R\$356.170,32.

Nas razões, questiona o autuado que os insumos alcançados pela fiscalização são materiais aplicados, consumidos ou utilizados na fabricação das bebidas, sendo indispensáveis para a obtenção do produto final, com a qualidade necessária ao consumo humano. Argumenta que ao tributar o ICMS na saída do seu produto industrializado, legitima o aproveitamento do crédito de ICMS na aquisição de insumos e produtos intermediários necessários à industrialização, produção e comercialização dos produtos acabados. Caso contrário, o princípio constitucional da não cumulatividade estaria sendo descumprido.

Os Auditores contestam, afirmando que os produtos que não têm relação direta com a produção, se enquadrando no conceito de manutenção, limpeza e proteção dos equipamentos, e, portanto, sem direito a crédito fiscal, além de sujeitos ao pagamento da diferença de alíquotas. Aduzem que reiteradas decisões do CONSEF consideraram tais produtos destinados ao uso e consumo.

Examinando as peças que instruem as exigências, verifico que o contribuinte autuado exerce a atividade de fabricante de cervejas, refrigerantes, skinka em embalagens PET, sucos prontos para beber, etc. e as acusações fiscais 01 e 06 tratam, respectivamente, de utilização indevida de crédito fiscal e de falta de recolhimento de diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento.

Ao tratar das hipóteses de utilização de crédito fiscal de ICMS, o RICMS-BA/12, no seu art. 309, I, “b”, define que 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, o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização.

De outra banda, estabelece o mesmo o RICMS-BA/12, no seu art. 305, III, “a” que constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher, o valor correspondente à diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente. (art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96).

É cediço que a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagens, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que as mercadorias adquiridas e os serviços tomados estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; sejam consumidos nos processos mencionados; ou 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.

Por outro lado, o uso do crédito fiscal ocorrerá a partir da data prevista na Lei Complementar 87/96, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte (inciso II, do § 1º do art. 29 da Lei 7.014/96).

Tomando-se por base os dispositivos acima transcritos, o entendimento firmado neste Conselho de Fazenda, além dos produtos discriminados no demonstrativo de fls. 18/25, com a função de cada insumo ou material utilizado no processo produtivo do estabelecimento fiscalizado, descrito pelo próprio autuado (fl. 54) ou pelos prepostos fiscais (fls. 378/379), constato que os produtos elencados nas infrações 1 e 6, apesar de serem utilizados em função do seu processo industrial, não são consumidos ao final de cada processo produtivo e também não se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção. Os produtos em comento não se classificam como produtos intermediários, mas sim como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento e, portanto, é vedada a apropriação de crédito fiscal e devida a diferença de alíquota nas aquisições interestaduais.

O fato de os produtos serem essenciais e indispensáveis ao seu processo produtivo não serve, por si só, para classificá-los como intermediários, pois para ostentarem essa natureza seria necessário que esses produtos também integrassem o produto final ou fossem totalmente consumidos ao final de cada processo produtivo, o que não ocorre no caso em questão.

Arremata o autuado que os itens são indispensáveis ao processo de fabricação de bebidas, insumos essenciais à mencionada indústria, cuja utilização não é discricionária, mas obrigatória.

O atendimento imprescindível às regras da ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária) por parte do autuado, na aplicação de insumos, substâncias, no processo de fabricação de bebidas, no interesse da saúde pública, conforme o mesmo ponderou, não autoriza a utilização de créditos fiscais, fora dos limites da legislação do ICMS.

De igual sorte, os Pareceres da GECOT/DITRI, com o argumento de que o "*carvão*", na produção de "*fumo em folha*", mesmo sem contato direto com o produto final, colabora para que o produto final atinja seu estado adequado para comercialização; ou produtos que eliminam contaminantes e resíduos tóxicos, de forma a concluir o processo de fabricação, adequando-o ao consumo humano, não implicam o caso concreto, uma vez que os processos devem ser analisados em suas individualidades.

No caso em concreto, verifico que os produtos discriminados, SABÃO LÍQUIDO LUBRIFICANTE DE ESTEIRA, LUBRIFICANTE A SECO, ESPUMA SANITIZANTE, DETERGENTES DICOLUBE, DIVOSAN, DETERGENTE ACIDO PASCAL, ANTI CORROSIVO, ESPUMA SANITIZANTE, ETER ETILICO, ACIDO PERACETICO, DETERGENTE ACIDO PASCAL TETRA, ANTI-CORROSIVO DIVERGARD 810, LUBRIFICANTE A SECO, LUBRIF SECO DRYTECH 4 VL83 28,5KG, se destinam à assepsia dos equipamentos e tubulação de transporte de água e refrigerante com a finalidade de evitar corrosão destes e contaminação dos produtos industrializados por micro-organismos. Não têm relação direta com a produção de bebidas, se enquadrando no conceito de manutenção, transporte, limpeza e proteção dos equipamentos, e, portanto, sem direito a crédito fiscal além de sujeitos ao pagamento da diferença de alíquotas. Nesse sentido, reiteradas decisões do CONSEF consideraram tais produtos como destinados ao uso e consumo.

GÁS CLORO, KIT MERCEK, KIT CLORO, ISOOCTNO, IODETO POTASSO, produtos utilizados no tratamento da agua ou empregado no tratamento de efluentes, apesar da sua importância para a

proteção ao meio ambiente e da exigência da legislação ambiental, são utilizados em uma fase posterior ao processo fabril. Tais produtos não podem ser classificados como insumos, mas sim como materiais de uso e consumo. Os produtos utilizados no laboratório de análise não atendem às condições da legislação tributária estadual para serem classificados como insumos, pois não integram o produto final e nem são consumidos ao final de cada processo fabril. São, portanto, também materiais de uso e consumo.

Dessa forma, acertado o procedimento fiscal no que tange à glosa dos créditos fiscais em relação à aquisição dos produtos destinados à sanitização de equipamentos, tratamento da água de refrigeração, cromatografia gasosa, laboratório, entre outros. Tais produtos, apesar de necessários ao processo fabril do autuado, também não integram e nem entram em contato com o produto final, assim como não são consumidos ao final de cada processo produtivo.

Assim também procedente é a exigência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições interestaduais dessas mesmas mercadorias e destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

Ante o exposto, caracterizadas integral e respectivamente, a infração 01, no valor de R\$239.716,09 e a infração 06, no valor de R\$356.170,32.

O item 5 acusa o contribuinte de não ter recolhido o 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, decorrente das aquisições de bens não destinados ao processo produtivo.

Os bens referidos encontram-se relacionados no demonstrativo elaborado pelos Auditores Fiscais, acostados aos autos, às fls. 35/39, totalizando R\$385.609,31.

A exigência tem fundamento no art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96 e no art. 305, III, "a", RICMS-BA/12 (Decreto nº 13.780/12).

Nas razões, o contribuinte alega que é improcedente a acusação fiscal, vez que, em tais operações, o ICMS é deferido até o momento da desincorporação do bem do ativo imobilizado. Explica que exercendo a atividade de produção e ao comércio de cervejas, refrigerantes e bebidas em geral, os bens referidos nessa infração (freezers), destinam-se à sua atividade profissional e devem ser considerados como investimento para a ampliação de sua atuação no Estado da Bahia.

Os bens em questão pertencem ao ativo imobilizado do autuado, adquirido com o código próprio 2551 – *operações com bens do ativo imobilizado e materiais para uso e consumo*, sendo posteriormente alocados em pontos de venda, na consecução de suas atividades fins para emprego exclusivamente na comercialização dos bens por ela produzidos. Argumenta que faz jus ao benefício fiscal de diferir o lançamento e o pagamento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas, nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo, para o momento da desincorporação, nos termos do artigo 2º, inciso I, alínea "c", do Decreto nº 8.205/02, que regulamenta o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE.

Na Informação Fiscal, os Auditores contra argumentaram que a habilitação ao deferimento do ICMS diferencial de alíquotas, através de Resolução, foi concedida para a empresa produzir cerveja, bebidas e correlatos, alcançando apenas os bens empregados na consecução da atividade industrial, não sendo estendido à etapa posterior que é a comercialização das mercadorias.

Destaco, de início, que o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de Dezembro de 2001, tem como objetivo fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado da Bahia. Os incentivos fiscais previstos no Decreto nº 8.205/2002, que aprova o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE e

constitui o seu Conselho Deliberativo, têm por finalidade precípua estimular a instalação de novas indústrias no Estado da Bahia e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos, aperfeiçoamento tecnológico e redução de custos. Justamente por isso, qualquer operação que extrapole o objetivo do Programa não será alcançada pelos benefícios fiscais ali previstos.

No caso em tela, a Resolução nº 72/2010 (Art. 1º), publicada no Diário Oficial de 22 e 23/05/2010, do Conselho Deliberativo do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, habilitou projeto de ampliação do contribuinte autuado para “*produzir cervejas, refrigerantes, skinka em embalagens, Pet, sucos prontos para beber (néctar), inclusive suco tropical e envasar água mineral*”, concedendo, entre outros, o benefício abaixo reproduzido:

*“Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas importações e nas aquisições, nesse Estado e em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer a desincorporação”;*

No caso em concreto, entendo que o direito assiste ao Fisco do Estado da Bahia. Na fiscalização de empresas habilitadas ao Programa DESENVOLVE deverá ser observado o atendimento dos termos constantes no projeto que serviu de base para habilitação do contribuinte ao programa de incentivos fiscais, a observância da resolução expedida pelo seu Conselho Deliberativo, além do cumprimento da legislação tributária relativa à apuração do benefício fiscal (IN Nº 047/11).

O projeto constante no micro sistema do Programa DESENVOLVE é específico e tem por finalidade precípua estimular a instalação de novas indústrias ou a modernização dos empreendimentos industriais já instalados, gerando novos produtos, no Estado da Bahia; a Resolução nº 72/2010 habilitou projeto de ampliação do contribuinte autuado para *produzir bebidas*; os fiscais devem agir de acordo com a legislação tributaria, observando o art. 286, XXV, RICMS 12, abaixo reproduzido:

Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:

XXV - nas entradas decorrentes de importação do exterior, nas operações internas, desde que produzidos neste Estado, e nas aquisições interestaduais, relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo imobilizado de estabelecimentos industriais ou agropecuários localizados neste Estado, *para serem utilizados em processo de implantação ou ampliação da planta de produção, inclusive sua automação*, observado o disposto nos §§ 13, 14 e 15 deste artigo;

Nesse sentido, os bens do ativo fixo que estão sujeitos ao diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS diferencial de alíquotas são apenas aqueles que servirão ao setor produtivo e industrial e não aqueles posteriormente alocados em pontos de venda, na comercialização dos bens por ela produzidos, como argumentou o sujeito passivo.

Assim, a aquisição dos freezers, alocados, posteriormente, aos pontos de venda, para emprego exclusivamente na comercialização dos bens por ela produzidos, não pode fazer jus ao beneficio fiscal de diferir o lançamento e o pagamento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas, nos termos do artigo 2º, inciso I, alínea "c", do Decreto nº 8.205/02 (DESENVOLVE).

O Programa DESENVOLVE adéqua-se mais propriamente na categoria dos incentivos fiscais e são aqueles benefícios que buscam induzir um resultado direto, voltado à promoção do bem comum, exigindo um determinado comportamento do seu beneficiado, uma contraprestação direcionada ao beneficiado; são instrumentos de desoneração tributária, mas que induz e exige um determinado comportamento de um agrupamento econômico.

Em se tratando de um incentivo, espécie de benefício fiscal, somente deve ser manejado literalmente, sem nenhuma contextualização de interpretação extensiva ou ampliativa, em favor ou desfavor ao contribuinte, justamente em homenagem ao princípio da segurança jurídica que corrobora o postulado da legalidade tributária.

O pagamento feito pelo contribuinte, comprovante colado aos autos, fls. 371/72, não está relacionado ao PAF em questão.

A exigência resta caracterizada, nos termos como constituído na inicial, no valor de R\$385.609,31.

O presente Auto de Infração é INTEGRALMENTE PROCEDENTE, no valor total de R\$1.034.127,90.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279691.3000/16-7**, lavrado contra **BRASIL KIRIN IND. DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.034.127,90**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "f" e VII, "a", da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de novembro de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR