

**PROCESSO** - A. I. N° 279691.3000/16-7  
**RECORRENTE** - BRASIL KIRIN INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0206-01/17  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 05/10/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0201-11/18

**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. 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 diferimento 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. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria quanto às infrações 1 e 6, e por unanimidade em relação à infração 5.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 30/09/2016, o qual 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 crédito indevido, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, fevereiro a dezembro 2015. Valor R\$239.716,09. Multa de 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 cálculo 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 recorrente reconheceu as infrações 2, 3 e 4, subsistindo a lide em relação às infrações 1, 5 e 6.

Após a devida instrução processual, a 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência nos seguintes termos abaixo expostos:

#### **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 enquadram 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 água ou empregado no tratamento de esfuentes, 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 diferido 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 diferimento 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 tributária, 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 benefício 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.*

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso, pelos seguintes argumentos:

Tecendo um breve relato dos fatos, argumenta que as infrações 1 e 6 estão equivocadas, alicerçando sua pretensão na suficiência dos seguintes critérios para classificar os produtos como insumo, (i) utilização na atividade do estabelecimento, (ii) essencialidade ao processo produtivo, (iii) vínculo direto ou indireto com o produto sob fabricação, com vistas à concessão do direito ao aproveitamento do crédito fiscal, no que tange às aquisições dos produtos, objeto das infrações apontadas, como forma de consecução do princípio da não cumulatividade.

Nessa linha, quanto à infração 05, diz que juntou documentos comprovando o recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquota em parte das notas indicadas pelo Fisco, requerendo sua exclusão e abatimento do valor autuado e pleiteou pela improcedência da infração, na medida em que aqueles bens são essenciais ao seu desiderato social, pertencem ao seu ativo fixo e se enquadram nos requisitos do benefício fiscal de diferimento do ICMS para o momento da desincorporação.

Inicialmente, aponta a nulidade da decisão pela cobrança de débito pago.

Nas razões recursais, quanto às infrações 1 e 6, repisa os termos da defesa inicial, asseverando que os produtos, relacionados nas infrações em questão, são imprescindíveis, essenciais e indispensáveis à fabricação do produto objeto da atividade do estabelecimento da autora, pois exercem função diretamente vinculada ao produto, de forma a mantê-lo em condições adequadas ao consumo humano, eis que: (i) diminuem o risco de corrosão da máquina prejudicial ao produto acabado (é necessidade do produto acabado e não da máquina em si); (ii) combatem a proliferação microbiológica e a contaminação dos líquidos sob fabricação; e (iii) garantem a inexistência de germes patogênicos na água do processo de industrialização.

Alega que, diferentemente do sustentado pelos auditores fiscais e argumentado na decisão recorrida, eles são consumidos diretamente no processo produtivo, na medida em que permitem fabricação do produto final da recorrente livre de contaminação, possibilitando, com isso, o consumo humano e o respeito às normas relativas à manipulação de bebidas.

Afirma que a utilização destes produtos na cadeia de produção da recorrente não decorre de mera

liberalidade desta, ela é obrigatória como medida de garantia à saúde pública, normalizadas e indispensáveis à indústria que pretende manipular produtos oferecidos ao consumo humano.

Aponta o Parecer nº 11.930 de 23/05/2012 neste sentido e, nesta medida, deve ser reconhecido que, na indústria de bebidas, a utilização dos produtos SABÃO LÍQUIDO LUBRIFICANTE ESTEIRA, ESPUMA SANITIZANTE, SABÃO DICOLUBE RS-148, GÁS CLORO, ÁCIDO PERACÉTICO, DETERGENTE ÁCIDO 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), devendo ser classificados como custo do processo de produção.

No pertinente à infração 5, informa que a recorrente é empresa que se dedica à produção e ao comércio de cervejas, refrigerantes e bebidas em geral. Nesse contexto, é evidente que os bens a que se refere a infração - freezers - destinam-se à atividade profissional da recorrente e devem ser considerados como investimento para a ampliação de sua atuação no Estado da Bahia. Assim, não há que se falar em ampliação da planta industrial se o mercado consumidor não suportar tal ampliação.

Defende, por esse motivo, que a aquisição de bens do ativo imobilizado, mesmo quando alocados pela recorrente em pontos de venda, devem ser beneficiados pelo diferimento, nos termos do Programa Desenvolve.

Frisa que é a própria recorrente que utiliza os bens de seu ativo imobilizado na consecução de suas atividades fins (comercialização) ao alocá-los junto aos pontos de venda para emprego, exclusivamente, na comercialização dos bens por ela produzidos.

Dispõe que, conforme o artigo 2º, inciso I, alínea V, do decreto nº 8.205, de 03.04.2002, que regulamenta o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, a recorrente 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. Portanto, 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 e tal desincorporação não se verificou.

Alega que trouxe aos autos as notas fiscais de saída (comodato) de tais bens para alocação nos pontos de venda, de forma que não restam dúvidas de que os bens objetos da autuação pertencem ao seu ativo imobilizado e são imprescindíveis ao desenvolvimento de sua atividade-fim (comercialização de bebidas).

Assim, conclui que: (i) os bens descritos na infração nº 05 são essenciais ao seu desiderato social da recorrente, (ii) pertencem ao seu ativo fixo, e (iii) enquadram-se nos requisitos do benefício fiscal de diferimento do ICMS para o momento da desincorporação.

Por fim, requer seja recebido, conhecido e provido o Recurso Voluntário, de modo a reformar o Acordão nº 0206-01/17, proferido pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, de modo a:

- a) Excluir do Auto de Infração nº 2796913000/16-7 os valores pagos pela recorrente e relacionados às infrações nº 2, 3 e 4;
- b) Julgar improcedente as infrações nº 1, 5 e 6 do Auto de Infração nº 2796913000/16-7.

Requer, também, a sustentação oral de suas razões e a intimação pessoal do Patrono Dr. Gustavo Almeida e Dias de Souza, OAB/SP nº 154.074, seja também intimado em seu escritório situado na Av. Gisele Constantino, nº 1.850, Edifício Iguatemi Business, 16º andar, Sala 1616, Votorantim/SP, CEP 18110-650.

#### **VOTO (Vencido quanto às Infrações 1 e 6)**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em questão.

Preliminarmente, arguiu a empresa recorrente a nulidade da decisão de primeiro grau, eis que o débito reconhecido e pago pela recorrente, referente às infrações 2, 3 e 4, não foi reconhecido pelo julgador de piso.

Os valores pagos pela recorrente, conforme demonstrado às fls. 391/394, de fato, dizem respeito ao presente Auto de Infração. É o que se extrai do SIGAT anexado juntamente com os detalhes de pagamento do PAF, o qual faz referência ao pagamento no valor de R\$67.430,93.

Somando a quantia dos valores das infrações reconhecidas, tem-se o montante de R\$52.632,18, valor este contido como principal reconhecido no detalhe de pagamento (fl. 394). Juntamente com os acréscimos moratórios e multa, chega-se ao total de R\$67.430,93. O valor foi recolhido aos cofres público em 29/11/2006, conforme a tela do SIGAT impressa.

O DAE e Comprovante de pagamento anexado pelo Contribuinte (fls. 371/372) demonstram o pagamento no valor de R\$67.430,92 (diferença de 0,1 centavos) nesta mesma data.

Mesmo que o pagamento anexado pelo Contribuinte às fls. 371/372 não seja pertinente ao processo em epígrafe (como entendeu o julgador de piso), o próprio SIGAT já demonstra que houve o pagamento das precipitadas infrações, restando inconteste a exclusão do crédito tributário das infrações 2, 3 e 4.

Todavia, tal equívoco não tem o condão de acarretar a nulidade do processo, conforme prescreve o §1º do art. 18 do RPAF, eis que a falha foi observada por este órgão revisor, sendo devidamente sanada, não acarretando em prejuízo ao Contribuinte, sequer em mudança da decisão, vez que os pagamentos foram realizados após a ação fiscal, cabendo apenas a homologação dos mesmos.

Passemos a análise das razões de mérito.

Quanto às infrações 1 e 6, as quais dizem respeito a utilização indevida de crédito de ICMS referente a material de uso e consumo (infração 01) e o consequente não recolhimento de ICMS da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (infração 06), entendo que assiste razão as razões da recorrente, conforme passo a expor.

Os produtos em questão são:

1. 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, que 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.
2. GÁS CLORO, KIT MERCEK, KIT CLORO, ISOOCTNO, IODETO POTASSO, produtos utilizados no tratamento da água ou empregado no tratamento de efluentes.

Conforme o Doc. 03, anexado pela empresa recorrente às fls. 88/101, tais produtos são lançados como custos primários, o que fomenta a tese de sua utilização como insumo no processo produtivo.

Observa-se que a autuação e a Junta de Julgamento Fiscal, em que pese reconheçam a essencialidade e a relevância dos mesmos no processo produtivo, levam em conta para a consideração do insumo o contato e o consumo de tais componentes com o produto produzido.

Em julgado recente publicado no DJE em 24/04/2018, o STJ, RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), afirmou que: **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade**

**econômica desempenhada pelo contribuinte.**

No caso em apreço, a recorrente é uma indústria de bebidas, sendo que os produtos utilizados para se chegar ao produto final, conforme vastamente demonstrado nas explanações efetuadas na própria peça de defesa (fl. 54), são imprescindíveis.

Vale lembrar que os elementos utilizados no tratamento da água e os produtos utilizados na limpeza e esterilização das garrafas para envasamento, além de imprescindíveis, são obrigatórios no processo produtivo da empresa, eis que a própria vigilância sanitária exige a utilização. Ademais, tais processos de higienização e tratamento são fundamentais para a manutenção do controle de qualidade dos produtos, sendo inconteste que tais produtos dão direito ao crédito devidamente utilizado pela empresa.

Assim, com base no Princípio da essencialidade e da relevância do produto no processo produtivo da empresa, entendo pela Improcedência das infrações 1 e 6.

Quanto à infração 5, esta diz respeito ao não recolhimento de 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.

As mercadorias em questão são freezers, destinados aos comerciantes que vendem os produtos da recorrente, de forma que, no seu entendimento, não restam dúvidas de que os bens objetos da autuação pertencem ao seu ativo imobilizado e são imprescindíveis ao desenvolvimento de sua atividade-fim (comercialização de bebidas).

Contra tal assertiva não existe divergência. O que se discute no caso em apreço é a aplicação do benefício do DESENVOLVE, que é destinado à produção fabril da recorrente, para as operações eminentemente ligadas à comercialização dos produtos produzidos.

Conforme a própria Resolução 72/2010 (Art. 1º), a ampliação da recorrente foi para *produzir cervejas, refrigerantes, skinka em embalagens PET, sucos prontos para beber (néctar), inclusive suco tropical e envasar água mineral.*

Dentre os benefícios, foi concedido o diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer a sua desincorporação.

Como bem pontou o autuante, o benefício concedido habilita a empresa para produzir cerveja e correlatos, sendo que o diferimento alcança os bens empregados na consecução da atividade industrial, não sendo estendido à etapa posterior que é a comercialização das mercadorias.

Resta claro, pela leitura da resolução e pela própria natureza do benefício em apreço que a concessão do benefício diz respeito aos ativos e bens ligados a setores ou seções do estabelecimento onde de realizam os processos de industrialização dos produtos incentivados.

Deste modo, entendo pela manutenção integral da infração 5.

Assim, pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, sendo Improcedentes as infrações 1 e 6 e Procedente a infração 5, devendo ser homologados os valores pagos pela recorrente.

**VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1)**

Devo considerar, com a mais respeitosa divergência, que há equívoco da nobre Relatora quanto à aventureira Improcedência das infrações 1 e 6. Conforme exposto no voto os produtos em questão são:

3. 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, que 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.

4. GÁS CLORO, KIT MERCEK, KIT CLORO, ISOOCTNO, IODETO POTASSO, produtos utilizados no tratamento da água ou empregado no tratamento de efluentes.

Alega a Conselheira Relatora que foi reconhecida em primeira instância, a essencialidade e a relevância dos mesmos no processo produtivo; que em julgado recente publicado no DJE em 24/04/2018, o STJ, RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), afirmou que: *o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

Assim, posto, fundamentou seu voto com base no Princípio da essencialidade e da relevância do produto no processo produtivo da empresa, no que venho aqui expor meus argumentos em sentido contrário.

Não que se despreze a essencialidade dos itens acima no setor de produção da autuada, mas quase tudo é essencial numa indústria. O próprio equipamento de proteção industrial – EPI, como capacetes e botas de borracha são indispensáveis e essenciais, já que a legislação de proteção ao trabalho sequer permite que os operários adentrem o ambiente industrial sem estarem devidamente protegidos, e contudo, não há de se falar nesse caso em requisito suficiente para o lançamento do crédito fiscal.

Estudando-se a jurisprudência deste Conselho é possível traçar uma linha evolutiva, a partir do conceito utilizado no Regulamento do IPI, inicialmente extraído do Parecer Normativo nº 1/81, e que até em tempos recentes, foi aplicado neste Conselho. Este parecer considerava produto intermediário, o material que integrasse o produto final, ou fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao fim de cada ciclo da operação.

Quando afirmo que tal parecer encontra-se definitivamente superado, não o digo por mera convicção lógica ou dogmática, mas porque o Parecer 01/81 baseou-se no antigo Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 70.162/72 que, quanto à utilização do crédito fiscal, estabelecia a seguinte condição:

*Art. 32 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se do imposto;*

*I - Relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, importados ou de fabricação acional, recebidos para emprego na industrialização de produtos tributados, por estabelecimento industrial ou pelo estabelecimento a que se refere o inciso III do § 1º do artigo 3º, compreendidos, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, imediata e integralmente, no processo de industrialização;*

Percebendo a limitação imposta pelas razões já aduzidas anteriormente, que levava a discriminação de contribuintes com idêntico processo produtivo, o legislador retirou este pré-requisito no Regulamento do IPI de 2002, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 e por fim, o atual Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010, também repete os termos do Regulamento anterior.

*Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:*

*I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;* (grifo nosso)

Por outro lado, a Lei complementar nº 87/96, e a Lei nº 7.014/96, e no RICMS vigente à época dos fatos em lide, está regulamentado, *in verbis*:

“§ 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;*

*II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito*

A alínea “a” estabelece uma premissa (estar vinculado à comercialização, industrialização, etc) seguida de duas condicionantes – alínea “b” (consumidos no processo) ou alínea “c” (integrar o produto final) não havendo que se exigir a dupla condição de estar o produto inserido nas duas condicionantes, ou seja, ser consumido e integrar o processo.

Os produtos intermediários estão alocados no entendimento das alíneas “a” e “b”, sem que a lei faça qualquer restrição quanto ao necessário consumo imediato, ou que o produto exija que sejam totalmente consumidos ao fim de cada ciclo operacional.

A este respeito, vejamos o que diz as recentes decisões no âmbito do STJ:

*STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL AgRg no AREsp 142263 MG 2012/0021774-3 (STJ) Data de publicação: 26/02/2013*

*Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87 /96.1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediatamente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ02/03/2007.2. A Lei Complementar 87 /96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.3. Agravo regimental não provido. Recurso especial provido. (grifo nosso)*

Fica evidenciado que o entendimento, no que diz respeito ao ICMS, quanto ao consumo imediato e também a necessidade de incorporação ao produto final, era decorrente da legislação anterior à Lei Complementar nº 87/96. Assim posto, deve o julgador, em cada lide, averiguar se o produto cujo crédito foi utilizado pelo contribuinte foi consumido no processo produtivo, devendo-se diferenciar daqueles itens que claramente se apresentam como peças de reposição ou manutenção das máquinas utilizadas no processo, não se restringindo ao consumo imediato ou em único ciclo ou necessariamente que se integre ao produto final.

Em síntese, os produtos intermediários necessitam da característica de essencialidade, ou seja, é condição *sine qua non* para a produção industrial, não fazem parte do ativo da empresa, não se constituem numa mera peça de reposição em virtude do desgaste dos equipamentos, nem utilizados em processos pós fabricação, pois não há de se falar de “intermediário” em produtos utilizados após a produção concluída.

Os produtos relacionados, de assepsia, assim como os utilizados nos tratamentos de efluentes, podem até se configurar como essenciais, contudo, ou são utilizados após a produção (tratamento de efluentes) ou atuam marginalmente como necessários 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. São itens utilizados para prolongamento da vida útil do ativo da empresa, sem contudo fazer parte direta do processo de fabricação.

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. Infrações 1 e 6 Procedentes.

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado e mantendo os itens 1 e 6, julgando Procedentes.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279691.3000/16-7**, lavrado contra **BRASIL KIRIN INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente 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.

**VOTO VENCEDOR** (Infrações 1 e 6) - Conselheiros: Ildemar José Landin, Fernando Antônio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO VENCIDO** (Infrações 1 e 6) - Conselheiros: Laís de Carvalho Silva, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Roservaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de agosto de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Infrações 1 e 6)

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – VOTO VENCEDOR  
(Infrações 1 e 6)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS