

**PROCESSO** - A. I. N° 206973.0003/10-6  
**RECORRENTE** - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0153-01/11  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 19.11.2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.JF Nº 0336-12/13

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado a lubrificação e manutenção de equipamentos. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento Excluído da autuação a exigência recaída sobre os produtos filtros e carvão superativado. Infrações parcialmente subsistentes. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Modificada a decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos, neste momento processual, de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JFJ nº 0153-01/11), que julgou Procedente a autuação, através da qual foram atribuídas ao sujeito passivo duas infrações, a saber:

*Infração 01 - Utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a março, julho, setembro, novembro e dezembro de 2007, janeiro a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$33.666,12, acrescido da multa de 60%;*

*Infração 02 - Deixar de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a março, julho, novembro e dezembro de 2007, janeiro a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$42.138,94, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte ao considerar tais aquisições como matéria prima/insumo e não como material de uso e consumo, utilizou indevidamente o crédito fiscal do ICMS conforme a infração 01 e não recolheu o imposto referente à diferença de alíquotas devida.*

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou impugnação (fls. 411 a 427) e o autuante prestou a informação fiscal de praxe às fls. 468/470.

Em sequência, a Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa, na seguinte literalidade:

*“Inicialmente, cabe-me apreciar a alegação do impugnante de que o Auto de Infração está eivado por vício de nulidade, na medida em que não apresenta requisito essencial à sua validade, em virtude da flagrante ausência de fundamentação legal, portanto, não especificando de forma clara qual a correta origem e natureza do crédito tributário, tornando impossível, por conseguinte, o seu exercício pleno do direito de defesa.*

*Não vislumbro na autuação qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento das infrações, as quais foram fundamentadas em demonstrativos analíticos e documentos fiscais, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, inexistindo o alegado cerceamento do direito de defesa, por falta de fundamentação legal da autuação. Em verdade, os dispositivos do regulamento considerados infringidos pelo contribuinte foram*

*indicados claramente no Auto de Infração, bem como os dispositivos legais referentes às multas indicadas. Ademais, a descrição das infrações permite, claramente, identificar do que está sendo acusado o contribuinte, inocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício. Não acolho a nulidade argüida.*

*No que concerne à argüição de inconstitucionalidade da legislação estadual, por entender o impugnante que a exigência do ICMS relativo à diferença de alíquotas não tem amparo na Lei Complementar nº 87/96 observo que em conformidade com o disposto no artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.*

*Porém, vale consignar que os artigos 24 e 155 da Constituição Federal de 1988, atribuem competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir esta modalidade de imposição tributária, inclusive instituir legislação complementar (art. 24, § 2º). Além disso, cabe ressaltar que por meio do seu art. 6º, § 1º, a Lei Complementar nº 87/96 autorizou os Estados a legislar a respeito do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações objeto da presente discussão. Já a Lei Estadual nº 7.014/96 define a incidência (art. 2º) e ocorrência do fato gerador (art. 5º). Portanto, é legal a exigência do ICMS relativo à diferença de alíquota.*

*Adentrando no mérito, constato que as infrações 01 e 02 estão correlacionadas, haja vista que decorrem da aquisição de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, motivo que me conduz a analisá-las de forma conjunta. Enquanto a infração 01 decorreu da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, a infração 02 se originou da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nos casos de aquisições de outras unidades da Federação.*

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

*Já os autuantes entendem que os referidos materiais, por se destinarem ao uso e consumo, não se constituem em produtos intermediários e, conseqüentemente, não dão direito ao crédito fiscal, gerando, por essa razão, a obrigação de pagamento do imposto referente à diferença de alíquotas.*

*Cumpra consignar que para serem considerados como produtos intermediários é condição indispensável que estes sejam consumidos no processo produtivo ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua composição, conforme previsto no art. 93, § 1º do RICMS/97.*

*Verificando os demonstrativos anexados aos autos, constato que as mercadorias arroladas na autuação têm a natureza de material de uso e consumo, haja vista que utilizados na limpeza e lubrificação dos equipamentos da área industrial do estabelecimento autuado, conforme descrição trazida pelo próprio impugnante, tais como, Aditivo Kurita BC 361; Aditivo Kurita OXS 501; Aditivo Kurizet A 513 e A 593; Aditivo Kurizet S 209 e aditivo Towerclean S 252; Aditivo Towerclean NT 451; Detergente desengordurante Allclean; Detergente Gel Acido ACIGEL; Detergente para limpeza de mão SUMA SEPT; Graxa Complexo de lítio, graxa de lítio NLGI 2 EP para altas temperaturas, graxa lubrificante PERMA 6, graxa lubrificante 18KG tribotec FN2 18kg op, graxa lubrificante grau alimentício, Lubrificante de esteiras DICOLUB, óleo lubrificante industrial compressores de refrigeração, óleo lubrificante industrial de engrenagem fechada, óleo lubrificante industrial sistema hidráulico; óleo para montagem; Lubrificante de esteiras DICOLUB 200 e D64, DRY TECH DIV; Óleo OPTMOL OBDEEN FD3; Elemento Filtrante e filtro filtracom; Carvão superativado PO clarimex; Gás Butano; Soda Cáustica Líquida Granel; Aditivo Pre Enxague Lavadora de Garrafas; Aditivo Para Soda Caustica e Aditivo Para Acido e Solda Komplee Boos; Detergente Ácido Bruspay; Sanitizante Ácido Divosan Forte Divosan; Solução Tampão.*

*Considerando o tipo de atividade executado na fabricação de cerveja e refrigerante, esses materiais efetivamente são utilizados como material de limpeza nas linhas de envasamento e não propriamente nos recipientes, como também na lubrificação dos equipamentos do processo produtivo, sendo, portanto, material de uso e consumo do estabelecimento, desde quando não são integrados às mercadorias produzidas.*

*Ressalto, inclusive, estar consolidado esse entendimento na jurisprudência deste CONSEF, no caso específico de empresas fabricantes de bebidas em geral, de acordo com reiteradas decisões, na primeira instância e confirmadas pelas Câmaras de Julgamento, a exemplo dos Acórdãos JJF 0032-04/08, CJF 0201-11/06 e CJF 0129-11/07.*

*No intuito de melhor elucidar a questão, reproduzo abaixo trecho do voto proferido pelo eminente Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, no Acórdão CJF Nº 0129-11/07, que trata de situações que guardam*

*similaridade com o caso presente, haja vista que se refere à utilização indevida de crédito fiscal e à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual:*

*“Ultrapassadas essas preliminares, observo que as razões do Recurso Voluntário não apresentam qualquer fato novo trazido aos autos capaz de modificar a Decisão recorrida, no tocante às infrações relativas ao diferencial de alíquotas e utilização indevida de créditos fiscais, decorrentes das aquisições de: Diverfoam; Dicolub; Óleo lubrificante; Óleo lubrificante indust., Engrenagem; Transportes de rolos e Solução limpadora, cujo entendimento é de que tais materiais são destinados ao uso e consumo do estabelecimento, e não como quer sustentar o recorrente que se tratam de produtos intermediários utilizados na cadeia produtiva, sendo vedada a utilização do crédito e devida a diferença de alíquotas, pois não se consideram consumidos imediata e integralmente em cada processo produtivo, tampouco integram ao produto final, por se referirem a material de limpeza nas linhas de envazamento e não propriamente nos recipientes, como também na lubrificação dos equipamentos do processo produtivo.*

*A legislação estabelece que a utilização de créditos fiscais relativos às matérias-primas e produtos intermediários condiciona-se a que as mercadorias adquiridas sejam consumidas no processo industrial, ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção (RICMS/97, art. 93, § 1º). Já a Lei Complementar nº. 87/96, modificada pela LC 122/06, no seu art. 33, I, prevê que as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento somente darão direito de crédito a partir de 1º/01/2011. Esta determinação também foi recepcionada no art. 29, § 1º, II, da Lei nº. 7.014/96, e pelo art. 93, V, “b”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97.*

*É necessário que se saliente que, tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal é **onde** o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário; caso contrário, deve ser definido como material de consumo.*

*Observo que esse entendimento está perfeitamente de acordo com a definição que o RICMS/97 estabelece para as mercadorias de **uso e consumo** do estabelecimento (artigo 93, inciso V, alínea “b”): “as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”, o que é o caso das mercadorias objeto desta autuação, que não se consomem efetiva e diretamente no próprio processo industrial de cerveja do recorrente.*

*Diante do exposto, as alegações contidas no Recurso Voluntário são incapazes de modificar a Decisão recorrida, quanto aos itens 02 e 03 do Auto de Infração.”*

*Diante do exposto, considero integralmente subsistente a infração 01.*

*No que concerne à infração 02, verifico que o autuado alega que se encontra diretamente relacionada à infração 01, não se encontrando caracterizados os pressupostos para cobrança do ICMS referente à diferença de alíquotas, tendo em vista não se tratar de bens para consumo, mas de bens de natureza intermediária.*

*Certamente, o argumento defensivo referente à infração 02 não pode prosperar, haja vista que, conforme dito linhas acima no exame da infração 01, considerando o tipo de atividade executado na fabricação de cerveja e refrigerante, esses materiais efetivamente são utilizados no maquinário, constituindo-se em material de uso e consumo, desde quando não são integrados às mercadorias produzidas.*

*Dessa forma, considerando que os materiais adquiridos pelo impugnante se tratam de bens destinados ao uso e consumo do seu estabelecimento, fato este que se constitui num impeditivo à utilização dos créditos fiscais correspondentes e que gera a obrigação de pagamento do ICMS concernente à diferença de alíquotas, concluo pela subsistência integral da infração 02.*

*No respeitante às alegações defensivas referentes às multas indicadas no Auto de Infração, no sentido de que dizem respeito à desobediência aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, assim como que são onerosas e configuram enriquecimento ilícito, considero que no caso da lide as infrações estão devidamente previstas na Lei nº 7.014/96.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 493/508, inicialmente apresentando um breve histórico da ação fiscal, para, em seguida, arguir a nulidade do Auto de Infração por falta de fundamento legal, invocando os princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada, para asseverar a necessidade de o ato jurídico, através do qual se exija um tributo ou se aplique uma penalidade, indique devida e expressamente o seu fundamento legal, além da descrição fática, propiciando, por conseguinte, ao sujeito passivo a verificação da efetiva subsunção da norma jurídica ao fato concreto, afirmando que o Auto de Infração em epígrafe se

fundamentou, exclusivamente, em cláusulas do Protocolo do ICMS 10/92, não mencionando um único dispositivo de lei sequer.

Frisou que a fundamentação legal deve ser preenchida com dispositivos de lei em sentido estrito, e não apenas em atos administrativos baixados pelo Poder Executivo, a exemplo de decretos, portarias, instruções normativas, convenções ou protocolos celebrados entre os Estados, sustentando que nenhum desses tem força de lei, figurando o Protocolo como um acordo entre os Estados.

Ressaltou que o Auto de Infração em lide se apresenta como nulo, haja vista que não indicou, em sua fundamentação, os dispositivos legais supostamente infringidos, em ofensa ao art. 150, inciso I, da Constituição Federal, e ao princípio da motivação dos atos administrativos, conforme dispõem os arts. 2.º c/c 50 da Lei nº 9.784/99.

Evocou o Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia, para assegurar a exigência textual, como requisito para a lavratura do Auto de Infração, da indicação do dispositivo legal aplicado à hipótese, devendo ser declarado nulo no caso de ausência desta formalidade, conforme o seu art. 39, inciso V, do citado RPAF. Acrescentou que a indicação do art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, não supre o requisito, pois se refere à multa aplicada diante de um suposto descumprimento de uma infração sobre a qual não teve o conhecimento do seu enquadramento legal, sendo totalmente dispensável, porquanto se inexistente fundamentação legal para a exigência do tributo, não há de se cogitar de aplicação de multa por suposta falta de pagamento.

Asseverou que a alusão ao artigo de lei que veicula a norma punitiva apenas confirmaria a imprescindibilidade de indicação também dos dispositivos legais introdutórios da norma principal e a validade da fundamentação legal impõe-se como condição *sine qua non* para o fortalecimento e a confiança do Estado de Direito, refletindo em sua coesão social e solidez das instituições, apresentando-se inaceitável tal conduta por parte da Administração Tributária, na medida em que imputa ao contribuinte um fato sem a correspondente fundamentação legal, não discriminando adequadamente a origem do seu pretensão crédito, bem assim cerceando o direito de defesa do contribuinte, que sequer conseguiu identificar qual teria sido a infração cometida.

Agravam esse quadro os dispositivos, ainda que infra legais, indicados pela autuação, quais sejam, Cláusulas Primeira e Quinta do Protocolo ICMS 10/92, as quais transcreveu, para concluir que: *“Como se nota, em nenhum momento tais artigos mencionam qualquer questão sobre creditamento de ICMS-ST por desfazimento de negócio, ressarcimento, devolução, etc.”*.

Finalizou a tese afirmando que: *“Assim, resta claro e evidente que o auto de infração está eivado por vício de nulidade, na medida em que, ao contrário do que afirmou o acórdão ora guerreado, não apresenta requisito essencial à sua validade, em virtude da flagrante ausência de fundamentação legal. Consequentemente, não especifica de forma clara qual a correta origem e natureza do crédito tributário, tornando impossível, por conseguinte, o exercício pleno do direito de defesa pela Recorrente.”*.

Adentrando ao mérito, a recorrente alegou a insubsistência da infração 1, destacando que, embora os esclarecimentos prestados através das razões para se considerar a improcedência do referido lançamento, foi mantida a infração pela instância a *quo*, mediante o entendimento de que houve utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ou seja, a infração referida decorreu da análise presuntiva do Auditor Fiscal, o qual considerou, durante observação do processo produtivo, que não se tratavam de produtos intermediários.

Assim, a decisão recorrida, equivocadamente, entendeu que os referidos produtos para que fossem considerados intermediários, deveriam não apenas ser consumidos no processo produtivo, mas, concomitantemente, integrar o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Porém, nos termos do art. 93, § 1º do RICMS/BA, os materiais de uso ou consumo do próprio estabelecimento seriam aquelas mercadorias que não são destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas ou não integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação, conforme se extrai da transcrição do texto.

Deduziu que, no ponto, constatava-se a discordância na interpretação do referido artigo, porquanto a decisão, ao entender que os produtos para serem considerados intermediários deveriam não apenas ser consumidos no processo produtivo, mas, concomitantemente, integrar o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, fez uma análise restritiva do dispositivo, o que nem mesmo a lei tributária poderia fazê-lo, por vedação expressa no art. 110 do CTN.

A correta interpretação de tal regra deveria considerar que, em face de utilização do conectivo “ou”, os produtos seriam consumidos nos processos vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou integrariam o produto final ou o serviço, na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, exatamente o caso.

Prosseguindo, a recorrente assegurou que, ao contrário do quanto afirmado na decisão guerreada, os bens considerados como materiais para uso e consumo do estabelecimento seriam, em verdade, bens de natureza intermediária, pois essenciais à produção das mercadorias fabricadas e comercializadas, visto que sem eles restaria completamente inviabilizado o ciclo de produção e a sua ausência implicaria na impossibilidade da comercialização dos produtos.

Sustentou, também, para que dúvidas não restassem, quanto à natureza dos produtos arrolados no auto de infração, repitam-se, intermediários, e não materiais de uso e consumo da autuada, explicitando a participação de cada um no processo produtivo, pois, afinal, a sua utilização na linha de produção, independentemente de integrar o produto final, deveria ser classificado como intermediário, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, exemplificativamente o REsp 626.181/SC.

A par disso, ressaltou que o processo produtivo, em síntese, da cerveja, se compõe das seguintes etapas: brassagem (ou cozimento), fermentação, maturação (descanso para que o fermento decante), filtração (diluição do líquido pelo acréscimo de água e CO<sub>2</sub> e eliminação de resíduos), envase, tampa e packing (armazenamento em pallets).

Já o do refrigerante segue, em síntese, se compõe de xaroparia (mistura da água com o açúcar sob alta temperatura), acréscimo de aditivos e conservantes, filtração (diluição do líquido pelo acréscimo de água e CO<sub>2</sub> e eliminação de resíduos), envase, enchedor, tampa e packing (armazenamento em pallets), valendo destacar que ambos os processos produtivos se apoiam no setor de produção denominado de UTILIDADES, o qual desempenha as mais variadas funções, como produção de CO<sub>2</sub> e vapor nas caldeiras, que são levados por imensos tubos para toda a linha de produção.

Ademais, existente maquinário de grande porte em todas as etapas da produção, os quais, por sua vez, obviamente, necessitam de lubrificantes, aditivos anti-corrosão e combustíveis.

Quanto aos produtos, objeto da autuação, seguem as explicações das respectivas utilizações:

- a) **Aditivo Kurita BC 361:** utilizado para inibir a corrosão e incrustação para tratamento de água na caldeira, no setor de produção conhecido como UTILIDADE. Esse aditivo se apresenta como fundamental para a produção, porquanto sem ele o vapor produzido pela água na caldeira não atingiria a temperatura correta, prejudicando a brassagem, bem assim poderia não ser produzido CO<sub>2</sub> suficiente à filtração, resultando na má qualidade do líquido, que seria rechaçado pelo controle de qualidade da fábrica e demais órgãos públicos de defesa do consumidor e vigilância sanitária.

- b) **Aditivo Kurita OXS 501:** também usado no setor de produção conhecido como UTILIDADE para inibir a ferrugem dos tanques e caldeiras e, de igual sorte, se constitui indispensável para a produção, pois caso o oxigênio produzido no processo produtivo não seja “sequestrado” prejudicaria todas as máquinas, resultando na contaminação do líquido, o que, também, seria rechaçado pelo controle de qualidade da fábrica e demais órgãos públicos de defesa do consumidor e vigilância sanitária.
- c) **Aditivo Kurizet A 513 e A 593:** utilizados na água do pausterizador, atuando no controle microbiológico no resfriamento, onde a garrafa, já com o líquido, se submete às variações de temperatura de 65° C a 0° C, evitando assim a contaminação da cerveja, igualmente sendo rechaçado pelo controle de qualidade da fábrica e demais órgãos públicos de defesa do consumidor e vigilância sanitária.
- d) **Aditivo Kurizet S 209 e aditivo Towerclean S 252:** usados para inibir a corrosão do sistema de resfriamento do líquido, outrossim, fundamentais para a produção, pois sem eles não seria possível atingir a temperatura correta na pasteurização, o que poderia levar a uma contaminação da cerveja, ensejando o afastamento pelo controle de qualidade da fábrica e demais órgãos públicos de defesa do consumidor e vigilância sanitária.
- e) **Aditivo Towerclean NT 451:** utilizado como controle microbiológico e remoção de "slime" para sistema de resfriamento, igualmente indispensável à produção, porque sem o controle dos microorganismos, o PH da água ficaria alterado, prejudicando a sua qualidade e o atingimento da temperatura correta na pasteurização, podendo levar a uma contaminação da cerveja, o que seria rechaçado pelo controle de qualidade da fábrica e demais órgãos públicos de defesa do consumidor e vigilância sanitária.
- f) **Detergente desengordurante Allclean:** de uso na escovação de peças e acessórios em todas as áreas da produção, afastando as incrustações mais grossas, evitando a contaminação da mercadoria, o que seria rechaçado pelo controle de qualidade da fábrica e demais órgão públicos de defesa do consumidor e vigilância sanitária.
- g) **Detergente Gel Acido ACIGEL:** sabão aplicado como espuma e utilizado na assepsia das máquinas enchedoras, tanto interna, quanto externa, após o contato físico do operador de ferramentas com os vasilhames ainda abertos, indispensáveis ao processo produtivo, sob pena de contaminação da mercadoria, o que implicaria no afastamento pelo controle de qualidade da fábrica e demais órgãos públicos de defesa do consumidor e vigilância sanitária.
- h) **Detergente para limpeza de mão SUMA SEPT:** sabão utilizado na assepsia dos operadores de ferramentas que têm contato físico com as máquinas enchedoras, com os vasilhames ainda abertos, necessários ao processo produtivo, sob pena de contaminação da mercadoria, desse modo rechaçado pelo controle de qualidade da fábrica e demais órgão públicos de defesa do consumidor e vigilância sanitária.
- i) **Graxa Complexo de lítio, graxa de lítio NLGI 2 EP** para altas temperaturas, **graxa lubrificante PERMA 6, graxa lubrificante 18KG tribotec FN2 18kg op,** **graxa lubrificante grau alimentício, Lubrificante de esteiras DICOLUB, óleo lubrificante industrial compressores de refri, óleo lubrificante industrial de engrenagem fechada, óleo lubrificante industrial sistema hidráulico, óleo para montagem:** lubrificantes utilizados nos equipamento rotativos da linha, por exemplo, moto-redutor da sopradora de garrafas, rotuladora, engrenagem do transporte, compressor de sopro, acionamento hidráulico da paletizadora, apresentando-se como indispensáveis ao processo produtivo, pois a linha de produção não conseguiria rodar sem a lubrificação dos equipamentos.
- j) **Lubrificante de esteiras DICOLUB 200 e D64, DRY TECH DIV:** lubrificantes utilizados na esteira de produção para viabilizar o deslizamento das garrafas, ressaltando que, se as garrafas não rolarem corretamente na linha de produção, a esteira corre o risco de sofrer com o ‘efeito

cascata': as garrafas se acumulariam e tombariam, o que seria um verdadeiro caos, com a quebra de vasilhames e das máquinas.

- k) **Óleo OPTMOL OBDEEN FD3:** spray lubrificante utilizado no inspetor de garrafas lavadas da linha retornável, similar aos lubrificantes antes mencionados, sem os quais a linha de produção não conseguiria rodar, pois sem a lubrificação dos equipamentos.
- l) **Elemento Filtrante e filtro filtracom:** necessários à filtração da água, ar e CO<sub>2</sub>, componentes das cervejas e refrigerantes.
- m) **Carvão superativado PO clarimex:** responsável pela decoloração da água usada na fabricação das cervejas e refrigerantes.
- n) **Gás Butano:** indispensável para a coleta e descontaminação de amostras.
- o) **Solução Tampão:** utilizado para a calibração de phmetros.

Reiterou que os produtos descritos se apresentavam como essenciais à produção dos produtos que comercializava, haja vista que sem eles restaria completamente inviabilizado o ciclo de produção da empresa, seja pela contaminação, seja pela impossibilidade de cozimento ou, ainda, pela interrupção da linha de produção, podendo se concluir que se caracterizavam como bens intermediários, porquanto utilizados, sim, no processo produtivo, e nele se exaurem.

Realçou que, embora os produtos em questão não entrassem diretamente na composição da cerveja ou do refrigerante, a sua ausência acarretava a impossibilidade de comercialização dos referidos produtos, já que para o produto final ter boa qualidade, se torna indispensável ser límpido e translúcido, estando, portanto, bem filtrado, isento de impurezas e de microorganismos.

Assegurou que, pela descrição antes realizada, restava demonstrado que a decisão não observou as características técnicas dos produtos e a sua importância para o ciclo produtivo da recorrente, considerando-se como produto de consumo do estabelecimento aquilo que flagrantemente não seria, confirmando, assim, a falta de substância do ato administrativo de lançamento perpetrado pelo Auto de Infração em tela.

Em seguida, aduziu que, acaso não prevalecessem os argumentos suscitados pela recorrente, na linha de que se estaria diante de materiais intermediários, ainda assim mereceria reforma a decisão guerreada, pela legitimidade do creditamento, em face do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, II, e §2º, I e II, sendo tal princípio insculpido na Constituição Federal, logo só a Lei Suprema poderia restringi-lo.

Como fundamento transcreveu doutrina do Jurista Roque Carrazza, para concluir a possibilidade de utilização de crédito de ICMS relativo a bens de uso e consumo. Afinal, devido ao princípio da não-cumulatividade, jamais houve qualquer restrição a esse creditamento, porquanto apenas a isenção e a não-incidência poderiam restringir os efeitos de tal princípio constitucional.

No que tange à infração 02, argumentou ser inexigível o diferencial de alíquotas do ICMS neste caso, devendo a decisão guerreada ser reformada, também, neste ponto, tendo em vista não se tratar de bens para consumo, mas de natureza intermediária, conforme já demonstrado anteriormente.

Afirmou que a ausência de previsão em lei complementar tornava inexigível o diferencial de alíquotas do ICMS, aduzindo que o art. 155, II, da Constituição Federal, outorgava competência aos Estados para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, observando-se um sistema de repartição misto de receitas tributárias nas operações interestaduais, em conformidade com as disposições dos incisos VII e VIII do §2º, cujo teor transcreveu.

Disse que a leitura dos referidos dispositivos constitucionais revelava que, nas operações e prestações interestaduais destinadas a não-contribuintes do ICMS, o imposto seria devido ao Estado de origem, de acordo com sua alíquota interna; nas operações e prestações interestaduais destinadas a contribuintes do ICMS, o imposto seria recolhido ao Estado de origem pela alíquota interestadual, sendo que, na hipótese de se tratar de bem ou serviço destinado a consumo pelo estabelecimento adquirente, caberia ao Estado de destino a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Asseverou que a instituição do ICMS pelas unidades federadas não se apresentava livre, dependendo da prévia edição de lei complementar que regule os elementos fundamentais do imposto, como os fatos geradores, os sujeitos passivos, as bases de cálculo, o local em que se considera devido o imposto etc., nos termos dos arts. 146, I e III, “a” c/c 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, cujo teor reproduziu.

Alegou que a Lei Complementar nº 87/96 silenciou quanto à exigência da diferença de alíquotas que caberia ao Estado de destino nas operações interestaduais com bens a serem utilizados pelo estabelecimento adquirente, acrescentando que as únicas disposições nela existentes sobre o tema se encontravam nos seus arts. 6º, § 1º, 12, XIII e 13, IX e § 3º, conforme texto que transcreveu.

Assim, a Lei Complementar nº 87/96 regularia a exigência da diferença de alíquotas somente no caso da utilização, por contribuinte, de serviço iniciado em outro Estado (art. 12, XIII c/c 13, IX e § 3º), admitindo a sua cobrança inclusive na forma de substituição tributária (art. 6º, § 1º), asseverando inexistir qualquer dispositivo na lei complementar, versando sobre a exigência da diferença no caso de bens destinados ao ativo permanente ou ao uso e consumo de contribuinte adquirente, tratando-se de silêncio eloquente do legislador, por meio do qual expressou a intenção de tornar inexigível a cobrança da diferença de alíquotas fora das hipóteses legalmente previstas.

Observou que o Convênio ICMS 66/88, editado para regular provisoriamente os aspectos essenciais do ICMS, enquanto não promulgada a lei complementar exigida pela Constituição, conforme o art. 34, § 8º, do ADCT, previa, expressamente, a incidência da diferença de alíquotas nas operações e prestações sujeitas ao imposto, estabelecendo como fato gerador *“a entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou a ativo fixo”* e a *“utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto”* (art. 2º, II e III), estabelecendo, ainda, que, em tais casos, *“a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto no Estado de origem e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”* (art. 5º), sendo sujeito passivo qualquer contribuinte *“que, na condição de consumidor final, adquira bens ou serviços em operações e prestações interestaduais”* (art. 21, XII).

Alegou que a comparação entre o Convênio ICMS 66/88 e a Lei Complementar nº 87/96, que o sucedeu, torna claro que, na atualidade, a operação interestadual com bens destinados a consumo de contribuinte do ICMS não configuraria fato gerador da diferença de alíquotas do imposto, pois a Lei Complementar nº 87/96 passou a assegurar o direito ao crédito do ICMS nas entradas de bens do ativo permanente e materiais de uso e consumo (art. 20).

Como o recolhimento da diferença de alíquotas ao Estado de destino ensejaria crédito de ICMS de idêntico valor, nenhum resultado fiscal adviria da operação, razão pela qual não foi reeditada a exigência da diferença de alíquotas anteriormente prevista no Convênio ICMS 66/88 para tais casos.

Invocou decisão do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a ausência de regramento adequado em lei complementar acerca dos elementos essenciais do ICMS inviabilizava a instituição do tributo pelos Estados e, por entender que a Lei Complementar nº 87/96 disciplinou de forma insuficiente a cobrança do imposto sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros intermunicipal, interestadual, internacional, e de transporte aéreo internacional,



restaria afastada a possibilidade de sua cobrança (ADIn nº 1600-8, Rel. p/ acórdão Min. Nelson Jobim – DJ: 20/06/2003). Citou e reproduziu, também, entendimento de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo sobre a matéria.

Sustentou, conclusivamente, ser inexistente a infração, porquanto silente a legislação complementar sobre a diferença de alíquotas, bem assim porque, ainda se cabível fosse a sua cobrança, ocorreu um grave erro de classificação dos materiais por parte dos autuantes.

Por último, o sujeito passivo reiterou a arguição da abusividade da multa aplicada, arbitrada no absurdo percentual de 60% em flagrante afronta ao princípio da proporcionalidade.

Ressaltou que ao aplicar a multa, a administração deveria observar, estritamente, os princípios das proporcionalidade e razoabilidade, sob pena de ferir o Estado Democrático de Direito, estatuído no art. 1º da CF/88.

Disse que, no caso sob comento, a multa desatendeu tanto ao princípio da proporcionalidade quanto ao da razoabilidade, invocando a Constituição Federal, bem como entendimento dos Tribunais, citando ADI nº 1075/MC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 24/11/2006, RMS 29.302/GO, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ: 25/06/2009) AI 482281 AgR, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJ: 30/06/2009) (ADI 551, Rel.: Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ: 24/10/2002.

Em conclusão, asseverou merecer reforma a decisão recorrida porquanto declarou a legalidade da multa aplicada, requerendo *“Em face de tudo quanto exposto e diante do acervo probatório colacionado ao processo, requer seja conhecido e provido na sua totalidade o Recurso Voluntário ora interposto, para que seja julgada totalmente improcedente a autuação, reformando-se a decisão recorrida, arquivando-se o presente processo administrativo.”*

Alternativamente, postulo que, caso se entendesse pela procedência das infrações, a aplicação da redução da multa a patamar justo, em atenção ao princípio da proporcionalidade e do não confisco.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 524/530, manifestou ser o cerne da questão a classificação dos produtos objetos do lançamento, se passíveis ou não de gerarem crédito fiscal.

Após tecer comentários sobre o princípio da não cumulatividade, asseverou que o princípio visava impedir a tributação em cascata sobre as mercadorias comercializadas pelo contribuinte e só gerariam crédito para ser compensado os bens adquiridos para ser revendidos ou utilizados na produção da mercadoria que teria saída, mas nunca materiais consumidos pelo próprio estabelecimento.

Entendeu que os insumos para possibilitarem o creditamento, como quer a autuada, necessitariam dos seguintes requisitos legais: a) intimidade; b) imediatismo; c) integralização.

Tendo em vista a natureza dos bens elencados no recurso voluntário e sua utilização no processo produtivo do autuado, quase todos usados para limpeza das tubulações permanentes, opinou pelo não acolhimento do argumento suscitado neste item da súplica recursal.

Concluiu pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCIDO**

Do estudo apurado do presente PAF, verifico que o Recurso Voluntário nele versado trata da total irresignação do autuado com o julgamento do Auto de Infração supra identificado, onde lhe é imputado o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS, as quais foram julgadas procedentes na primeira instância, cogitando de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento e falta de recolhimento do ICMS, decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do

estabelecimento.

Na sua peça recursal, o sujeito passivo reitera a arguição de nulidade do presente Auto de Infração, alegando que o mesmo está eivado por vício de nulidade, na medida em que não indica devidamente e expressamente o seu fundamento legal, além da descrição fática, impedindo, por conseguinte, que o sujeito passivo verifique a efetiva subsunção da norma jurídica, por não especificar de forma clara qual a correta origem e natureza do crédito tributário, tornando impossível, por conseguinte, o seu exercício pleno do direito de defesa.

Entendo, que nenhuma razão assiste a recorrente, pois conforme já bem apreciado na decisão de piso, não se encontram presentes os vícios apontados pela autuada, não se vislumbrando na autuação qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida inteiramente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento das infrações, as quais foram fundamentadas em demonstrativos analíticos e documentos fiscais, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, inexistindo o alegado cerceamento do direito de defesa, por falta de fundamentação legal da autuação. Frise-se que, os dispositivos do regulamento considerados infringidos pelo contribuinte foram indicados claramente no Auto de Infração, bem como os dispositivos legais referentes às multas indicadas e a alegação de que o auto de infração está fundamentado, apenas em cláusulas do Protocolo do ICMS 10/92, não procede, pois, nos autos, não se encontra em nenhum momento qualquer referencia ao referido protocolo.

Ressalto que a descrição das infrações permite, claramente, identificar do que está sendo acusado o contribuinte, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

Neste contexto não acolho a nulidade suscitada.

Tangentemente à alegação de inconstitucionalidade da legislação estadual, baseada no entendimento que a exigência do ICMS relativo à diferença de alíquotas não tem amparo na Lei Complementar nº 87/96 ressalto que em conformidade com o disposto no artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Destaco, entretanto, que a exigência do ICMS relativo à diferença de alíquotas tem matriz na Constituição Federal, artigo 155, §2º, inciso VII-A e VIII e esta contida na legislação estadual, Lei 7.014/96, artigo 2º, IV.

*CF Art. 155, §2º*

*VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:*

*a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;*

*VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;*

*Lei 7.014/96*

*Art. 2º, O ICMS incide sobre:*

*(...)*

*IV- a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes;*

Quanto ao mérito, tendo em vista que as matérias tratadas nas infrações 1 e 2 – utilização indevida de crédito fiscal referente a materiais de uso e consumo e falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais desses mesmos materiais – estão correlacionadas, analisarei as duas questões em conjunto, assim como foi feito na Decisão recorrida.

O cerne da questão está na classificação dos produtos discriminados pelos autuantes nesses itens do lançamento. Considero que a análise da natureza desses produtos, se para uso e consumo ou intermediários, deve ser feita levando em conta o seu emprego no processo de industrialização de cada contribuinte, pois um determinado produto pode ser classificado de diferentes formas, dependendo do processo produtivo de cada indústria.

No caso em tela, observo que a ação fiscal e a Decisão recorrida foram embasadas na nos esclarecimentos prestados pelo próprio recorrente na Defesa interposta. No Recurso Voluntário, o recorrente repetiu as explicações sobre a descrição e a utilização dos referidos produtos. Desse modo, na formação de meu convencimento, adoto a descrição e a utilização feitas pelo recorrente, que na informação fiscal não foi contestada e, de pronto, afasto a hipótese de realização de diligência para verificar a utilização dos produtos ou o processo produtivo do recorrente.

Alega o recorrente que os produtos listados na autuação (aditivos utilizados no tratamento da água das caldeiras e de refrigeração; detergentes empregados na limpeza de máquinas, de peças e das mãos dos operadores; graxas, lubrificantes e óleos são produtos intermediários, utilizados na lubrificação de Assim, após análise detalhada da aplicação e destinação dos produtos no processo fabril de cervejas, e seguindo a mesma linha de raciocínio do Parecer GECOT nº 0919/98, que trata de “crédito fiscal” de produtos utilizados no processo de fabricação de cervejas e refrigerantes, e levando também em consideração os julgamentos ocorridos no âmbito do CONSEF, concluo que os materiais que estão vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento, e geram direito ao crédito fiscal são:

- a) **Aditivo Kurita BC 361**
- b) **Aditivo Kurita OXS 501:**
- c) **Aditivo Kurizet A 513 e A 593**
- d) **Aditivo Kurizet S 209 e aditivo Towerclean S 252**
- e) **Aditivo Towerclean NT 451**
- f) **Detergente desengordurante Allclean**
- g) **Detergente Gel Acido ACIGEL**
- h) **m) Elemento Filtrante e filtro filtracom**
- i) **n) Carvão superativado PO clarimex**

Uma vez que contribuem de forma indireta na composição do produto final, como elementos indispensáveis, podendo neste caso, serem considerados como produtos intermediários, porquanto são consumidos no processo de obtenção do produto final, tornando-se necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento e são classificados como produtos intermediários, pois participam do seu processo produtivo e são essenciais à fabricação de cervejas e refrigerantes.

Esse CONSEF, com bastante bom-senso, vem evoluindo, em diversos casos, no sentido de praticar a justiça fiscal, buscando decidir essas questões levando em consideração, uma interpretação mais abrangente da legislação, para classificar como produtos intermediários, aqueles que mesmo não se incorporando, tenham participação importante e decisiva no processo industrial.

Quanto aos produtos relacionados nos itens:

**h) Detergente para limpeza de mão SUMA SEPT**

- i) **Graxa Complexo de lítio, graxa de lítio NLGI 2 EP, graxa lubrificante PERMA 6, graxa lubrificante 18KG tribotec FN2 18kg op, graxa lubrificante grau alimentício, Lubrificante de esteiras DICOLUB, óleo lubrificante industrial compressores de refri, óleo lubrificante industrial de engrenagem fechada, óleo lubrificante industrial sistema hidráulico, óleo para montagem.**

**j) Lubrificante de esteiras DICOLUB 200 e D64, DRY TECH DIV.**

**l) Oléo OPTMOL OBDEEN FD3.**

**o) Gás Butano.**

**p) Solução Tampão**

Tratam-se de produtos que não têm relação direta com a produção, se enquadrando no conceito de manutenção e proteção dos equipamentos, e, portanto, sem direito a crédito fiscal e sujeitos ao pagamento da diferença de alíquotas.

A Recorrente, na sua irressignação, protestou contra o valor da multa aplicada para as infrações, por entender ser o percentual abusivo, ferindo os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, tornando-se por demais gravosa, confiscatória e em flagrante afronta a Constituição Federal.

De plano, cumpre destacar que, nesta esfera de julgamento de natureza administrativa, falece competência a este Órgão colegiado para se manifestar acerca das arguições de inconstitucionalidades da peça recursal, nos termos do art. 167, I, do RPAF/BA.

Porém, no particular, o sancionamento hostilizado se encontra taxativamente previsionado no art. 42 da Lei nº 7.014/96, sob o qual, até o momento, não paira qualquer pecha de inconstitucionalidade por irrazoabilidade ou desproporcionalidade dos percentuais de multas nele elencadas.

Assim, a postulação de redução de multa imposta no presente lançamento, na forma estatuída pelos arts. 159 e 169 do RPAF/BA, não pode ser apreciada nessa instância de julgamento, e sim pela Câmara Superior para onde o sujeito passivo, observadas as condições previstas na referida legislação, deverá encaminhar, no momento oportuno, a sua demanda, caso ainda seja do seu interesse.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para afastar a exigência recaída sobre os produtos listados nos itens “a” a “i” deste voto, em ambas as infrações.

**VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2)**

Com todo respeito que tenho pelo n. relator, ousou discordar da sua posição quanto aos produtos Aditivo Kurita BC 361, Aditivo Kurita OXS 501, Aditivo Kurizet A 513 e A 593, Aditivo Kurizet S 209 e aditivo Towerclean S 252, Aditivo Towerclean NT 451, Detergente desengordurante Allclean e Detergente Gel Acido ACIGEL. Alinho, no entanto, com a sua posição a respeito dos: Elemento Filtrante e filtro filtracom e Carvão superativado PO clarimex.

As infrações 01 e 02 dizem respeito com a utilização indevida de crédito fiscal e falta de recolhimento de diferencial de alíquotas relativamente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

A definição do que seja material de uso e consumo e produto intermediário (insumos) é espinhosa, tendo este Conselho de Fazenda Estadual se debruçado, ao longo dos anos, sobre a matéria, buscando a correta aplicação da norma vigente.

O RICMS/97, ao regulamentar as determinações da Lei nº 7.014/96, no art. 93, inciso V, “b”, definia o que seja material de uso e consumo: *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 (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96)*. Por seu turno, no § 1º, I, do citado artigo determina que: *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.*

Diante destas determinações, entendo que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo”. Ou seja, o sistema de crédito do ICMS que prevalece na legislação estadual tem cunho 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. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS (Decreto nº 6.284/97). No mais, este Conselho de Fazenda, assim tem se posicionado, ou seja, entende que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal. E como exemplo, cito trecho do Acórdão CS Nº 0196-21/02:

*O sistema de crédito que tem imperado na operatividade do ICMS é restrito, não comportando abranger insumos empregados em processos que não estejam diretamente vinculados à produção. Predomina no ICMS, enquanto vedado, por lei, o crédito relacionado às operações de aquisição de bens para uso e consumo, a sistemática do crédito físico, admitindo-se apenas, para fins de compensação, o imposto que incidiu na aquisição de insumos aplicados diretamente no processo produtivo que resulte em saídas de produtos tributados. Assim, se o insumo não for aplicado ou utilizado de forma direta na produção, de maneira que o seu consumo/utilização não guarde relação direta com os produtos finais fabricados, nem como elemento integrante (massa molecular) do produto final, nem como elemento consumido proporcionalmente à quantidade processada (produto intermediário), é vedado ao contribuinte apropriar-se dos créditos fiscais. Constitui exceção a essa regra o ICMS que incidiu na aquisição de bens do ativo imobilizado, configurando um típico crédito financeiro, entre outros previstos em lei. 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, 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.*

Assim, da análise da legislação é necessário que seja observado a efetiva utilização, na atividade fabril de uma determinada empresa, dos produtos cujos créditos foram glosados e acima nominados, vez que se determinado produto pode ser definido como material de uso e consumo a um estabelecimento fabril, em outro, ele é considerado matéria-prima ou produto intermediário.

No processo produtivo da empresa e com base na informação pelo recorrente prestada, os produtos “aditivos” são usados no tratamento da água de refrigeração para evitar corrosão, incrustação e formação de colônias de microorganismos que ocasionariam desgaste nos seus equipamentos, visando, portanto, a sua conservação, possuindo, em síntese, a função de neutralizar a acidez (Ph) dos produtos utilizados, objetivando a conservação das tubulações da fábrica. Dessa forma, são produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado 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. Ou seja, ainda que sejam

utilizados no processo industrial não estão a ele diretamente vinculados, enquadrando-se como materiais de uso e consumo.

Quanto aos “detergentes” são eles materiais de assepsia, tanto dos equipamentos quanto dos funcionários que na operação fabril trabalham. Produtos tipicamente de uso e consumo.

Em assim sendo somente afastado da autuação os produtos Elemento Filtrante e filtro filtracom e Carvão superativado PO clarimex, restando o demonstrativo de débito das infrações 01 e 02 assim constituídos.

DATA	NF	INFRAÇÃO 01				INFRAÇÃO 02			
		CF	ICMS AI	(-)	ICMS EXIGIDO	DA	ICMS AI	(-)	ICMS EXIGIDO
JAN. 2007	128006								
15/01/2007		6,88	910,46	6,88	<b>903,58</b>	9,82	1.300,66	9,82	<b>1.290,84</b>
FEV. 2007									
22/02/2007		184,93				264,18			
24/02/2007	6076	102,98				147,12			
	6111	287,91	539,7	287,91	<b>251,79</b>	411,30	771,00	411,30	<b>359,70</b>
MAR. 2007									
-	-	2.888,43	2.888,43	-	<b>2.888,43</b>	2.437,36	2.437,36	-	<b>2.437,36</b>
JUL. 2007									
-	-	200,85	200,85	-	<b>200,85</b>	118,15	118,15	-	<b>118,15</b>
SET. 2007									
-	-	196,35	196,35	-	<b>196,35</b>	-	-	-	-
NOV. 2007									
01/11/2007	12834	95,00				135,72			
		95,00	1.842,84	95,00	<b>1.747,84</b>	135,72	2.632,63	135,72	<b>2.496,91</b>
DEZ. 2007									
12/12/2007	13945	160,49				229,28			
17/12/2007	18	700,28				1.000,40			
17/12/2007	15325	33,59				47,98			
		894,36	3.013,99	894,36	<b>2.119,63</b>	1.277,66	4.305,69	1.277,66	<b>3.028,03</b>
JAN. 2008									
11/01/2008	14928	71,25				101,79			
17/01/2008	15084	23,75				33,93			
		95,00	3.189,59	95,00	<b>3.094,59</b>	135,72	1.800,27	135,72	<b>1.664,55</b>
FEV. 2008									
07/02/2008	15691	15,84				22,64			
14/02/2008	15663	64,12				91,60			
		79,96	2.093,42	79,96	<b>2.013,46</b>	114,24	2.990,61	114,24	<b>2.876,37</b>
MAR. 2008									
07/03/2008	99	459,20				656,00			
19/03/2008	109	459,20				656,00			
24/03/2008	16985	12,42				17,74			
27/03/2008	17205	138,69				198,14			
		1.069,51	2.283,92	1.069,51	<b>1.214,41</b>	1.527,88	3.262,75	1.527,88	<b>1.734,87</b>
ABR. 2008									
04/04/2008	17451	53,50				76,43			
09/04/2008	16010	39,69				56,70			
11/04/2008	17658	53,50				76,43			
14/04/2008	17790	95,00				135,72			
22/04/2008	141	467,60				668,00			
		709,29	1.698,01	709,29	<b>988,72</b>	1.013,28	2.301,57	1.013,28	<b>1.288,29</b>
MAI. 2008									
05/05/2008	149	233,80				334,00			
13/05/2008	18550	63,38				90,54			
		297,18	936,95	297,18	<b>639,77</b>	424,54	1.189,61	424,54	<b>765,07</b>
JUN. 2008									
05/06/2008	19272	23,75				33,93			
05/06/2008	19283	23,75				33,93			
12/06/2008	190	701,40				1.002,00			
21/06/2008	19851	107,00				152,85			
		855,90	888,07	855,90	<b>32,17</b>	1.222,71	1.236,11	1.222,71	<b>13,40</b>
JUL. 2008									
07/07/2008	20375	138,69	817,30	138,69	<b>678,61</b>	198,14	1.167,58	198,14	<b>969,44</b>
AGO. 2008									
01/08/2008	20907	107,00				152,85			
01/08/2008	20907	23,75				33,93			
01/08/2008	21049	31,05				44,35			
04/08/2008	251	467,60				668,00			
06/08/2008	247	73,28				104,68			
20/08/2008	21447	23,75				33,93			
		726,43	2.446,26	726,43	<b>1.719,83</b>	1.037,74	3.210,45	1.037,74	<b>2.172,71</b>
SET. 2008									

03/09/2008	281	233,80				334,00			
04/09/2008	21788	23,75				33,93			
09/09/2008	295	233,80				334,00			
09/09/2008	21952	6,21				8,87			
09/09/2008	22084	71,25				101,79			
12/09/2008	22172	160,49				229,28			
15/09/2008	497	54,96				78,51			
16/09/2008	305	467,60				668,00			
24/09/2008	22388	138,69				198,14			
25/09/2008	22477	15,83				22,62			
		1.406,38	1.998,28	1.406,38	<b>591,90</b>	2.009,14	2.854,69	2.009,14	<b>845,55</b>
OUT. 2008									
06/10/2008	22761	20,70				29,57			
22/10/2008	738	54,96				78,51			
22/10/2008	23216	10,35				14,78			
27/10/2008	23307	15,52				22,17			
27/10/2008	23308	71,25				101,79			
28/10/2008	344	467,60				668,00			
		640,38	1.908,17	640,38	<b>1.267,79</b>	914,82	2.570,14	914,82	<b>1.655,32</b>
NOV. 2008									
04/11/2008	353	350,70				501,00			
06/11/2008	23632	107,00				152,85			
17/11/2008	375	467,60				668,00			
		925,30	2.526,74	925,30	<b>1.601,44</b>	1.321,85	3.434,61	1.321,85	<b>2.112,76</b>
DEZ. 2008									
06/12/2008	24730	71,25				101,79			
09/12/2008	24825	23,75				33,93			
19/12/2008	418	467,60				668,00			
24/12/2008	1096	54,96				78,51			
		617,56	3.286,79	617,56	<b>2.669,23</b>	882,23	4.555,06	882,23	<b>3.672,83</b>
TOTAIS					<b>24.820,39</b>				<b>29.502,15</b>

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto para julgar procedente em parte o Auto de Infração ora em análise no valor total de R\$54.322,54 , sendo o valor da infração 1 no total de R\$24.820,30 e a infração 2 de R\$29.502,15.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206973.0003/10-6**, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$54.322,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTOS VENCEDOR – Conselheiros(as): Monica Maria Roters, Denise Mara de Andrade Barbosa e Carlos Fábio Cabral Ferreira

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Valnei Sousa Freire, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS