

PROCESSO	- A. I. N° 279691.0100/11-0
RECORRENTE	- PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO NORDESTE LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0303-05/11
ORIGEM	- IFEP - DAT/NORTE
INTERNET	- 21/11/2013

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0339-11/13

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAIS DE USO E CONSUMO 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Intermediário é o bem que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao mesmo, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização. Correta a Decisão recorrida, porquanto os itens são utilizados no tratamento de água de caldeira, assepsia de tubulações, equipamentos e tanques, análise química de água tratada etc., não previstos, portanto, no art. 93, I, “b”, RICMS/1997. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão da 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0303-05/11), que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/06/2011 para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 465.273,50, sob a acusação do cometimento de quatro irregularidades, sendo que apenas as de nºs 01/04, abaixo transcritas, foram objeto do apelo.

INFRAÇÃO 1 – Utilização indevida de crédito, no valor de R\$ 198.211,11, referente à aquisição de materiais para uso e consumo. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 4 – Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e as interestaduais, no valor de R\$ 88.856,22, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/1996.

A 5ª JJF apreciou a lide na pauta de 29/11/2011 (fls. 175 a 178), decidindo à unanimidade nos termos abaixo transcritos.

*“Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir quatro infrações ao sujeito passivo, tendo o mesmo reconhecido e recolhido os valores referentes às infrações 2 e 3, em consequência, impugnou as infrações 1 e 4 do lançamento de ofício, as quais se restringe a análise da lide.”*

*Em relação às citadas infrações, referentes às exigências de crédito indevido e de diferença de alíquotas nas aquisições de materiais de uso e consumo, tendo o autuado entendido que se tratam de insumos ou produtos intermediários utilizados no processo produtivo, se faz 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.*

No caso presente, com base nas informações trazidas pelo próprio contribuinte, às fls. 100 a 103 dos autos, verifica-se que os produtos sob exame (NALCO N 22300; NALCO N 9541; NALCO N 2855; NALCO N 6040; NALCO N 2878; NALCO Y300657; NALCO ACT 52214; NALCO N 20230; HIPOCLORITO SÓDIO CLORO; ÁCIDO PERACÉTICO, FOSFATO TRISSÓDICO ALIMENTÍCIO, ÁCIDO FOSFÓRICO 85 ALIMENTÍCIO, KIT MERCK P/ CLORO ARTIGO 1149780001; KIT CLORO SPECTROQUANT; KIT FERRO2/FERRO3 FOTOMETRO SQ118MERCK; KIT MANGANÊS FOTOMETRO SQ118 MERCK; KIT NITRATO FOTOMETRO SQ118 MERCK; KIT NITROGÊNIO TOTAL 05-18MG/L MERCK; KIT NITRITO FOTOMETRO SQ118 MERCK e KIT MERCK DQO 100 A 1500 MG/L FOTOMETRO) são utilizados na limpeza de tubulações para diminuir o processo de corrosão dos equipamentos, na assepsia de tanques para não causar contaminação microbiológica, no laboratório de análises químicas da água utilizada e no tratamento da água na estação de esfuentes.

Em que pese à essencialidade de tais materiais, as exigências fiscais sobre os mesmos devem-se manter por se tratarem de insumos que não se contaminam com o produto acabado, caracterizando-se como materiais de uso e consumo, utilizados no tratamento de esfuentes, assim como inibidores de corrosão e na assepsia dos seus equipamentos e ambientes, logo, sem direito ao crédito fiscal no período sob análise, cuja previsão para crédito é a partir de 1º/01/2020, conforme art. 33, I, da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela LC 138/10, como também com a obrigação de recolher a diferença de alíquotas. Assim, subsistem as citadas infrações.

Quanto aos créditos indevidos relativos aos anéis e aos aparelhos celulares, os autuantes comprovam a insubstância da exigência da glosa dos créditos fiscais, nos valores de R\$ 540,58 e de R\$ 2.765,00, respectivamente, em razão do estorno dos créditos relativos aos anéis e das saídas tributadas dos celulares, do que concordo, remanescendo o valor de R\$ 194.905,53 para a infração 01.

Do exposto, voto PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 461.967,92, conforme demonstrativo às fls. 143 a 148 dos autos, devendo homologar-se as importâncias já recolhidas”.

Inconformado, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 191 a 201, com amparo no que dispõem os arts. 169, I, “b” e 171 do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; RPAF/1999).

Informa que ambas as acusações contra as quais se insurge dizem respeito às mesmas operações (fl. 193), que, conforme planilhas de fls. 194 a 197, são referentes às aquisições de insumos e produtos intermediários essenciais à industrialização (tratamento de água de caldeira; assepsia de tubulações, equipamentos e tanques; análise química de água tratada etc.).

Conclui pleiteando o Provimento do Recurso.

No Parecer de fls. 220 a 222, com fulcro no Acórdão CJF 0379-12/11, a Procuradoria do Estado opina pelo não provimento do apelo.

De acordo com o documento de fl. 225, esta CJF converteu o feito em diligência à ASTEC / CONSEF para que fosse esclarecido o papel no processo fabril dos materiais fosfato trissódico alimentício, ácido peracético e ácido fosfórico alimentício.

No Parecer ASTEC 00036/2013 (fls. 228 a 230) está dito que o fosfato trissódico alimentício não foi objeto da autuação e que não é mais utilizado, enquanto o ácido peracético e o ácido fosfórico alimentício são usados na assepsia de equipamentos, tubulações e tanques.

Na manifestação de fls. 234 a 236 e no laudo técnico de fl. 249, o contribuinte pondera que o fosfato trissódico alimentício e o ácido peracético são “*insumos que têm por finalidade o uso na assepsia de equipamentos, tubulações e tanques*”.

Em nova manifestação, de fls. 259 a 262, a sociedade empresária sublinha que, ao efetuar a intimação referente às providências solicitadas pela CJF (Câmara de Julgamento Fiscal), que versou sobre fosfato trissódico alimentício, ácido peracético e **ácido fosfórico alimentício**, o diligente incorreu em erro material e requereu esclarecimentos sobre fosfato trissódico alimentício, ácido peracético e **ácido trissódico alimentício**, em razão de que não registrou, o recorrente, qualquer informação sobre este último material (**ácido trissódico alimentício**), na medida em que o mesmo não é utilizado em seu processo.

Entretanto, o **ácido fosfórico alimentício** tem como função a limpeza de tubulações para transporte de água e refrigerante, com a finalidade de evitar corrosão e contaminação nos equipamentos.

Por derradeiro, repetindo o pedido da peça recursal, salienta que, de fato, o fosfato trissódico alimentício não é mais usado na planta industrial, mas era no período autuado, exercendo função idêntica à do ácido peracético.

No Parecer de fl. 270, da PGE / PROFIS, está consignado que o laudo técnico confirma que os produtos em comento atuam na assepsia, o que não os caracteriza como intermediários ou insumos.

## VOTO

De logo é necessário pontuar que a matéria é uma das mais complexas das múltiplas questões apreciadas por este Conselho de Fazenda. Muito embora tal situação, não se logrou até o presente momento pacificar-se a questão da definição de produto intermediário para fins de utilização de crédito fiscal no processo industrial, levando a inúmeras decisões divergentes, à míngua de uma norma legal mais explícita quanto ao seu conceito, tendo o Parecer Normativo nº 01/81, expedido pela então PROFIS – Procuradoria Fiscal -, sido utilizado como elemento de referência para a sua conceituação.

Em que pese a tese defendida por alguns membros deste órgão, no sentido de que o referido Parecer seria atualmente inaplicável, em face das regras atuais do ICMS, advogo entendimento contrário, pois o mesmo traz ensinamentos que em nada destoam dos dispositivos que tratam do crédito deste gravame.

Estabelece expressamente o art. 93, inciso I, alínea “b” do RICMS/1997 que ensejará direito a crédito no processo de industrialização os insumos, produtos intermediários, catalisadores e materiais de embalagem.

A definição de insumos, catalisadores e materiais de embalagem não gera maiores dúvidas. No entanto, quanto ao produto intermediário, à míngua de definição na legislação do ICMS da Bahia, a doutrina e algumas legislações, como a de Minas Gerais, conceitua-o como aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao mesmo, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

Em verdade, o Parecer Normativo PROFIS nº 01/81 traz um “*norte*” ao enunciar que “*É de se ver, no entanto, que a identidade física de determinado bem nem sempre é bastante para que se conclua por uma inclusão, entre os produtos intermediários ou entre os bens de produção ou instrumentais. É a afetação do bem, em razão de sua participação e utilização no processo industrial de um determinado produto, geralmente evidenciada na correta contabilização, que nos dará elementos para sabermos se sua aquisição gera crédito fiscal, ou não. Assim, uma aquisição de tinta pode ser para consumo próprio ou para ser utilizada na produção. Uma substância gasosa pode ser considerada um bem de uso e consumo (desinfetar ou aromatizar o ambiente do estabelecimento), pode ser considerada um bem de produção (componente de uma máquina como gás cativo em serpentina de refrigeração), ou produto intermediário (catalisador ou função de criar condições de reação química durante o processo de produção), ou mesmo matéria-prima (como utilizada para compor certos aerosóis)*”.

É com base em tal parâmetro que este Conselho de Fazenda vem sedimentando o seu entendimento, no sentido de que é essencial para o deslinde da questão a análise acerca da natureza dos materiais empregados, através da verificação das suas afetações no processo produtivo.

Assim, com base neste “norte” e na destinação dos materiais objeto da irresignação recursal, concluo ser correta a Decisão recorrida, porquanto os itens são utilizados no tratamento de água de caldeira, assepsia de tubulações, equipamentos e tanques, análise química de água tratada etc., não previstos, portanto, no art. 93, I, “b”, RICMS/1997.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE

Conforme relatado, apenas são objeto de controvérsia nesta fase processual as exigências de que tratam os itens 1 e 4 do Auto de Infração que dizem respeito, respectivamente, à glosa de créditos fiscais relativos à aquisições de materiais de uso e consumo e à exigência do diferencial entre as alíquotas interna e interestaduais devido em relação a estes mesmos produtos.

Pois bem! A questão posta em discussão diz respeito, fundamentalmente, à classificação dos produtos: NALCO N 22300; NALCO N 9541; NALCO N 2855; NALCO N 6040; NALCO N 2878; NALCO Y300657; NALCO ACT 52214; NALCO N 20230; HIPOCLORITO SÓDIO CLORO; ÁCIDO PERACÉTICO, FOSFATO TRISSÓDICO ALIMENTÍCIO, ÁCIDO FOSFÓRICO 85 ALIMENTÍCIO, KIT MERCK P/ CLORO ARTIGO 1149780001; KIT CLORO SPECTROQUANT; KIT FERRO2/FERRO3 FOTOMETRO SQ118MERCK; KIT MANGANÊS FOTOMETRO SQ118 MERCK; KIT NITRATO FOTOMETRO SQ118 MERCK; KIT NITROGÊNIO TOTAL 05-18MG/L MERCK; KIT NITRITO FOTOMETRO SQ118 MERCK e KIT MERCK DQO 100 A 1500 MG/L FOTOMETRO.

No entender do Nobre Relator, tais produtos se classificam como material de consumo do estabelecimento e, por conseguinte, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, bem assim impõem o recolhimento do diferencial de alíquotas a teor do quanto previsto no artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA.

Em sentido oposto, sustenta o Recorrente que ditos produtos se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril e, nesta condição, preenchem os requisitos que os excluem do conceito previsto no mencionado dispositivo legal.

Da análise do conjunto probatório dos autos, verifica-se que não há controvérsia no que diz respeito à função desempenhada por cada um dos produtos no processo industrial do Recorrente. Especificamente em relação aos produtos ÁCIDO PERACÉTICO, FOSFATO TRISSÓDICO ALIMENTÍCIO e ÁCIDO FOSFÓRICO 85 ALIMENTÍCIO, em atendimento à determinação desta CJF, foi realizada uma inspeção in loco através da qual preposto da ASTEC atestou haver o consumo integral destes a cada ciclo produtivo.

Com efeito, a legislação que rege a cobrança do ICMS neste Estado garante o direito ao crédito do ICMS incidente sobre a aquisição de matérias primas, produtos intermediários e de embalagem, desde que atendidas determinadas condições. Vejamos, neste sentido, o que dispõe o artigo 93 do RICMS/BA.

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

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

*(...)*

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

*(...)*

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

*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

*a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*  
*b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*

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

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível concluir com especial clareza que o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I acima reproduzido, estabeleceu que para que haja direito ao crédito do imposto uma das condições ali elencadas deve ser atendida, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização; deve ser consumida no mencionado processo ou integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Nada mais lógico e sistemático. Como se sabe, nem todas as mercadorias adquiridas para consecução de tais atividades se incorporam ao produto final. Este papel cabe tão somente às matérias primas, que, segundo Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, se constituem em toda substância corpórea, procedente da natureza, utilizada para produzir, pela transformação, outro artigo ou outro produto, isto é, uma espécie nova.

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

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplique-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem as alíneas “a” e “b” destinam-se a abarcar os produtos intermediários e o material de embalagem.

Com o objetivo de traduzir o limite temporal previsto na Lei Complementar nº 87/96 no que concerne ao direito ao crédito do ICMS, relativamente às aquisições de material destinado a uso e consumo do estabelecimento, assim dispõe o inciso V do artigo 93, aqui analisado:

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

*b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.*

No meu sentir, nenhuma incompatibilidade há entre as disposições contidas no inciso V acima reproduzido, que definiu o que se deve entender por material destinado ao uso e consumo, cujo direito ao crédito só poderá ser usufruído a partir de 2020, e as regras insertas no § 1º que estabelecem as condições para aproveitamento do crédito, relativamente às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Com a devida vênia dos que entendem em sentido contrário, a meu ver estas normas encontram-se perfeitamente integradas, vale dizer: enquanto as regras previstas no § 1º são afirmativas, as trazidas pelo conceito delineado na alínea “b” do inciso V lhe fazem oposição, porquanto, negativas. Esta conclusão se pode chegar a partir do simples cotejo entre as suas disposições, senão vejamos:

§ 1º, do Artigo 93	Alínea “b”, inciso V do Artigo 93
<i>Estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação...</i>	<i>Não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação...</i>
<i>Sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior.</i>	<i>Não serem consumidas...</i>
<i>Integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou</i>	<i>Nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou</i>

*prestação, conforme o caso.*

*prestaçao.*

Ante ao exposto, para o deslinde do feito cabe-me, portanto, aplicar o quanto disposto na legislação de regência à situação fática dos autos com objetivo de concluir acerca da procedência ou não do lançamento de ofício. É o que passo a fazer:

Constatou inicialmente que não há controvérsias acerca da aplicação dos materiais no processo produtivo do Recorrente. Como traduzem os elementos probatórios carreados ao presente PAF, bem assim conforme restou confirmado mediante procedimento de diligência os produtos, cujas aquisições foram objeto do lançamento 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, bem assim à descontaminação do tratamento da água efluente do processo industrial.

Visto isto, passo a analisar se os mencionados produtos atendem às exigências prescritas no § 1º do artigo 93 do RICMS/BA.

Pois bem! Matérias primas, definitivamente, não são, uma vez que não integram o produto final.

Por outro lado, notório que a aplicação de todos os produtos aqui tratados está vinculada ao processo fabril do Recorrente, porque a ele encontra-se, de forma inegável, intrinsecamente relacionada.

Conforme restou evidenciado pelos laudos técnicos carreados aos autos, bem assim através do procedimento de diligência realizado nas instalações fabris do Recorrente, ditos produtos são integralmente consumidos no processo produtivo na condição de elementos indispensáveis à consecução do processo fabril, já que não se pode conceber a industrialização de água, refrigerantes e cervejas contaminados por micro-organismos, porquanto, imprestáveis ao consumo.

Diante de tais considerações, com a devida vênia do entendimento externado pelo Conselheiro Relator, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos, e ai sem exceção, se subsumem ao conceito de produtos intermediários, devendo ser garantido ao Recorrente o direito ao crédito do imposto destacado nos respectivos documentos de aquisição.

## **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 EM PARTE** o Auto de Infração nº 279691.0100/11-0, lavrado contra **PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$461.967,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, com a homologação dos valores recolhidos.

**VOTO VENCEDOR** – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO DIVERGENTE** – Conselheiras: Rosany Nunes de Mello Nascimento, Alessandra Brandão Barbosa e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – VOTO DIVERGENTE

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS