

**PROCESSO** - A. I. N° 269200.0940/11-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A.  
**RECORRIDOS** - CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0319-04/11  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/NORTE  
**INTERNET** - 31.10.2013

**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO CJF N° 0413-13/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS EM VALOR INFERIOR AO DAS SAÍDAS. **b)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Não comprovado por meio de documentos fiscais devidamente escriturados que as omissões de saída de mercadorias apuradas pela fiscalização decorrem de perdas na comercialização. As Infrações 1 e 2 são subsistentes. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Refeitos os demonstrativos originais fazendo a exclusão dos produtos intermediários que se desgastam diretamente com a matéria-prima ou produtos fabricados. Mantida a exigência fiscal em relação aos materiais adquiridos que não se constituem produtos intermediários e sim destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, cuja utilização do crédito fiscal é vedada. Infrações 5 e 6 caracterizadas em parte. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. Reduzido o débito em decorrência da exclusão dos produtos intermediários identificados na Infração 5. Infração procedente em parte. Não acolhidas as arguições de nulidades. Mantida a decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, nos termos do artigo 169, inciso I, alíneas “a” e “b”, do RPAF/99, interpostos pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal (4ª JJF) e pelo sujeito passivo, respectivamente, contra a Decisão que julgou Procedente em Parte – Acórdão JJF N° 0319-04/11 – o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$409.271,97, sendo objeto dos Recursos as seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - Falta de recolhimento do ICMS relativo à omissão de saída de mercadorias tributáveis efetuada sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis (2010) - R\$18.464,12.

INFRAÇÃO 2 - Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados – (2010) R\$24.027,25.

INFRAÇÃO 5 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento - R\$119.808,90.

INFRAÇÃO 6 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento (Anexo 17) - R\$110.458,09.

O autuado apresentou defesa e, preliminarmente, suscitou a nulidade das Infrações 1 e 2 sob o argumento de que a autuação estava fundamentada em presunção, que a apuração da base de cálculo carecia de certeza e liquidez e que o cálculo do preço unitário estava equivocado.

No mérito, quanto às Infrações 1 e 2 afirmou que as diferenças apuradas eram decorrentes de perdas normais e, portanto, essas infrações deveriam ser julgadas improcedentes.

No que tange às Infrações 5 e 6, disse que os bens em questão eram produtos intermediários que integravam seu processo produtivo, o que tornava indevida a autuação.

Na informação fiscal, o autuante afirmou que não havia razão para o acolhimento das nulidades arguidas. No mérito, manteve a autuação quanto às Infrações 1 e 2. Acatou parcialmente o argumento defensivo referente às Infrações 5 e 6 e refez a apuração do imposto devido, passando os débitos dessas infrações para, respectivamente, R\$44.789,52 e R\$18.745,54.

Notificado acerca da informação fiscal, o recorrente reiterou os argumentos trazidos na defesa.

Submetido o processo a julgamento, a 4<sup>a</sup> JJF afastou as preliminares de nulidade e, no mérito, decidiu a lide da seguinte forma:

[...]

*Observo que embora o estabelecimento autuado exerce atividade de produção, porém os produtos objeto do levantamento quantitativo de estoques abarcaram apenas produtos acabados. Logo, considerando que se trata de levantamento quantitativo relativo a produtos acabados é desprovido de fundamento o citado art. 66 da Port. SECEX 36/07 (perdas processo produtivo de até 5%) e do custo de produção resultante de quebras e perdas (art. 291 do RIR). Nestas situações, a literatura contábil prevê lançamento no custo normal de produção, sempre que as perdas forem normais e inerentes aos processos produtivos o que é acompanhado pela legislação tributária.*

[...]

*Quanto ao argumento de que o imposto foi exigido com base em presunção, observo que o art. 23-A da Lei nº 7.014/96 determina que na apuração de omissão de entradas e omissão de saídas de mercadorias a base de cálculo da primeira é presumida e a segunda deve ser provada. Ao contrário do que foi afirmado, o imposto foi exigido não por meio de presunção e sim com base na omissão de saída, apurando a base de cálculo com fundamento nas quantidades existentes dos estoques registrados no livro Registro de Inventário, quantidades de entradas e de saídas registradas nos documentos fiscais emitidos e escriturados pelo contribuinte.*

*Uma vez apurada omissão de saída de quantidades de mercadorias comercializadas e sendo o estabelecimento autuado detentor dos documentos fiscais que deram suporte a sua escrituração, mediante demonstrativos elaborados pela fiscalização, constitui prova suficiente de omissão de saídas de mercadorias. Cabe ao autuado apresentar provas de erros ou equívocos cometidos pela fiscalização para desconstituir o lançamento de ofício e não o tendo feito, implica em simples negativa de cometimento da infração, o que não o desonera da responsabilidade pelo pagamento do imposto ora exigido.*

*Pelo exposto, deve ser mantida a exigência integral do ICMS relativo às infrações 1 e 2. Infrações procedentes.*

*Quanto às infrações 5 e 6, que acusa utilização indevida do crédito de ICMS relativo a material adquirido destinado a uso ou consumo do estabelecimento e do ICMS da diferença de alíquotas correspondente, o autuado argumentou que se trata de produtos intermediários destinados ao processo industrial com previsão legal de utilização de crédito.*

[...]

Com relação aos demais produtos utilizados, ressalto que o CONSEF em diversas decisões, tem mantido o entendimento de que para que uma mercadoria seja definida como produto intermediário (insumos e matéria-prima), e assegure o direito ao crédito fiscal, exige-se que, ou integre o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo, a exemplo das seguintes decisões: Acórdão CS Nº 0312/00, 0196-21/02, CJF Nº 0067-11/04, 0215-11/04, 0266-11/04, JJF Nº 0518-04/04, dentre outras.

Na situação presente, concordo com o posicionamento do autuante que na informação fiscal fez as exclusões dos materiais utilizados no processo de tratamento da água utilizada como matéria-prima na produção da cerveja, elementos utilizados na filtração da água, cerveja e mosto, os quais são consumidos em contato direto com o produto fabricado ou integram o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, que se constituem produtos intermediários (*FILTRO DE CARVÃO ATIVADO, METABISSULFITO DE POTÁSSIO, PVPP DESCARTÁVEL, MEMBRANA FIP ZLS, MICROWIND DPPBIN, ELEMENTOS FILTRANTES DIVERSOS*).

No tocante aos produtos, combustível para empilhadeiras, análise laboratorial, sanitização de equipamentos, sistema de refrigeração e tratamento de água utilizada no processo de pasteurização, embora sejam utilizados na linha de produção, para transporte de insumos e produtos acabados, análise de produtos e correção de dejetos industriais para atender determinações da vigilância sanitária, limpeza química interna e externa de máquinas e equipamentos, tratamento de água utilizada no resfriamento de correntes de produção e do processo de pasteurização, estes materiais não podem ser considerados produtos intermediários, conforme descrição de cada produto, efetuada pelo autuado, e sua explicação da participação dos mesmos no seu processo produtivo (fls. 209/212), pois não têm contato direto com o produto fabricado, não se desgastam em função deste contato e não integram o produto final na condição de elemento indispensável.

Esse entendimento pode ser observado nas decisões deste Conselho nos Acórdãos CJF nºs 0067-11/04, 0100-11/06, 0201-11/06 e 0324-12/04, 0129-11/07, 0046-11/09, 0096-12/09, ressaltando que algumas decisões são específicas em relação à utilização de GLP como combustível em empilhadeiras na movimentação de insumos e produtos acabados.

Tais produtos não atendem ao disposto no art. 93, I, “b” do RICMS/BA, por não configurarem matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, de acordo com as condições estabelecidas no parágrafo 1º do mesmo dispositivo legal, devendo ser mantida a exigência relativa à utilização indevida de crédito fiscal (infração 5) e consequentemente, falta de pagamento do ICMS da diferença de alíquota em relação às aquisições interestaduais (infração 6).

Por tudo que foi exposto, acato os demonstrativos refeitos pelo autuante no momento que prestou a informação fiscal original, reduzindo o débito de R\$119.808,90 para R\$44.789,52 na infração 5 e de R\$110.458,09 para R\$18.745,54 na infração 6, conforme demonstrativos à fl. 232 e 234/241. Infrações procedentes em parte.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já pagos.

Considerando que o valor da desoneração do sujeito passivo ultrapassava o limite previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF/99, a 4ª JJF recorreu de ofício de sua Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Inconformado com a Decisão proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário visando modificar a Decisão recorrida.

Preliminarmente, suscita a nulidade das Infrações 1 e 2, sob o argumento de que a constatação de diferença de estoque não autoriza a conclusão de que houve omissão de saídas de mercadorias. Diz que essa conclusão só prosperaria se viesse acompanhada de outros elementos ou prova que convergissem para esse entendimento, o que diz não ter ocorrido no caso em tela. Explica que a diferença apurada decorre de perdas de normais ocorridas na distribuição das mercadorias.

Sustenta que o crédito tributário referente às infrações em comento carece de liquidez e certeza, pois as informações que constam nos relatórios que embasam o Auto de Infração não se prestam para determinar qual o critério utilizado para a obtenção do preço médio das mercadorias. Diz que, na grande maioria dos casos, os preços médios obtidos pela fiscalização superam em muito a média do valor unitário praticado pelo estabelecimento.

Assegura que os procedimentos adotados pela fiscalização comprometem a validade do lançamento, razão pela qual as Infrações 1 e 2 devem ser canceladas, ou, no máximo, retificados os valores dos preços médios.

Adentrando ao mérito das Infrações 1 e 2, explica que ao distribuir as mercadorias que comercializam é comum que uma parte deste estoque acabe sendo danificada durante o transporte, manuseio e armazenamento. Conclui que, em virtude dessa perda inerente à atividade de distribuição de bebidas, não é raro ocorrer uma diferença entre as entradas registradas nos livros contábeis e as saídas de mercadorias.

Diz que a fiscalização, equivocadamente, presumiu que essa diferença decorrente de perda normal se tratava de omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis. Aduz que a omissão apurada decorre da desconsideração das perdas ocorridas durante o processo de recebimento, estocagem e distribuição das mercadorias que comercializa. Menciona que o Regulamento de ICMS do Estado da Bahia reconhece a ocorrência de perdas nas operações das empresas e, nos casos de imposto antecipadamente pago, permite a utilização do crédito fiscal.

Assinala que a legislação do IPI admite como razoáveis perdas de até 5% no processo produtivo. Acrescenta que, caso as perdas estivessem em percentuais razoáveis, sua comprovação documental estaria dispensada, não havendo necessidade de prova material da sua ocorrência.

Para embasar seus argumentos, reproduz farta jurisprudência e dispositivo do RICMS-BA/97 e do Código Tributário Nacional (CTN).

Diz que o entendimento da 4ª JJJ deve ser reformado, pois não há necessidade da comprovação da perda. Requer que, caso assim não entenda este colegiado, sejam consideradas as perdas normais decorrentes do processo produtivo dentro do limite de 5% dos produtos que distribui. Admite que, quando muito, seja cobrado o estorno referente aos valores creditados quando da entrada das referidas mercadorias em seu estabelecimento. Subsidiariamente, solicita a exclusão das multas, uma vez que há dúvida acerca da circunstância material da autuação, nos termos do art. 112 do CTN.

Relativamente às Infrações 5 e 6, faz uma síntese da Decisão proferida pela 4ª JJJ e, em seguida, destaca que o enquadramento de produtos no conceito de “intermediários” não pressupõe, obrigatoriamente, que tenham contato direto com o produto produzido ou com suas embalagens ou insumos. Diz que foi com base nessa premissa equivocada que não foram reconhecidos como “intermediários” os demais produtos relacionados nesses itens do lançamento.

Reproduz trecho do art. 93, V, “b”, do RICMS-BA/97, e em seguida afirma que não se encaixam no conceito de materiais de uso e consumo aqueles efetivamente utilizados no processo de industrialização, que exigem renovação a cada processo produtivo. Assim, conclui que produto intermediário é todo aquele que, ainda que não integre o produto final, seja essencial e integralmente consumido durante o processo produtivo.

Faz alusão ao disposto no art. 519, II, do Regulamento do IPI, e ao Parecer Normativo 65/79 do Coordenador do Sistema de Tributação da Receita Federal, para assegurar que os produtos intermediários consumidos de forma integral e imediata no processo produtivo, embora não se integrando ao produto final, têm o direito ao crédito garantido.

Transcreve trecho da Instrução Normativa nº 01, de 1986, da Superintendência de Legislação e Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais e, em seguida, conclui que para um produto ser classificado como intermediário deve ser utilizado na linha de produção, ser integralmente consumido, e ser essencial ao processo produtivo.

Explica que o gás GLP a granel é um combustível utilizado nas empilhadeiras empregadas no abastecimento da linha de produção e na movimentação de produto acabado. Diz que o GLP, em

virtude de sua essencialidade, bem como do seu consumo integral e imediato, enquadra-se no conceito de produto intermediário.

Afirma que a Amônia Kit Hach 2606945, a Solução DQO A – MERCK 1145380065, a Solução DQO B – MERCK 1145390495 e o Ácido Fosfórico Grau Industrial são empregados na análise e tratamento de efluentes gerados no processo produtivo e na fábrica. Sustenta que esses produtos se enquadram no conceito de produtos intermediários. Acrescenta que o conceito de produto intermediário se ajusta aos demais produtos que desempenham alguma função relativamente à análise laboratorial, pois são utilizados durante as análises químicas das matérias-primas a serem utilizadas na fabricação da cerveja e na aferição do produto final.

Explica que os produtos Ácido Nítrico 53%, Desinfetante Ácido Perceptico Divosan Forte, Detergente Ácido Divo WZ, Detergente Ácido NAP – 040, Detergente Alcalino Clorado Diverfoam CA e Sal Grosso p/ Limpeza de Caldeira são utilizados na sanitização interna e externa de equipamentos como tanques, máquinas de envase e caldeiras. Ressalta que, apesar de não entrar em contato com o produto final, preenchem os demais requisitos para serem classificados como “intermediários”.

Afirma que os produtos Continum AEC 3111, Corrshield NT 4230, Flogard MS6208, Spectrus OX 1276 e Gengard GN8102 são empregados no tratamento da água de refrigeração e, portanto, merecem ser reconhecidos como intermediários. Frisa que o sistema de refrigeração é essencial para a fabricação de cerveja.

Sustenta que o produto Anti-Espumante Foamtrol AF2051 é utilizado no tratamento da água do processo de pasteurização, que visa eliminar micro-organismos que podem prejudicar as características da cerveja.

Ao finalizar sua peça recursal, quanto às Infrações 1 e 2, solicita que seja decretada a nulidade arguida e, subsidiariamente, pede que seja cancelado o lançamento de ofício quanto a essas duas infrações, que seja considerada a perda de 5% ou que seja dispensada a multa indicada. Quanto às Infrações 5 e 6 requer que seja cancelada a exigência fiscal.

Ao examar o Parecer de fls. 351 a 354, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que a preliminar de nulidade não merece acolhimento, pois destituída de lógica jurídica. Diz que estando o levantamento quantitativo em perfeita harmonia com os documentos obtidos do próprio recorrente, não há o que se falar em qualquer nulidade do lançamento. Menciona que as perdas alegadas pelo recorrente deveriam estar amparadas em registros fiscais para ser acolhidas.

Quanto às Infrações 5 e 6, afirma que a não cumulatividade do ICMS só pode ser entendida sob o regime do crédito físico, quando se supõe que o bem deve entrar na produção e sair no produto acabado, seja por adesão ao produto final, seja pelo seu consumo total no processo de fabricação. Assim, diz que não é viável a apropriação de crédito fiscal referente a bens utilizados no tratamento de efluentes e na análise laboratorial, já que não entram em contato com o produto industrializado e nem se consomem de forma integral ao longo de um ciclo produtivo.

Ao finalizar, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Preliminarmente, o recorrente suscita a nulidade do Auto de Infração relativamente às Infrações 1 e 2, sob o argumento de que a constatação de diferença de estoque não autoriza a conclusão de que houve omissão de saída de mercadorias.

As Infrações 1 e 2 foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, no qual são aferidas as movimentações das mercadorias em um determinado período, considerando as operações de entradas e de saídas e os estoques informados pelo contribuinte à fiscalização. A constatação de diferença de saídas, mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de

mercadoria, comprova matemática e contabilmente a ocorrência de operação de saída sem a emissão da correspondente documentação fiscal. Não se trata, portanto, de uma presunção, mas sim de uma demonstração algébrica de um fato, utilizando dados extraídos da contabilidade do próprio contribuinte. Dessa forma, ultrapassa essa preliminar de nulidade.

O recorrente argui a nulidade das Infrações 1 e 2, por ausência de liquidez e certeza, pois não há informação sobre o critério utilizado para a obtenção dos preços unitários médios. Diz que muitos desses preços médios superam os que são efetivamente praticados.

Tratando-se do lançamento de ICMS normal, os critérios de apuração dos preços unitários médios a serem utilizados na hipótese de omissão de operação de saída de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, estão listados nos itens da alínea “a” do inciso II do artigo 60 do RICMS-BA/97. No caso da Infração 1, foi empregado o critério previsto no item “1” desse dispositivo regulamentar, qual seja: “o preço médio das saídas praticadas pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado”.

Quando se tratar de lançamento de ICMS devido por substituição tributária, será empregado um dos critérios previstos nos incisos do artigo 61 do RICMS-BA/97. No caso da Infração 2, foi utilizado critério o previsto no inciso II, qual seja: o valor da operação acrescido das despesas com seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a MVA (margem de valor adicionado) prevista.

Ao se examinar os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração (CD-ROM anexado ao processo) verifica-se que os critérios utilizados pela fiscalização estão em conformidade com a legislação, não havendo correção a fazer. O recorrente diz que os preços utilizados pelo fisco são superiores aos praticados pela empresa, porém não indica quais os equívocos presentes na auditoria e nem aponta quais os preços que, no seu entendimento, seriam os corretos. Ultrapasso, portanto, esse preliminar de nulidade.

No mérito, quanto às Infrações 1 e 2, o recorrente afirma que as diferenças apuradas decorrem de perdas normais incorridas durante o processo de recebimento, estocagem e distribuição das mercadorias comercializadas.

Conforme foi bem explicado na Decisão recorrida, as perdas ocorridas devem, obrigatoriamente, estar comprovadas mediante a correspondente documentação fiscal. No caso em tela, o recorrente não comprovou a ocorrência das perdas com o documento fiscal hábil, portanto, não há como se deduzir, da omissão de saída apurada, uma perda de 5%, mesmo que esse percentual seja razoável para o ramo de atividade do contribuinte.

Efetivamente, o Regulamento de ICMS do Estado da Bahia reconhece a existência de perdas, porém exige que essas perdas sejam comprovadas mediante a emissão da correspondente documentação fiscal. Ressalto que a perda tratada no caso em tela, que cuida de produtos acabados, não se confunde com a perda que é considerada em levantamento quantitativo de produção de estabelecimentos fabris.

A legislação do IPI, citada pelo recorrente, aplica-se à fiscalização daquele tributo da competência da União, não podendo ser aplicada ao caso em comento, que trata de ICMS.

O pleito recursal para que seja dispensada a multa indicada nas infrações em tela não pode ser acatado, uma vez que se trata de multa por descumprimento de obrigação principal e, portanto, um pedido que ultrapassa a competência desta Câmara de Julgamento Fiscal.

Do mesmo modo, não há como se aplicar ao caso o princípio insculpido no art. 116 do CTN, uma vez que não há dúvida que justifique a aplicação de tal princípio.

Em face ao acima exposto, as Infrações 1 e 2 subsistem integralmente e, portanto, não há reparo a fazer na Decisão de primeira instância quanto a esses itens do lançamento.

As Infrações 5 e 6 tratam, respectivamente, de utilização indevida de crédito fiscal e de falta de recolhimento de diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento.

Sustenta o recorrente que os produtos relacionados nessas duas infrações não são classificados como de uso e consumo, mas sim como produtos intermediários.

Ao tratar das hipóteses de utilização de crédito fiscal de ICMS, o RICMS-BA/97, no seu art. 93, V, “b”, define materiais de uso e consumo como sendo 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. Por sua vez, o disposto no §1º, I, do art. 93 do RICMS-BA/97, assim prevê:

*§ 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; e*

Tomando por base esses dispositivos acima transcritos, o entendimento firmado neste Conselho de Fazenda e o documento de fls. 209 a 212, no qual preposto do recorrente detalha a função de cada produto utilizado no processo produtivo do estabelecimento auditado, constato que os produtos elencados nas Infrações 5 e 6, apesar de serem utilizados em função do processo industrial do recorrente, 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. Assim, 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 é 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 serem considerados como intermediários seria necessário que esses produtos também integrassem o produto final e fossem totalmente consumidos ao final de cada processo produtivo, o que não ocorre no caso em comento.

A legislação do IPI e a legislação do Estado de Minas Gerais, citadas pelo recorrente, não possuem o condão de modificar a legislação tributária estadual sobre a matéria em comento.

O recorrente afirma que o GLP é utilizado pelas empiladeiras no abastecimento das linhas de produção e na movimentação de produtos acabados. Vê-se, portanto, que o GLP não entra em contato com o produto final, não o integra e nem se consome ao final de cada processo fabril. Dessa forma, o GPL em questão não se classifica como insumo, mas sim como material de uso e consumo do próprio estabelecimento.

Os produtos empregados no tratamento de efluentes, apesar da sua importância para a proteção ao meio ambiente e da exigência da legislação ambiental, são utilizados em uma fase posterior ao processo fabril. Dessa forma, tais produtos não se classificam 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, materiais de uso e consumo.

Foi acertada a Decisão de primeira instância no que tange aos produtos destinados à sanitização de equipamentos, tratamento da água de refrigeração e de pasteurização. Tais produtos, apesar de necessários ao processo fabril do recorrente, não integram e nem entram em contato com o produto final, assim como não são consumidos ao final de cada processo produtivo. Desse modo, também são classificados como materiais de uso e consumo.

Em face ao acima exposto, os argumentos recursais não se mostram capazes de modificar a Decisão de primeira instância e, portanto, as Infrações 5 e 6 subsistem integralmente, conforme acertadamente decidiu a 4ª JJF.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida.

Trata o Recurso de Ofício da Decisão de Primeira Instância que julgou Procedentes em Parte as Infrações 5 e 6, reduzindo os valores devidos para R\$ 44.789,52 e R\$ 18.745,54, respectivamente.

A razão da sucumbência da Fazenda Pública Estadual foi a exclusão de débitos referentes a produtos utilizados na filtração da água empregada como matéria-prima da cerveja, elementos utilizados na filtração da água, cerveja e mosto. Considerou a primeira instância que tais elementos são consumidos em contato direto com o produto fabricado ou integram o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização.

Não há reparo a fazer na Decisão recorrida, pois os produtos cujos débitos foram excluídos são classificados como intermediários e, portanto, geram direito a crédito, assim com não é devida a diferença de alíquota. Ressalto que a Decisão da primeira instância encontra-se em total conformidade com o entendimento externado pelo autuante na informação fiscal.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para homologar a Decisão recorrida, a qual não carece de qualquer reparo.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infrações 5 e 6)**

Quanto às infrações 05 e 06, observo que a exigência de que os produtos sejam “*consumidos ao final de cada processo produtivo*” ou que “*se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção*” para que sejam classificados como insumos, decorrem de uma interpretação da lei antiga e ultrapassada.

Frise-se que o Convênio 66/88 adotava o critério do crédito físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento de ICMS. Com base nesse diploma normativo, fazia sentido a exigência da prova de que o produto fosse consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo para ser caracterizado como insumo.

Com o advento da LC 87/96, o critério para definição dos insumos foi alterado, passando a ser adotado o crédito financeiro. Por este critério, é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

Neste sentido, é pacífica a jurisprudência do STJ:

**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 imediata e integralmente 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, DJ 02/03/2007.

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 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.

(AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013) (grifamos)

Frise-se que o Ilustre Relator reconhece que os produtos são utilizados para a consecução da atividade da Recorrente, pois, expressamente declarou que eles são essenciais e indispensáveis ao processo produtivo da empresa. Veja-se trecho do voto do Ilustre Relator:

*“O fato de os produtos serem essenciais e indispensáveis ao seu processo produtivo não serve, por si só, para classificá-los como insumos, pois para serem considerados como insumos seria necessário que esses produtos também integrassem o produto final e fossem totalmente consumidos ao final de cada processo produtivo, o que não ocorre no caso em comento.”* (grifamos)

Destarte, entendo que as infrações 05 e 06 devem ser julgadas improcedentes, de acordo com a legislação vigente (art. 20, § 1º, da LC 87/96) e em consonância com a jurisprudência do STJ.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269200.0940/11-0, lavrado contra CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$242.540,04 acrescido das multas de 60% sobre R\$224.075,92 e 100% sobre R\$18.464,12 previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, VII, “a” e “b” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infrações 5 e 6) – Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 5 e 6) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Oswaldo Ignácio Amador e Leonardo Baruch Miranda Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de outubro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE  
(Infrações 5 e 6)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS