

**PROCESSO** - A. I. Nº 206973.0012/11-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV  
**RECORRIDOS** - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0249-01/13  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 03/10/2014

## **2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACORDÃO CJF Nº 0295-12/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo ao material destinado a lubrificação e manutenção de equipamentos (uso e consumo). Admissível a utilização de crédito fiscal atinente aos insumos utilizados no processo produtivo da empresa. Diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, por solicitação desta JJF, comprovou a existência de materiais de uso e consumo, mas também de insumos dentre as mercadorias arroladas na autuação. Excluídos do levantamento os valores glosados referentes às mercadorias caracterizadas como insumos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. 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 efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Considerando que este item da autuação está relacionado diretamente com a infração anterior, cabe a exclusão dos insumos e manutenção da exigência quanto aos materiais caracterizados como de consumo do estabelecimento. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. 3. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. OPERAÇÕES REGULARMENTE ESCRITURADAS. OPERAÇÃO DE SAÍDA DE MATERIAL PROMOCIONAL. As operações de saídas de material promocional não são tributadas. Em verdade, cabível é a exigência do imposto referente à diferença de alíquotas dada à condição do material promocional de uso/consumo do estabelecimento. Infração insubsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 1ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, bem como de Recurso de Ofício interposto em razão de o referido julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito tributário que inicialmente lhe foi imputado, tudo a rigor do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

O Auto de Infração lavrado em 13/12/2011 decorre de três infrações, das quais, motivadoras do Recurso Voluntário são as infrações 1 e 2, enquanto as infrações 1, 2 e 3 motivam o Recurso de Ofício, como segue:

**Infração 1** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$424.341,05, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte adquiriu produtos que considerou insumos e utilizou o crédito fiscal destacado nos documentos, porém a utilização dada aos mesmos revelou tratar-se de material de uso e consumo e a utilização do crédito indevida, tudo conforme demonstrativo de fls. 11 a 31;

**Infração 2** - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as 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 dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$263.880,40, acrescido da multa de 60%. Consta se referir às aquisições de material de uso e consumo cujos crédito foi glosado na infração 01, conforme demonstrativo de fls. 32 a 45;

**Infração 3** - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2008, janeiro a dezembro de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.175.377,40, acrescido da multa de 60%. Consta que se refere a material promocional cujas saídas não foram tributadas, conforme demonstrativo de fls. 46 a 253.

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 1ª JF decidiu, por unanimidade e com base no voto do Relator de primeiro grau, abaixo transcrito, que são parcialmente procedentes as infrações 1 e 2, e insubsistente a infração 3, como segue:

#### **VOTO**

*Inicialmente, cabe-me consignar que 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 no Auto de Infração, bem como os dispositivos legais referentes às multas indicadas. Ademais, a descrição das infrações permite, claramente, identificar sobre o que está sendo imputado ao contribuinte, não ocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquirir de nulidade o lançamento de ofício.*

*Diante disso, não acolho a nulidade arguida.*

*No que concerne à arguição de inconstitucionalidade da legislação estadual, por entender o impugnante que as condições previstas na legislação tributária estadual para a utilização de crédito fiscal ofende o princípio constitucional da não cumulatividade, 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.*

*Quanto à solicitação de realização de diligência, vale observar que, em relação às infrações 01 e 02, esta Junta de Julgamento Fiscal na busca da verdade material converteu o feito em diligência a Assessoria Técnica do CONSEF - ASTEC/CONSEF, cujo resultado será objeto de apreciação no exame do mérito. Já quanto à infração 03, ressalto que, apesar de também ter sido objeto de diligência por sugestão do então Relator, procederei mais adiante à análise quando da apreciação do mérito.*

*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 – conforme entende o Fisco - motivo que me conduz a analisá-las de forma conjunta. Enquanto a infração 01 decorreu de 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, bem como ensejam a obrigação de pagamento do imposto referente à diferença de alíquotas.*

*É certo 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.*

*No caso em exame, considerando o tipo de atividade executado na fabricação de cerveja e refrigerante, cabe identificar aqueles materiais efetivamente utilizados como insumos no processo produtivo do autuado, assim como aqueles que têm a natureza de material de uso e consumo do estabelecimento.*

*Nesse sentido foi que esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência a Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC, a fim de que o diligenciador verificasse e informasse qual a utilização dos itens relacionados nas planilhas de fls. 11 a 45, no processo produtivo do contribuinte.*

*O resultado trazido pelo diligenciador da ASTEC/CONSEF, nos termos do Parecer ASTEC de fls. 833 a 836, permite constatar a existência de itens de mercadorias que têm a natureza de insumos no processo produtivo do autuado, no caso, os seguintes:*

*- ADITIVOS PARA LAVAGEM E ASSEPSIA DAS GARRAFAS/LATAS – utilizados antes do enchimento das garrafas. As embalagens passam por um processo de lavagem e assepsia onde são utilizados os aditivos: soda cáustica divo 660, a pre-enxague divo LE e divo AL para lavadoras de garrafas, para ácido e solda komplee komp, soda cáustica líquido granel;*

*- PRODUTOS UTILIZADOS PARA FILTRAR AR, ÁGUA, MOSTO E XAROPE, UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DAS BEBIDAS. – eliminam impurezas nas bebidas produzidas: Filtro 5 micras, AU 15 095, betafinexl, PFFB10STCU, SWC1M20G, SWC1M29, SWC1M30G, SWC1M40G, SWC1M9, SWC5M9, filtracom 595X595x95 mm, filtracom F30, filtracom F30.*

*Além dos itens de mercadorias acima identificados existem outros arrolados na autuação, cujo entendimento deste CONSEF tem sido no sentido de admissibilidade do crédito fiscal, tratando-se de fabricação de cervejas e refrigerantes, no caso: soda cáustica, hipoclorito de sódio, divosan, base isoascobato.*

*O entendimento deste CONSEF tem sido no sentido de que cabe glosa dos créditos fiscais quanto aos produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, pois são consumidos em decorrência do processo produtivo, mas não no processo produtivo, considerando que a finalidade destes é assegurar a manutenção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, ou preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. Vale dizer que o consumo desses produtos não tem relação direta com a produção, participando, na realidade, de forma indireta. Ou seja, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, razão pela qual se enquadram como material de consumo, cuja admissibilidade dos créditos fiscais está prevista a partir de 1º de janeiro de 2020, por força de disposição da Lei Complementar nº 138/2010, que deu nova redação ao art. 33, I, da Lei Complementar 87/96.*

*Assim sendo, dentre os produtos arrolados neste item da autuação, constantes do demonstrativo elaborado pelos autuantes de fls. 11 a 31 dos autos, cabe a glosa dos créditos fiscais quanto aos produtos: gás butano, graxas, aditivo kurita, óleos lubrificantes, gás liquef petróleo glp, óleo optimol, aditivo diclean, aditivos towerclean, aditivo kurizet, material interface, detergentes gel ácido acigel, dicolube, detergentes para limpeza de mão, lubrificante de esteiras, aditivos corshieldo, cortrol, optisperese e steamate, separador pap.*

*Diante disso, esta infração é parcialmente subsistente no valor de R\$169.002,85, ficando o demonstrativo de débito com a seguinte conformação:*

<i>Data de Ocorrência</i>	<i>ICMS devido (R\$)</i>
<i>31/01/2010</i>	<i>22.240,41</i>
<i>28/02/2010</i>	<i>4.800,73</i>
<i>31/03/2010</i>	<i>10.105,85</i>
<i>30/04/2010</i>	<i>5.695,63</i>
<i>31/05/2010</i>	<i>7.179,96</i>
<i>30/06/2010</i>	<i>10.214,01</i>
<i>31/07/2010</i>	<i>14.420,68</i>
<i>31/08/2010</i>	<i>5.337,33</i>
<i>30/09/2010</i>	<i>15.778,58</i>
<i>31/10/2010</i>	<i>18.213,86</i>
<i>30/11/2010</i>	<i>25.081,94</i>
<i>31/12/2010</i>	<i>29.933,66</i>
<i>TOTAL</i>	<i>169.002,64</i>

*No que tange à infração 02, é certo que é devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do*

estabelecimento. Considerando que este item da autuação está relacionado diretamente com a infração 01, cabe também a exclusão dos itens de mercadorias cuja natureza é de insumo do processo produtivo do autuado, conforme identificado acima, permanecendo a exigência exclusivamente quanto aos itens cuja natureza é de consumo do estabelecimento, conforme também acima identificado.

Dessa forma, esta infração é parcialmente subsistente no valor de R\$93.603,58, ficando o demonstrativo de débito com a seguinte conformação:

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/01/2010	4.570,10
28/02/2010	1.836,18
31/03/2010	7.231,48
30/04/2010	3.011,83
31/05/2010	5.312,12
30/06/2010	7.953,33
31/07/2010	13.711,22
31/08/2010	1.654,20
30/09/2010	8.693,76
31/10/2010	12.571,98
30/11/2010	10.996,28
31/12/2010	16.061,10
<b>TOTAL</b>	<b>93.603,58</b>

No que concerne à infração 03 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas – observo que consta na descrição dos fatos que se refere a material promocional cujas saídas não foram tributadas.

Certamente que a distribuição gratuita do material promocional referente aos produtos que o contribuinte comercializa com seus clientes – no intuito de divulgá-los - não consiste em operação sujeita à tributação do ICMS, haja vista que a finalidade não é a comercialização do referido material promocional.

Deve-se observar que os materiais como cartazes, faixas, "banners", e afins, não são objeto de revenda pelo contribuinte, mas sim utilizados para divulgação de suas atividades comerciais. Na realidade, caracterizam-se como materiais de uso e consumo e, desse modo, a entrada de tais materiais em seu estabelecimento enseja a obrigação de efetuar o recolhimento do imposto relativo à diferença de alíquotas, caso os materiais sejam provenientes de outros Estados, conforme previsto no art. 5º, inciso I, do RICMS-BA/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Assim sendo, como os materiais promocionais não têm a saída tributada, não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, conforme consta neste item da autuação.

Em verdade, a exigência fiscal deveria ter sido consignada como falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquotas, haja vista que os materiais promocionais não se confundem com brindes, mas sim têm a natureza de materiais de uso/consumo do estabelecimento.

Diante disso, esta infração é insubsistente.

Quanto às alegações defensivas referentes às multas indicadas no Auto de Infração, no sentido de que dizem respeito à desobediência aos princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco, cabe observar que as multas indicadas no Auto de Infração em lide estão previstas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador a apreciação da inconstitucionalidade deste dispositivo legal, a teor do disposto no art. 167, I, "a", do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da Decisão que prolatou, enquanto que a empresa autuada, regularmente cientificada da Decisão proferida em primeiro grau de julgamento administrativo, interpõe Recurso Voluntário, tempestivo, colacionadas às fls. 940 a 947.

O recorrente, após relato dos acontecimentos e irredutível com o desfecho dado pela Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, expôs suas razões com o fim de ver julgadas improcedentes as acusações fiscais que lhe pesam.

Referindo-se às infrações 1 e 2, aduzindo que não cometeu qualquer irregularidade, afirma que o fisco equivoca-se quando considera os produtos adquiridos como materiais de uso ou consumo, lembrando que os referidos produtos são intermediários e participam de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, o que autoriza a utilização de

crédito, além da não exigência da diferença de alíquota.

Diz que as razões de impugnação tiveram o condão fazer converter o PAF em diligência à ASTEC, cujo resultado findou por demonstrar a utilização de todos os produtos listados pelo fiscal em seu processo produtivo, em que pese a Junta de Julgamento Fiscal ter afastado apenas parte dos produtos objeto de autuação, sem justificar a manutenção dos demais ou mesmo analisar suas naturezas, embora possuam destinação similar aos que foram excluídos.

Entende que os produtos mantidos pelos julgadores de piso devem ser também excluídos porque *“possuem a mesma natureza daqueles afastados pela 1ª Junta Julgadora justamente por ter sido demonstrada, através de diligência in loco, a sua utilização no processo produtivo do recorrente!”* – ou seja, insiste na tese de exclusão dos produtos da autuação, e monta quadro comparativo (fls. 942 e 942v) no sentido de demonstrar que os produtos mantidos na autuação também ostentam funções e utilidades similares aos que foram afastados, lembrando que também integram o seu processo produtivo.

Na mesma linha de argumentação, aduz que dentre os produtos listados, nenhum se destina à manutenção ou ao aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, mas sim, ao tratamento de efluentes, limpeza de maquinário e instalações onde serão produzidas as bebidas, o que, no seu entender, gera direito ao crédito do ICMS, conforme também asseverado no julgamento de piso, restando necessária a revisão da Decisão recorrida para que se julgue improcedente a infração 1 e conseqüentemente a infração 2.

Reitera que os produtos em referência tem destinação intrinsecamente ligada ao processo produtivo, de maneira que a ausência de qualquer deles afeta diretamente a composição e a qualidade dos produtos finais (cervejas e refrigerantes).

Repisando, insiste na tese de que a Junta de Julgamento Fiscal afastou a exigência fiscal sobre produtos de características semelhantes aos produtos mantidos na autuação, entendendo que inadmitir a natureza de produtos intermediários aos produtos em voga, representa verdadeira violação ao princípio da não-cumulatividade.

Quanto à multa de 60% cominada às infrações, entende que são exorbitantes e confiscatórias.

Aduz que são duas as razões para que seja afastada a possibilidade de aplicação das multas cominadas ao imposto exigido, quais sejam a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude e a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

Para a primeira das razões, entende que penalidades como as discutidas dependem de demonstração do intuito de fraude, e que outros fóruns administrativos entendem pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante. Cita SÚMULA CARF nº 14, afirmando que na hipótese de inexistência do elemento subjetivo do tipo infracional, haverá que se afastar a possibilidade de aplicação da multa, devendo ser excluída ou reduzida.

Afirma que a referidas multas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e do poder de tributar (não-confisco), consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal. Cita a doutrina e a jurisprudência no sentido de apontar para percentuais que vão de 10% a 30%, concluindo que multas aplicadas de modo desproporcional servem apenas para usurpar o patrimônio do contribuinte.

Requer *“... a anulação do Auto de Infração quanto à multa aplicada ou, subsidiariamente, sua redução para 20% sobre o valor do tributo devido, após exclusões/reduções decorrentes dos ajustes impostos pelo acolhimento dos pleitos/argumentos formulados...”*

Por fim, pugna pelo provimento do seu Recurso para que se decrete a total improcedência da autuação e, subsidiariamente, a nulidade ou redução da multa aplicada ao patamar de 20%, além de protestar pela produção de todos os meios de prova admitidas em direito, em especial a juntada de novos documentos, bem como a realização de diligência e perícia fiscal a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

O Dr. José Augusto Martins Júnior, Procurador da PGE/PROFIS, às fls. 967 a 979, exara Parecer opinativo no sentido de que não deve ser acolhida a tese recursal, aduzindo que o Recurso Voluntário deve ser conhecido e não provido.

Derredor da utilização indevida de créditos fiscais relativos a bens de uso e consumo, após digressão sobre o princípio da não-cumulatividade, informa que a CF/88 (art. 155, § 2, XII, c) estabeleceu que, através de lei complementar, fosse determinada a forma de efetivação da não-cumulatividade na incidência do ICMS - regime do crédito físico do imposto -, lembrando que tal critério é o adotado pela legislação da Bahia.

Nesses termos, afirma o n. Procurador que a legislação tributária estadual estabeleceu, de forma expressa, que os produtos intermediários passíveis de gerar direito ao crédito do ICMS são aqueles consumidos na produção ou que fisicamente integrem o produto final.

Para o caso dos autos, lançando olhar sobre os produtos em questão, assevera que pela finalidade dos ditos produtos, especificamente bens utilizados em linhas marginais e tratamento de efluentes do processo de produção, os mesmos resvalam frontalmente com a ideia de consumo integral e imediato em único processo produtivo, remetendo à ideia de perenidade e continuidade de sua utilização no processo produtivo, restando claro que não poderiam os produtos cotejados, ainda que necessários à manutenção dos equipamentos industriais, terem sido consumidos de forma imediata e integral em um único processo produtivo, dado a natureza ferramental ou de reposição.

Diz do que deve ser entendido como bens de uso e consumo, afirmando que o legislador estadual, numa autêntica interpretação da norma estabelecida em Lei Complementar, definiu os requisitos para o enquadramento de um bem como de “*uso e consumo*” de uma empresa, restando clara a ideia de que não são bens consumidos integralmente no processo produtivo, bem como não integram o produto final industrializado, na condição de elemento indispensável à sua composição.

Conclui e reitera que os bens descritos no presente lançamento não devem ser considerados como bens passíveis de gerar crédito fiscal.

Lembra que a conceituação de produtos de intermediários para fins de utilização de crédito fiscal deve ser feita em face da concepção de consumo imediato e integral dos mesmos no processo industrial, também lembrando que a indispensabilidade dos produtos na consecução do produto final da empresa é descabida, pois, a aceitação de tal argumentação seria desprovida de lógica e consistência jurídica.

Registra que o legislador sempre enfatizou que nem todos os insumos dariam direito a crédito, apenas aqueles revestidos dos critérios da intimidade, imediatismo e integralização, o que definiria o produto passível de geração de crédito aquele utilizado em contato direto com o produto em elaboração, devendo ser consumido, em uma única passagem, na produção daquela unidade de produto acabado, sendo impossível a sua reutilização em face da sua integral degradação em um único uso.

Com respeito à alegação da multa confiscatória, frisa que as multas aplicadas e incidentes sobre os lançamentos tributários derivam e tem previsão expressa em Lei nº 7.014/96, não cabendo na seara administrativa discutir sobre o possível caráter exacerbado da imputação sancionatória, sob pena de desrespeito ao princípio da harmonia entre os poderes.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata o presente de Recurso de Ofício e Voluntário. O primeiro, interposto pelos julgadores da 5ª JJF deste CONSEF, tem por objeto a reapreciação do Acórdão de nº 0249-01/13 que impõe sucumbência da fazenda pública estadual em ralação a duas das três infrações do Auto, na forma

estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA. O segundo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, é no sentido de modificar o mesmo acórdão de primeiro grau, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido.

O Auto de Infração é composto de três infrações que motivam os Recursos de Ofício e Voluntário e que acusam o Sujeito Passivo de haver utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento; de haver deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento; e de haver deixado de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Não sendo aduzidas questões preliminares, passo à análise do Recurso interposto pelo Contribuinte.

Cinge-se o Recurso interposto pelo Sujeito Passivo à apreciação das razões recursais atinentes ao julgamento de primo grau que determinou a procedência parcial das infrações 1 e 2 do Auto de Infração em apreço.

A tese recursal sustentada pelo recorrente, em apertada síntese, atine à improcedência das infrações 1 e 2, em razão da glosa dos créditos fiscais terem sido feitas com base em itens que deveriam ter sido considerados como produtos intermediários, entendido que os referidos itens estariam vinculados e seriam consumidos no seu processo produtivo.

Quanto à glosa dos créditos fiscais e cobrança de diferencial de alíquotas, infrações 1 e 2 (bens de uso e consumo lançados pelo contribuinte como insumos e a correspondente cobrança do diferencial de alíquotas), em que pese as alegações recursais, a matéria aqui tratada tem sido por demais discutida no seio deste Conselho de Fazenda, sobretudo no que atine à afetiva participação de determinados produtos nos específicos processos produtivos, bem como dos limites pouco claros do que podem ser produtos intermediário e bens de uso e consumo, o que, *in fine*, determinam a possibilidade de aproveitamento créditos fiscais ou mesmo a glosa, por parte do fisco, quando tais créditos são aproveitados indevidamente.

Este CONSEF tem adotado entendimento, como dito pelo julgador de piso e pelo n. Procurador da PGE/PROFIS, no sentido de que os produtos em voga, necessariamente, deveriam ter contato direto com o produto que encerra a fase de circulação econômica do bem, devendo, pois, serem consumidos na produção ou que fisicamente integrem o produto final, tudo em estrita observação da legislação e ao conceito de regime do crédito físico do imposto.

Na espécie, por primeiro, há que se registrar que os produtos objeto da presente discussão, remanescentes após julgamento de piso, revelam-se, pelos elementos trazidos aos autos por via de diligência fiscal realizada pela ASTEC, basicamente, produtos utilizados para inibir corrosão, aumentar a vida útil dos equipamentos, lavagem, manutenção e lubrificação de máquinas, envio de sinais elétricos, abastecimento de empilhadeiras, etc.

Pois bem, é fato que os produtos objeto da insurgência recursal, à luz do quanto trazido aos autos, são efetivamente essenciais à manutenção da planta industrial, planta esta que, por óbvio, produz algo, o que remete à conclusão de que tais produtos são essenciais à produção, considerando que uma planta industrial parada nada produz, bem como a mesma planta, sem manutenção, por certo terá sua produção prejudicada. Quanto a isto, obviamente, não há quem discorde, entretanto, para fins de apropriação de créditos fiscais, o conceito de produto essencial, no caso, intermediário, não é tão largo, o que impõe o estabelecimento de limite quanto à determinação do que seriam os produtos intermediários e os produtos destinados ao uso e consumo.

Como dito, a matéria é merecedora de grande discussão e carente de alinhamento, pois, a delimitação de tal fronteira viaja ao sabor de cada processo produtivo – cada processo enseja a busca de particularidades - e até mesmo da interpretação individual de cada julgador, sobretudo

quando se tem em mente o fato de que a não aplicação de determinados produtos no processo de produção, como aqueles objeto da presente querela, implica na paralisação de uma planta industrial por questões de ordem técnica e de segurança, ainda que não tenham contato direto com o produto final ou com seu processo particular de produção.

Contextualizada a situação, apesar de essenciais à manutenção da planta industrial, à luz da legislação, não estando tais produtos em contato direto com o bem produzido ou não se desgastando no processo de produção do bem final, tais produtos não são considerados intermediários e não geram créditos fiscais, aí entendido que são itens que apesar de importantes, quiça fundamental, desempenham um papel secundário e em alguns casos paralelo ao processo produtivo, também não se podendo dizer que podem ser classificados como matérias primas, produtos intermediários essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis.

Dito isso, reconhecendo que as razões recursais carregam grande dose de razão, principalmente sob o ponto de vista do seu processo produtivo, à luz da descrição de cada produto trazida aos autos que dão conta do caráter essencial que tem os referidos produtos na manutenção, funcionamento e segurança da planta industrial, entendo que os produtos em questão, à luz da legislação e da jurisprudência deste CONSEF, não possibilitam à Recorrente a utilização dos créditos fiscais como procedido, o que afasta a tese recursal e mantém a higidez da imputação.

Nesses termos, entendo que não há que se dar provimento ao Recurso Voluntário, conquanto foram mantidas as exigências fiscais sobre os produtos que são efetivamente classificados como de uso e consumo.

Mantida a autuação em relação à infração 1, e considerando que os ditos materiais são efetivamente para uso e consumo, a tese recursal também sucumbe ante à acusação fiscal da infração 2.

Quanto ao Recurso de Ofício, vejo que a sucumbência imposta ao Estado deriva da redução dos valores das exigências contidas nas infrações 1 e 2, e da declaração de insubsistência da infração 3.

Para as duas primeiras infrações, vê-se que a redução é fruto da diligência realizada pela ASTEC nas dependências do estabelecimento autuado, e cujo objetivo foi de identificar os produtos efetivamente utilizados como insumos no processo produtivo do autuado, assim como aqueles que têm a natureza de material de uso e consumo do estabelecimento.

Como resultado da diligência, vieram aos autos elementos de corroboram a tese do Sujeito Passivo no que concerne à utilização de créditos fiscais, eis que os produtos afastados da exigência originária, efetivamente, tinham contado com o produto final em produção e até mesmo a ele se agregavam, a exemplo dos produtos aplicados na lavagem e assepsia das garrafas/latas (utilizados antes do enchimento das garrafas) e a filtragem do ar, água, mosto e xarope, utilizados na produção das bebidas (eliminam impurezas nas bebidas produzidas), além de outros produtos (soda cáustica, hipoclorito de sódio, divosan, base isoascobato) cujo entendimento pacífico neste Conselho é de que é possível o aproveitamento do crédito fiscal, tratando-se de fabricação de cervejas e refrigerantes.

Em assim sendo, não há que se discordar da Decisão de piso para o afastamento dos referidos produtos das exigências fiscais contidas nas imputações 1 e 2.

Quanto ao Recurso de Ofício, de plano, vejo que é confusa a imputação fiscal, sobretudo quando se analisa os fundamentos da imputação – descrição dos fatos -, e o fato típico, aí verificado que a acusação fiscal não encontra eco na descrição dos fatos, o que ensejaria a nulidade da acusação fiscal. Ademais, trata o autuante de brindes e material promocional cujo tratamento tributário é específico para cada item, o que implicaria em duas imputações distintas, caso fossem verificadas irregularidades fiscais.

Em que pese estar maculada de nulidade a infração em comento, a rigor do que determina o art.

155, parágrafo único do RPAF/Ba, avanço no sentido de acompanhar a Decisão recorrida que determinou a improcedência da autuação, pois, verifico que a imputação fiscal refere-se à distribuição de material promocional relacionados aos produtos comercializados pelo Sujeito Passivo, operação não sujeita à tributação do ICMS, eis que o referido material promocional não é destinado à comercialização, tão pouco são afeitos à atividade operacional do recorrente, fatos que desobrigam o Sujeito Passivo do recolhimento do ICMS para as operações em questão.

Nesses termos, verificada a impossibilidade de manutenção da exigência fiscal, ao menos da forma como a imputação de ilícito fiscal foi feita, não há como subsistir a infração em comento, motivo pelo qual entendo que deve ser mantida a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Por tudo o quanto exposto, o voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntário e de Ofício, mantendo incólume a Decisão recorrida.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206973.0012/11-3**, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$262.606,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de setembro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS