

A. I. Nº - 206973.0016/13-5
AUTUADO - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV
AUTUANTE - IVANA MARIA MELO BARBOSA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 08/04/2014

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0038-05/14

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA PARA O ATIVO IMOBILIZADO. Infração mantida, reconhecida pelo impugnante. **b)** MATERIAL DE CONSUMO. Ficou demonstrada a destinação ao consumo e não como insumo, como pretende o impugnante. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS: **a)** BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. PAGAMENTO A MENOS; **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Ficou demonstrada a destinação ao consumo e não como insumo, como pretende o impugnante. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 05/11/2013 para exigir ICMS no valor de R\$606.688,17 através das seguintes imputações:

INFRAÇÃO 1 (01.02.01) – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Valor Histórico: R\$15.218,14 – Multa de 60%. Aplicação: Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 – Enquadramento: Art. 97, XII, Decreto nº 6.284/97.

INFRAÇÃO 2 (01.02.02) – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Valor Histórico: R\$397.121,90 – Multa de 60%. Aplicação: Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 – Enquadramento: Arts. 93, V, “b” e 124 do RICMS do Decreto nº 6.284/97.

INFRAÇÃO 3 (06.01.01) – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Valor Histórico: R\$3.789,76 – Multa de 60%. Aplicação: Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96 – Enquadramento: Arts. 1º, §2º, incisos I e V, 5º, I, 36, §2º, XIV, 69, 72, 111, III, “a”, 124, I e 131 do RICMS do Decreto nº 6.284/97.

INFRAÇÃO 4 (06.02.01) – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Valor Histórico: R\$190.558,37 – Multa de 60%. Aplicação: Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96 – Enquadramento: Arts. 1º, §2º, IV, 5º, I, 36, §2º, XIV, 69, 72, 111, III, “A”, 124, I e 132 do RICMS do Decreto nº 6.284/97 e 4º, XV da Lei nº 7.014/96, 305, §4º, III, “a” do Decreto nº 13.780/12.

O autuado apresenta defesa, às fls. 24/53, relatando, inicialmente, quanto à tempestividade da impugnação e descrevendo as infrações que lhe foram imputadas.

Informa que reconhece como devidos os valores exigidos nas infrações 1, 3 e parcialmente em relação às infrações 2 e 4, conforme os valores cobrados da tabela abaixo e seus respectivos

produtos:

Descrição	Infração 02	Infração 04
SOLVENTE P COLA EXP 355 01 EXP 355 01	126,42	180,6
CORRENTE TRANSP PLATAFORMA ACO INOX TEMP	829,69	345,7
SENSOR PROXIMIDADE INDUTIVO TUBULAR 10 3	25,37	10,57
LAMPADA FILTRO UV LAMPADA FILTRO UV AQUA	44,73	63,9
SOLVENTE P COLA EXP 355 01 EXP 355 01	126,42	180,6
MANGA RENNER PE PE 551 150 AES P SISTEM	953,15	0
SOLVENTE P COLA EXP 355 01 EXP 355 01	139,72	199,6
SOLVENTE P COLA EXP 355 01 EXP 355 01	139,72	199,6
SUCATA MADEIRA	1,36	0
CACO DE VIDRO AMBAR LIMPO	72,62	0
TOTAL	2.459,20	1.180,57

Requer a extinção do processo em relação às infrações 1 e 3, e parcialmente às infrações 2 e 4, com respaldo do art. 156, I, do CTN.

Impugna à parte remanescente das infrações 2 e 4, descreve a imputação e esclarece que o Auto de Infração considerou irregularidade do autuado por ter tomado créditos quando da aquisição de mercadorias compreendidas pelo Fisco como materiais para seu uso e consumo, quando em verdade são produtos intermediários, que participam de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, autorizando, não só a tomada e utilização de crédito, mas a não exigência da diferença de alíquota.

Insiste explicando que há equívoco na autuação, pois consiste no fato do Fisco ter considerado os produtos adquiridos pelo impugnante como materiais de uso ou consumo, quando em verdade são produtos intermediários, que participam de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos.

Acrescenta que os produtos intermediários cujas aquisições que geraram direito a crédito glosado são: “1) Aditivos para tratamento de água industrial; 2) aditivo garante a integridade das embalagens, aditivo pré enxágue da lavadora de garrafas e aditivo para tratamento de água das torres: como o próprio nome discorre, são utilizados para garantir a integridade do produto final; 3) gás liquefeito de petróleo – GLP: utilizados nas empiladeiras dentro do processo produtivo; 4) hipoclorito de sódio: produto químico utilizado no tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo; 5) lubrificante esteira dicolube: utilizado nas esteiras da linha de envasamento; 6) sanitizante ácido divoson forte: produto químico utilizado na assepsia de tanques e linhas no processo produtivo, com função similar à utilização da soda cáustica; 7) soda cáustica: utilizada no processo produtivo para higienizar e esterilizar os vasilhames de cerveja e refrigerantes, impedindo alteração de composição e qualidade das bebidas em razão de impurezas”.

Sustenta que, através de perícia técnica, cuja produção poderá comprovar serem indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela Impugnante, sem qualquer outra destinação em seu empreendimento. Disse que pela destinação dos produtos mencionados no Auto de Infração, percebe-se que estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo, sendo certo que, a ausência de qualquer deles influencia diretamente na composição e na qualidade dos produtos finais (cervejas e refrigerantes). Sem eles, em verdade, o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas pela Impugnante restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade.

Portanto, disse que uma vez utilizados essencialmente no processo produtivo, e mesmo que não façam parte diretamente da composição do produto acabado, não há como descaracterizá-los como insumos intermediários para reclassificá-los como bens de uso ou consumo, como pretende fazer entender o Fisco.

Pontua que o autuado é uma indústria do gênero alimentício, sendo está obrigada a seguir os regulamentos da ANVISA (Portarias SVS/MS 326/97 e 540/97), quanto, por exemplo, a lavagem (e seus agentes), higienização dos recipientes que conterão o produto final (bebidas) e lubrificação

dos equipamentos, de modo a impedir que impurezas e elementos externos altere sua composição e qualidade.

Acrescenta que o uso de certos agentes de lavagem, como a soda cáustica, por exemplo, decorrem da necessidade de observância de tais parâmetros cogentes indicados pela ANVISA, de modo a garantir a composição dos produtos finais e suas qualidades químicas e para o consumo. Trata-se, pois, de verdadeiro insumo à atividade da Impugnante, que, a despeito de não se integrar às cervejas e refrigerantes fabricados, perfazem verdadeiros e indispensáveis produtos intermediários em seus fabricos. Portanto, não há que se falar em crédito indevido ou em diferencial de alíquota.

Registra que se tais elementos não interferissem diretamente na composição e características essenciais do produto final, não seriam objeto de regulamentação da ANVISA, donde se concluir, sem sombra de dúvida, tratarem-se de insumos da produção, ainda que não se incorporem definitivamente ao produto final.

Exemplifica com a soda cáustica, afirmando que é o único produto capaz de esterilizar de modo eficaz os vasilhames, nos quais serão engarrafadas as bebidas produzidas pela Impugnante, conforme atestado em Laudo Técnico elaborado pelo Engenheiro Químico da Impugnante. Sendo a soda cáustica essencial a uma das etapas da cadeia de produção (lavagem, higienização e esterilização dos vasilhames), percebe-se tratar-se de verdadeiro insumo da cadeia produtiva (e não material de uso ou consumo, como pretende o Embargado), por quanto integra diretamente o processo fabril, como produto intermediário, gerando, necessariamente, o direito à utilização do crédito tributário e a não exigência de diferencial de alíquota, nos termos do art. 93, I, “b” do Decreto nº 21.400/2002 (RICMS/BA) e art. 20, da Lei Complementar nº 87/96. Reproduz a norma.

Percebe que a legislação confere direito ao crédito desde que a mercadoria adquirida esteja vinculada à industrialização, seja consumida no processo industrial ou integrem o produto final, constituindo-se elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, como é o caso em apreço.

Assinala que o direito ao crédito opera se o produto intermediário integrar o final ou se não o integrar, for consumido no processo produtivo, como ocorre no caso em tela, não apenas com a soda cáustica, mas como todos os demais reputados pelo Fisco como “bens de uso ou consumo”.

Disse, ainda, que em relação à soda cáustica, esclarecedora é a conclusão do estudo realizado pela CETESB – Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental da Secretaria do Meio Ambiente do Governo do Estado de São Paulo, sobre a produção de refrigerantes e cerveja.

Frisa que quanto à produção de refrigerantes, a autoridade governamental pontua todo o processo de industrialização da referida bebida, mencionando no tópico da fabricação propriamente dita do refrigerante, duas etapas essenciais, sem as quais não há o fabrico do produto comercializado, quais sejam: “(i) a diluição e carbonatação; e (ii) a lavagem de garrafas, apontando a soda cáustica como insumo dessa etapa da cadeia produtiva!”.

Apresentou fluxograma contendo o referido estudo, o qual demonstra que o envase (ou engarrafamento) de refrigerantes é uma das etapas do processo fabricação. Assim, sendo a soda cáustica utilizada nessa etapa não há que se negar a sua característica de insumo. Descreve o estudo sobre a soda cáustica, no qual afirma que é insumo. Diz que a discussão em comento não é escoteira, mas já encontra linha de solução no âmbito do Judiciário.

Acrescenta que há jurisprudência idêntica, vertido nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 200750100616 (apenso à Execução Fiscal nº 200750100142), em trâmite junto à 2ª Vara Cível da Comarca de Estância/SE, foi produzido laudo pericial, que concluiu, sem margem para dúvida, que a soda cáustica e demais elementos tidos pelo Embargado como materiais de uso ou consumo (com o único fito de glosar os créditos regulares tomados pela Embargante), são, em verdade, verdadeiros insumos (produtos intermediários) de sua atividade. Cita lições Roque Antonio Carrazza (in, ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 341).

Reproduz outros diplomas legislativos, como o Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010), que, ao tratar do direito a crédito de tal imposto – também sujeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Afirma que conforme se depreende, o que caracteriza o produto como intermediário é o desgaste, o consumo contínuo, gradativo, progressivo, seja ele físico ou químico, desde o início de sua utilização no processo produtivo, até a sua inutilização, por força de sua finalidade específica no processo industrial. Transcreve o conceito dado pela SEFAZ de Minas Gerais (Tribunal Administrativo da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, Auto de Infração nº 01.000137201-96, Acórdão nº 14.317/01).

Aduz que a soda cáustica (hidróxido de sódio), os aditivos, gás liquefeito de petróleo – GLP, hipoclorito de sódio, lubrificante esteira dicolube, sanitizante ácido divoson forte, dentre outros listados pela fiscalização, portanto, encaixam-se nesse contexto, porque são consumidos diretamente e se desgastam no processo industrial da Impugnante, sendo indispensáveis ao fabrico de cervejas e refrigerantes, gerando, pois, direito a crédito e o não recolhimento do diferencial de alíquota.

Declara que essa a inteleção dos precedentes administrativos acerca de tais insumos, sendo certo que os mesmos “*(...) geram direito ao crédito (...), uma vez que possuem vinculação direta ao processo produtivo, pois necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento que é a produção de cerveja e refrigerante (...)*” (SEFAZ-BA, CONSEF, Acórdão JJF nº 0079-01/02). E, no mesmo sentido cita jurisprudência de Santa Catarina (TJ-SC, Apelação Cível nº 1998.012578-2, Rel. Des. Newton Trisotto).

Pontua que esse caso em questão, dos produtos adquiridos – e reputados pelo contribuinte como de uso ou consumo – são, em verdade, consumidos no cumprimento das etapas do processo industrial (insumos da atividade). Assim, conclui citando o art. 155, § 2º da CF/88 e nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, que pelo direito ao uso do crédito fiscal do ICMS pago na aquisição dos produtos destinados estritamente a integrar e viabilizar as etapas do processo de industrialização e produção de refrigerantes e cervejas.

Quanto ao gás liquefeito de petróleo (GLP), disse que o Tribunal de Justiça de Pernambuco julgando o Recurso de Agravo nº 0002164-41.2010.8.17.0000 (0208011-9), interposto pelo Estado de Pernambuco contra a Refrescos Guararapes Ltda. (Coca-Cola), classificou o gás liquefeito de petróleo (GLP) utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo, como sendo material imprescindível para a atividade industrial, em respeito, sobretudo, ao princípio da não-cumulatividade. Inclusive, o mesmo raciocínio pode ser utilizado para o Gás Natural Petróleo – GNP INDUSTRIAL, que é utilizado com mesmo.

Registra, inclusive, que o mesmo raciocínio pode ser utilizado para o Gás Natural Petróleo – GNP INDUSTRIAL, que é utilizado com a mesma finalidade do GLP e, como a sua própria nomenclatura já trata de deixar claro, participa do processo industrial, sendo, portanto, indiscutivelmente um produto intermediário. Neste sentido, entendeu o a Gerência Executiva de Julgamento de Processos da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba, em decisão que julgou totalmente improcedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001817/2009-89 (Processo nº 12556220090).

Conclui que a percepção do que vem a ser insumo/produto intermediário é questão complexa que, ao contrário do realizado pelo autuado, deve levar em conta concretamente a atividade desenvolvida por cada contribuinte, verificando quais os produtos a ela essenciais e indispensáveis, para, a partir daí, e por exclusão, indicar quais aqueles destinados unicamente ao seu uso ou consumo. Trata-se, pois, de verificação casuística, sem fórmula pré-estabelecida, como a incorretamente utilizada pelo autuado quando da autuação fiscal. Neste sentido, são os entendimentos do Colendo STJ e do Egrégio TRF da 4ª Região (STJ, REsp 1090156/SC, Relatora Ministra Eliana Calmon, j. em 10/08/2010, DJe 20/08/2010; TRF da 4ª Região, Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, julgada em 21/07/2011).

Reproduz jurisprudência do CONSEF que também vem trilhando o entendimento pela aplicação do princípio da não-cumulatividade e da essencialidade do produto no processo industrial (SEFAZ-BA, Acórdão CJF 0186-11/02; Acórdão JJF nº 0079-01/02).

Assinala que estas Decisões do CONSEF aplicam-se perfeitamente a todos os créditos glosados em decorrência de outros produtos classificados pelo Fisco como de uso ou consumo, quando, em verdade, são essenciais ao processo produtivo, subsumindo-se ao conceito de produto intermediário. Razão pela qual, tanto é legítimo o crédito fiscal, como não se aplica o diferencial de alíquota.

Sustenta que não admite a natureza de produtos intermediários aos acima elencados e todos os demais “descaracterizados” no Auto de Infração, impedindo-se, pois, o creditamento do ICMS pago em suas aquisições e exigindo o diferencial de alíquota, representa verdadeira violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade e a todos os preceitos acima vertidos.

Argumenta que superadas as questões aventadas, concluiu que os bens objeto da fiscalização subjacente versavam, realmente, sobre materiais destinados ao uso ou consumo da impugnante, ainda assim não haveria que se falar em glosa da diferença de alíquota, conforme interpretação sistêmica da LC 87/96 com o CTN, partindo do princípio constitucional da não-cumulatividade e da regra do art. 146, III, “a”, da Carta. Com efeito, as pretensas restrições ao creditamento conferidas por legislações infraconstitucionais colidem com a Constituição, na medida em que esta não criou qualquer limitação ao direito de crédito, salvo no que tange às operações isentas ou não sujeitas à incidência.

Argui que tal intelecção decorre da constatação de que as hipóteses taxativas de restrição ao creditamento ou de anulação dos créditos gerados restringem-se àquelas previstas no art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, da CF. Nota que o texto constitucional apenas determinou o cancelamento de crédito de ICMS, limitando, assim, a regra da não-cumulatividade às hipóteses em que as operações de aquisição de mercadorias forem gravadas por isenção ou não-incidência.

Transcreve novamente lições de Roque Antonio Carrazza (ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 341) e comentários do jurista José Eduardo Soares de Melo sobre o art. 20, da LC n. 87/96 (ICMS: teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 247). Reproduz também o art. 93, do RICMS/BA.

Observa que entre o período fiscalizado (2009 e 2010) até o momento já transcorreu mais de 3 anos, preconizados na legislação garantindo o crédito e não exigência do diferencial de alíquota. Disse que para não ter qualquer dúvida, uma vez que o Fisco classifica os produtos adquiridos com uso ou consumo quando os mesmos são intermediários, porquanto essenciais ao processo industrial da Impugnante, a realização da diligência fiscal/perícia se torna relevante e indispensável, seja para constatação da real classificação de tais bens, seja para a revisão contábil dos créditos tomados, a fim de averiguar a regularidade dos mesmos.

Afirma que não restam dúvidas quanto à regularidade do procedimento fiscalizador, a autuação está totalmente improcedente. Por tais razões, protesta-se, de logo, pela realização de perícia técnico-contábil.

Alega quanto à multa aplicada e pede pela improcedência da exigência fiscal, pois, ainda, subsiste impropriedade com relação à aplicação no percentual de 60% sobre o valor principal.

Descreve duas razões que diz afastar a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: “(i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco”.

Sustenta que no primeiro ponto, cediço é que tal penalidades dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, a qual não foi realizada no feito administrativo subjacente. Em casos como tais, os pretórios administrativos entendem pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante. Cita o aresto proferido pelo CARF (CSRF. Recurso nº 155.351. Acórdão nº 9101-00.5496. Sessão de 11 de janeiro de 2010).

Afirma que inexiste o elemento subjetivo do tipo infracional, afastando a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Pontua a segunda questão, no qual percebe-se que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da CF/88. Por meio de tal dispositivo, a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes.

Cita obra sobre o princípio às multas fiscais de Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias” (Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2002, p. 205). Afirma que a “*aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proporcionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco”*”.

Reproduz decisão do STF, desde os idos de 1980, já entendia pela aplicabilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias, admitindo sua equitativa redução pelo magistrado (STF. RE 91707 / MG. Segunda Turma: Min. Moreira Alves. DJ. 29.02.1980, p. 00975.) e entendimento do Min. Xavier de Albuquerque, quando do julgamento do RE nº 81.550/MG, reduziu multa imposta no patamar de 100% (inferior à maioria das aplicadas na autuação discutida neste feito) para 30%:

Acrescenta que foram proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e *erga omnes*), o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra à esfera do confisco, como exemplo, o acórdão proferido pela Corte Excelsa na ADI 1075. De forma didática e clara, o STF explicitou o fundamento da aplicação da de tal princípio às penalidades pecuniárias (ADI 1075 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24-11-2006 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDT n. 139, 2007, p. 199-211 RDDT n. 137, 2007, p. 236-237) e julgados recentes pelo o STF que manteve seu posicionamento (ADI 551, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039; AI 482281 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-07 PP-01390 LEXSTF v. 31, n. 368, 2009, p. 127-130; RE 523471 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209; TRF - 5^a Reg. - 4^a T., Ap. Cív. nº 200184000078410/RN, Rel. Des. Edílson Nobre, DJ 18.05.2003, p. 980; TJRN, 1^a Câmara Cível, Apelação Cível nº 2006.005459-9, rel. Des. DILERMANDO MOTA, j. 27/07/2010; TJRN. AgInst 2010.001133-4. 3^a C. Cível. Rel. Juiz Cícero de Macêdo Filho (convocado). J. 18.05.2010; TJRN. AC 2007.000633-3. 2^a C. Cível. Rel. Desembargador Rafael Godeiro. j. 02/12/2008; TJRN. Apelação Cível nº 2007.007015-6 – Rel. Des. Amaury Moura Sobrinho – 3^a Câmara Cível – Julgamento publicado em 10.04.2008).

Assim, afirma que não poderia ser diferente das decisões pátrias, vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora. Ressalta que cabe ao Poder Judiciário fazer as vezes de legislador negativo, e afastar a cobrança exorbitante, ante sua flagrante inconstitucionalidade, vez que representa ofensa direta à garantia constitucional à propriedade privada(art. 5º, *caput* e XXII, da CF), apenas passível de restrição nos casos por ela expressamente elencados. Consequentemente, requer-se, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Pede pela total improcedência da autuação. Pede que todas as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, sob

pena de nulidade. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos 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 autuante presta informação fiscal, fls. 100/101, observa que o autuado reconhece as infrações 1, 3 e parcialmente as infrações 2 e 4 em relação ao material de uso e consumo adquirido fora em outras unidades da federação os seguintes itens: “- solvente para cola exp 355 01; - corrente transp plataforma aço inox temp; - sensor proximidade indutivo tubular 10; - lâmpada filtro uv; - manga Renner; - sucata de madeira, e - caco de vidro âmbar”. Assim, reconhece o débito no valor de R\$ 2.459,20 para o crédito fiscal do ICMS utilizado indevidamente e, R\$ 1.180,57, relativo às diferenças de alíquotas devidas nas aquisições de material de uso e consumo em outras unidades da Federação.

Apresenta demonstrativo (fls. 10 a 17), no qual o autuado não considera material de consumo e sim PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS acreditando fazer jus ao crédito fiscal do ICMS utilizado e, ainda, que não deve a diferença de alíquota: *aditivo para tratamento de água industrial, aditivo pré enxague das lavadoras, gás liquefeito de petróleo, hipoclorito de sódio, lubrificante de esteira, sanitizante e soda cáustica*.

Assevera que à exceção do gás liquefeito de petróleo que é utilizado como combustível para a movimentação das empilhadeiras e do lubrificante utilizado nas esteiras da linha de envasamento, sendo ratificada nas fls. 27, todos os demais itens se referem higienização.

Pontua que o ICMS exigido refere-se à utilização indevida de créditos fiscais de produtos que fazem parte da operacionalização das unidades, tais como: movimentação das empilhadeiras que transportam o produto final para armazenagem, lubrificação das esteiras rolantes nas linhas de envasamento, tratamento de água de refrigeração, tratamento de efluentes, assepsia de tanques, higienização de vasilhames, etc. Tudo verificado “*in loco*” e confirmado pela descrição de utilização dos mesmos pela defesa. Contudo deve ficar claro que tais produtos não afetam o diretamente no processo produtivo.

Disse que em relação às regras estabelecidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, reconhecemos a utilidade e até a importância de tais produtos. Entretanto, nenhum deles participa do processo produtivo de forma direta, servindo apenas na conservação e preservação dos equipamentos. Não constituem insumos ou produtos intermediários para gerar direito à utilização de crédito fiscal. Não afetam o processo produtivo e não são elementos indispensáveis à composição do produto final.

Deste modo, afirma que a glosa dos créditos fiscais do ICMS (Infração 2) é legítima e a diferença de alíquota quando da aquisição em outra unidade da federação (Infração 4) é devida. Mantém integralmente a autuação.

Nas fls. 104/106, constam extratos de pagamento, sendo reconhecido parcialmente o débito do Auto de Infração no valor de R\$22.647,67.

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla a exigência tributária de quatro infrações relativas ao descumprimento de obrigação principal, já devidamente relatadas.

O autuado reconhece as infrações 1 e 3, as quais foram imputadas em consonância com o devido processo legal, cabendo a procedência das mesmas.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos

os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II, “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas. No que diz respeito aos produtos que o autuado considera como insumos, a descrição dos produtos trazidas aos autos, tanto pelo autuado como pelo autuante, permite a análise e identificação suficientes para o convencimento dos julgadores.

Destaco que o nosso ordenamento jurídico elegeu como pilar o princípio do livre convencimento do julgador, cabendo a este o exame da necessidade da produção de prova técnica, prova do juízo, não havendo que se falar, no presente caso, em cerceamento do direito de defesa.

Quanto ao exame do mérito, o sujeito passivo reconhece parcialmente as infrações 2 e 4 em relação aos seguintes produtos: “- solvente para cola exp 355 01; - corrente transp plataforma aço inox temp; - sensor proximidade indutivo tubular 10; - lâmpada filtro uv; - manga Renner; - sucata de madeira, e - caco de vidro âmbar”.

Entende, contudo, ser material intermediário cabendo utilização como crédito fiscal do ICMS utilizado e, ainda, que não deve a diferença de alíquota: *aditivo para tratamento de água industrial, aditivo pré enxague das lavadoras, gás liquefeito de petróleo, hipoclorito de sódio, lubrificante de esteira, sanitizante e soda cáustica.*

Verifico que, conforme afirma o autuante, o gás liquefeito de petróleo é utilizado como combustível para a movimentação das empilhadeiras e do lubrificante utilizado nas esteiras da linha de envasamento, portanto, são itens utilizados em função do processo produtivo e não no processo produtivo, apesar de vinculados ao processo produtivo não integram o produto final como elemento indispensável, ou mesmo são consumidos no processo produtivo e sim em razão do mesmo.

Os demais produtos são para tratamento de água de refrigeração, tratamento de efluentes, assepsia de tanques, higienização de vasilhames. Da mesma forma tais materiais, apesar de estarem vinculados ao processo produtivo, não integram o produto final como elemento indispensável e não são consumidos no processo e sim em razão deste, servindo apenas na conservação e preservação dos equipamentos.

Considero, portanto, que os itens acima alinhados, diferente do alegado pelo autuado, não se constituem em insumos ou produtos intermediários com direito a utilização de crédito fiscal, não se ajustando às condições previstas no art. 93, §1º, I do RICMS/97.

No que alude a alegação de mácula ao princípio da não-cumulatividade, requer ponderar que, no presente caso, a exigência tributária não pretende obstar a utilização dos créditos fiscais violando a legislação tributária do ICMS. Os créditos fiscais alvo do presente lançamento, não foram acolhidos pela fiscalização estadual por não estarem em consonância com tal legislação, almejando, exatamente, preservar o alcance teleológico do princípio da não cumulatividade, através da correta técnica de abatimento ou compensação, nos termos da legislação vigente, disciplinada, por sua vez, por Lei Complementar, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissos que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses

da coletividade.

Não há, por conseguinte, o que se falar da violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois, além de serem, no presente caso, corolários do princípio do não confisco, já analisado, não encontram amparo fático, na medida em que a multa aplicada é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias ora apuradas. Quanto ao pleito da sua redução, não cabe competência a essa unidade fracionário do CONSEF e sim a Câmara Superior na forma do art. 159 e 169 do RFPAF/BA.

É importante registrar, ainda, que as decisões judiciais e administrativas de outros órgãos, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “*erga omnes*”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da legislação que fundamenta o lançamento e o presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Quanto à decisão da 1ª CJF 0186-11/02, trazido pelo autuado, cabe alinhar que se trata de uma decisão não unânime da qual divergiu o Conselheiro CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA, afirmando que “*naquilo que concerne às infrações 2 e 3, que tratam da utilização indevida de créditos fiscais relativos a materiais utilizados para uso e consumo pelo próprio estabelecimento e a consequente exigência do pagamento da diferença de alíquota quando das aquisições interestaduais, entendo irretocável a decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal já que, embora o recorrente queira fazer valer seus argumentos, não há amparo na legislação tributária estadual ao seu procedimento, cuja exigência fiscal não ofende ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto na medida em que os produtos mencionados no Auto de Infração não se caracterizam como insumos pois os materiais empregados na limpeza dos maquinários, das instalações e aplicados em testes de laboratórios não possuem relação direta com a produção, são consumidos em função do processo produtivo e não consumidos no processo produtivo. Nesta condição, se enquadram como materiais de consumo cujos créditos só serão possíveis de admitir-se a partir do exercício de 2003 conforme dispõe a Lei Complementar nº 99/99.*

Por todo o exposto, acolho o opinativo da Douta PROFAZ e voto pelo NÃO PROVIMENTO deste Recurso Voluntário e pela manutenção integral da Decisão Recorrida.”

Assim, considero procedente a glosa dos créditos fiscais do ICMS relativos à infração 2, bem como a diferença de alíquota quando da aquisição em outra unidade da federação relativa à infração 4, pois deflui dos mesmos itens consignados na infração 2.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 2 e 4)

Peço vênia para discordar em parte do Sr. relator/presidente. A divergência restringe-se às infrações 2 e 4, em relação às parcelas remanescentes compreendendo os seguintes produtos:

1. Aditivos para tratamento de água industrial;
2. aditivo garante a integridade das embalagens, aditivo pré enxágue da lavadora de garrafas e aditivo para tratamento de água das torres: como o próprio nome discorre, são utilizados para garantir a integridade do produto final;
3. gás liquefeito de petróleo – GLP: utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo;
4. hipoclorito de sódio: produto químico utilizado no tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo;

5. lubrificante esteira dicolube: utilizado nas esteiras da linha de envasamento;
6. sanitizante ácido divoson forte: produto químico utilizado na assepsia de tanques e linhas no processo produtivo, com função similar à utilização da soda cáustica;
7. soda cáustica: utilizada no processo produtivo para higienizar e esterilizar os vasilhames de cerveja e refrigerantes, impedindo alteração de composição e qualidade das bebidas em razão de impurezas.

Pela destinação dos produtos mencionados no Auto de Infração, à exceção do GLP aplicado nas empilhadeiras e lubrificantes utilizados mas esteiras da linha de produção, percebe-se que os mesmos estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo, sendo certo que, a ausência de qualquer deles influencia diretamente na composição e na qualidade dos produtos finais (cervejas e refrigerantes). Sem eles, em verdade, o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas pela Impugnante restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade.

A própria autuante reconhece na informação fiscal que os produtos acima listados fazem parte da operacionalização da unidade industrial, vinculados ao tratamento de águas industriais, assepsia de tanques, higienização de vasilhames etc. Há também regras da ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), que prescrevem normas que se descumpridas acarretam multas gravosas, por colocar em risco a saúde dos consumidores. No ramo de fabricação de bebidas, a higienização e o tratamento de águas industriais é, portanto, fase indispensável e necessária do processo para a adequada qualidade do produto final, sem o qual impossível se realizar a atividade fabril de refrigerantes e bebidas.

Nesse sentido cito duas Decisões deste CONSEF, contidas nos Acórdãos da 1ª Câmara de Julgamento, nº 0067/11-04 e nº 0129/11-07, dos quais destaco os seguintes trechos:

Acórdão 0067/11-04 - *"Pela especificidade do processo de industrialização, no caso, estabelecimento fabricante de cerveja, entendo que dos produtos listados na acusação fiscal, os abaixo relacionados, por serem consumidos no processo produtivo e/ou integrarem ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição, geram o direito a utilização dos créditos fiscais, e devem ser excluídos do levantamento, senão vejamos:*

Soda cáustica - utilizado na limpeza e esterilização das garrafas para envasamento;

Dispersante ou líquido dispersante microbicida - utilizado no tratamento de água da torre alpina;

Ácido nítrico – utilizado para sanitização interna do filtro de cerveja;

Dicolube (sabão) – utilizado na lubrificação de esteira do processo de pasteurização e envasamento.

Assim, os produtos acima listados, pela sua destinação estão vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento e à sua atividade fim que é a produção de cerveja e refrigerante e geram direito ao crédito fiscal.

Acórdão 0129-11/07 (em grau de recurso de ofício - texto extraído do Relatório) - *"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, destacando os Acórdãos nº JJF nº 0079-01/02 e CJF nº 0250-12/02 (Antártica) e JJF nº 0431.01/03 e CJF nº 0067-11/04 (Kaiser), concluiu que os materiais que estão vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento, e geram direito ao crédito fiscal são: Detergente Divobrite; Bruspray; Divosan; Divergan; Diatomita; Álcool Etílico; Amônia; Cloro gasoso; Hipoclorito de Sódio; Soda Cáustica, 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".*

Pelas razões acima expostas e considerando as decisões paradigmáticas citadas, nosso voto é no sentido de excluir da exigência fiscal, no tocante aos itens 2 e 4 do Auto de Infração, os seguintes produtos: 1) aditivos para tratamento de água industrial; 2) aditivo garante a integridade das embalagens, aditivo pré enxágue da lavadora de garrafas e aditivo para tratamento de água das torres: como o próprio nome discorre, são utilizados para garantir a integridade do produto final;

3) hipoclorito de sódio: produto químico utilizado no tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo; 4) sanitizante ácido divoson forte: produto químico utilizado na assepsia de tanques e linhas no processo produtivo, com função similar à utilização da soda cáustica; e, 5) soda cáustica: utilizada no processo produtivo para higienizar e esterilizar os vasilhames de cerveja e refrigerantes, impedindo alteração de composição e qualidade das bebidas em razão de impurezas.

Quanto aos demais itens e infrações acompanho o voto do sr. relator.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206973.0016/13-5, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$606.688,17**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2014.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR/VOTO DIVERGENTE