

**A.I. Nº** - 279691.0011/13-3  
**AUTUADO** - CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S.A.  
**AUTUANTE** - JOILSON SANTOS DA FONSÊCA  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**INTERNET** - 15. 07. 2014

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0135-01/14**

**EMENTA: ICMS. 1. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE.** RECOLHIMENTO DE ICMS EFETUADO A MENOS EM VIRTUDE DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. **2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Fato demonstrado nos autos. Existência de erro na transposição de valor do demonstrativo fiscal para o corpo do Auto de Infração (agosto de 2012). Reduzido o valor a ser lançado. **3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO.** Fato demonstrado nos autos. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Vencido voto do relator quantos aos itens 2 e 3. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28.3.13, acusa:

1. recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE), sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.376.671,89, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo glosado crédito no valor de R\$ 202.646,01, com multa de 60%;
3. falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 70.010,62, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 58/85) declarando de início que concorda com os valores exigidos no item 1º e irá efetuar o recolhimento dessa parcela do débito constituído.

Impugna os lançamentos dos itens 2º e 3º, alegando ser legítimo o crédito relativo a produtos intermediários (item 2º) e não haver diferença de alíquotas a ser paga (item 3º). Destaca a definição do chamado “produto intermediário”. A partir da regra do art. 93, inciso V, alínea “b”, do RICMS/97, segundo a qual se consideram destinadas a uso e consumo 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, frisa que, por conseguinte, 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, conforme entendimento já manifestado pelo órgão de julgamento baiano, dando como exemplo a decisão proferida no Auto de Infração nº 1400/00 [sic], julgado em 10.5.00 [Acórdão JJF 1400/00].

Alega que, em que pese o RICMS da Bahia ser omissivo com relação a uma definição específica para os “produtos intermediários”, com base no que este dispõe acerca dos “bens de uso e consumo”, é possível concluir-se, por exclusão, que produto intermediário será todo aquele que, ainda que não integre o produto final, seja essencial e integralmente consumido durante o processo produtivo.

Aduz que esse mesmo raciocínio é utilizado com relação ao IPI, pelo Decreto nº 7.212/10, em seu art. 610, inciso II, segundo o qual se consideram bens de produção os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial. Com base nesses elementos, sustenta que os produtos intermediários consumidos de forma integral e imediata no processo produtivo, embora não integrando ao produto final, têm seu direito de crédito garantido. Cita nesse sentido o item 11 do Parecer Normativo 65/79 do Coordenador do Sistema de Tributação da Receita Federal. Socorre-se do entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca do conceito de produtos intermediários para fins de creditamento do IPI. Tendo em vista que, como em alguns Estados, como a Bahia, não existe uma definição formal acerca do conceito de “produtos intermediários”, faz uma analogia com a legislação do Estado de Minas Gerais sobre o tema, informando que a Superintendência de Legislação e Tributação da Secretaria da Fazenda daquele Estado (SLT) editou a Instrução Normativa nº 01 de 1986, visando a dirimir controvérsias acerca do conceito de produtos intermediários, para fins de aproveitamento de créditos de ICMS.

Considera que pode ser integralmente aproveitada nestes autos a orientação da legislação mineira, já que tais definições em nada conflitam com os termos do RICMS/BA, do que se extrai que o consumo imediato envolve a presença concorrente de três requisitos: (i) que o produto seja considerado individualizado; (ii) que seja consumido diretamente na linha principal de produção; e (iii) que seja considerado essencial na fabricação do bem a ser produzido.

Aduz que do conceito de consumo integral, por sua vez, extraem-se os seguintes requisitos: (i) que o produto seja exaurido no processo produtivo; e (ii) que este exaurimento se dê por força de seu emprego no processo industrial.

A partir desses elementos, conclui que, uma vez verificada a utilização do produto na linha de produção, bem como seu consumo integral e a sua essencialidade, fica evidente que a aquisição destes produtos dá direito ao creditamento de ICMS, que é a hipótese dos autos, razão pela qual não merece subsistir o lançamento relativo aos itens 2º e 3º.

Passa em seguida a descrever o processo produtivo da empresa, cujo objeto social envolve a indústria, o comércio e a distribuição de bebidas, a fim de demonstrar que os produtos objeto de glosa pela fiscalização baiana foram integralmente consumidos no processo de fabricação de cerveja. Explica que a cerveja é obtida por meio da fermentação alcoólica da infusão de uma mistura de lúpulo e malte de cevada, em água, e seu processo de produção pode ser resumido nas seguintes etapas principais:

- produção do mosto;
- tratamento do mosto;
- fermentação;
- maturação.

Observa que o mosto é resultado da combinação tecnológica dos principais ingredientes da cerveja, quais sejam, o malte da cevada, o lúpulo e a água. A produção do mosto envolve a recepção, ensilagem e beneficiamento do malte. A ensilagem e a recepção têm como objetivos receber o malte na unidade de produção e armazená-lo nos silos de estocagem, em boas condições. O beneficiamento, por sua vez, consiste no conjunto de atividades desenvolvidas para a limpeza do malte, moagem e estocagem do malte moído. No processo de moagem, o conteúdo de grão de malte é liberado de sua casa e moído, para posterior contato direto com a água, visando à formação de uma pasta. Essa pasta, então, sofre um processo de filtração.

A etapa de tratamento, por sua vez, envolve o cozimento do mosto, o resfriamento e sua saturação com oxigênio. Por meio do cozimento do mosto filtrado, ao qual se adiciona o lúpulo, busca-se atingir os seguintes resultados:

- isomerização dos princípios ativos do amargor com conseqüente solubilização no mosto;
- estabilização microbiológica pela destruição de microorganismos;
- padronização da concentração de extrato no mosto;
- inativação das enzimas do malte;
- remoção do excesso de proteínas e de materiais derivados dos taninos do malte e do lúpulo. Nesta etapa, ocorre a precipitação destes complexos, que são eliminados em separadores hidrodinâmicos.

O resfriamento tem como objetivo diminuir a temperatura do mosto e, por meio do processo de saturação, permitir que ele absorva oxigênio suficiente para o início da fermentação.

Após a saturação do mosto com o oxigênio, adiciona-se a levedura, a qual, por meio do processo de fermentação, irá transformar os açúcares do mosto em gás carbônico e álcool. Os fermentadores são tanques fechados, que permitem a coleta do gás carbônico produzido durante a fermentação. No final do processo de fermentação, as leveduras se aglutinam e decantam no fundo cônico do fermentador. Após a separação das leveduras, no tanque de fermentação tem-se a “cerveja nova” ou “cerveja jovem”.

Finalizado o processo de fermentação, a “cerveja nova” sofre o processo de maturação, em temperatura de 0° C, ou pouco menos, para adquirir o sabor e aroma que a caracterizam. A maturação consiste em armazenar a cerveja em baixas temperaturas durante certo período de tempo, para que ocorra uma lenta fermentação complementar.

Com isso, as etapas principais do processo de fabricação estão concluídas, mas a cerveja somente estará pronta para o consumo após passar pelos processos de acabamento e acondicionamento.

Após a maturação, a cerveja ainda está turva, devido às substâncias coloidais naturais das matérias-primas e da levedura. Assim, o acabamento consiste na filtração da cerveja, visando torná-la clara e brilhante e com o correto teor de gás carbônico, pois após a maturação, a cerveja contém aproximadamente 0,2% de gás carbônico e, ao ser consumida, o teor de gás carbônico deve ser de 0,4%, daí a necessidade de carbonatação, que faz com que o gás carbônico, sob pressão, seja absorvido pela cerveja, substituindo parte do oxigênio presente na mesma.

Prossegue explicando que a cerveja filtrada é transferida para tanques específicos, onde é armazenada por pelo menos 24 horas antes de ser acondicionada. O descanso de algumas horas sob pressão e a baixa temperatura é muito importante para que a cerveja recém-filtrada estabilize a dissolução de gás carbônico.

Após a filtração, a cerveja é acondicionada em embalagens, momento este no qual é também submetida ao procedimento de pasteurização, para garantir a eliminação de todos os microorganismos prejudiciais à qualidade da bebida.

O envase pode ser feito em garrafas retornáveis e descartáveis, latas ou barris. Todas essas embalagens sofrem processo de seleção, para eliminação de peças danificadas ou sujas, e lavagem com produtos químicos, antes de serem enviadas para a enchedora.

Somente depois do acondicionamento, a cerveja é rotulada conforme suas características e transferida para os centros de distribuição.

Aduz que, paralelamente a todas as etapas descritas acima, relativas à fabricação do produto final em si, há também diversas outras providências relativas à higienização dos equipamentos que têm contato com o produto durante o processo produtivo, bem como das instalações na qual a cerveja é produzida, além de procedimentos químicos responsáveis pela manutenção da pureza das matérias-primas que serão utilizadas.

Conclui dizendo que o processo acima sumarizado é complexo e envolve a utilização de técnicas físicas, químicas e microbiológicas e, a partir desse esboço, é possível notar que os produtos que

deram origem ao crédito glosado pela fiscalização são essenciais e integralmente consumidos em seu processo produtivo, razão pela qual dão direito ao creditamento de ICMS.

Destaca que os produtos considerados pela fiscalização como materiais de uso e consumo na verdade se enquadram no conceito de “produto intermediário”, na medida em que preenchem os requisitos previstos pelas normas que regulamentam o tema, e nesse sentido os produtos são agrupados de acordo com o papel desempenhado no processo produtivo da empresa, demonstrando-se as funções desempenhadas por cada um deles, com base na planilha anexa, por meio do qual foram individualmente detalhados os produtos, a fase em que se são utilizados e demais informações complementares.

Assinala que dentre os produtos glosados pela fiscalização existem produtos relativos à análise laboratorial e produtos relacionados ao tratamento de efluentes.

Especifica os produtos relacionados aos procedimentos de análise laboratorial: hexano, bicarbonato de sódio, dioxano, nitrato de potássio, Colilert, Anaerobac, conjunto reagente fósforo, cloreto de potássio, hidróxido de sódio, Solução DQO A-Merck, ácido clorídrico, amônia, iodeto de potássio neutro, Solução DQO B-Merck, ácido sulfídrico, calceína, extran alcalino, isso-octano, tiosulfato de sódio, fosfato de potássio dibásico, kitasato, meio de cultura NBB A, kit análise de dióxido de cloro, violeta cristal, amido solúvel, cloreto de ferro III hexahidratado, membrana ester celulose, sílica gel, sulfato de mercúrio, sulfato ferroso, fosfato de potássio monobásico, cloreto de amônio, sulfato de prata, sulfato de cobre pentahidratado, meio de cultura NBB C, timolftaleína, cloreto de sódio, microbiológico PSA, nitrato de prata e fósforo Kit Hach.

Explica que, desses produtos, a Amônia Kit Hach 2606945, a Solução DQO A-Merck 1145380054 e a Solução DQO B-Merck 1145390495 são empregados na análise e tratamento de efluentes gerados no processo produtivo.

Aduz que efluente é o despejo líquido proveniente de estabelecimento industrial, que compreende os resíduos do processo produtivo, águas de refrigeração poluídas, águas pluviais poluídas e esgoto doméstico.

Observa que incumbe às empresas industriais responsabilizarem-se pelos resíduos originados pelos seus processos produtivos, submetendo-os ao tratamento, mediante correção do PH da água dos dejetos industriais, evitando assim a poluição do meio no qual estes serão descartados, e é justamente neste contexto que se inserem os produtos citados, ao atuarem no tratamento e análise dos referidos afluentes.

Argumenta que é inerente aos processos industriais a produção de resíduos, que têm que ser descartados de alguma maneira, sem que tal providência implique impacto ambiental negativo, razão pela qual fica preenchido o requisito da essencialidade destes produtos no processo produtivo da empresa, que os enquadra na definição de produtos intermediários. Destaca que o referido enquadramento no conceito de produtos intermediários também pode ser verificado com relação aos demais produtos elencados na listagem acima, que consistem em materiais utilizados para análise de matérias-primas, cerveja acabada e semiacabada.

Argumenta que, quando se fala em produção de bebidas e gêneros alimentícios, isso implica questões relacionadas à higiene e pureza da matéria-prima e do produto final, que são questões de máxima importância, sendo imprescindível o atendimento às normas estabelecidas pela ANVISA, que é o órgão responsável pela regulação dos requisitos de higiene e condições sanitárias relativas à indústria de alimentos, e por esse motivo todos os bens elencados acima, que são utilizados durante as análises químicas das matérias-primas a serem utilizadas na fabricação da cerveja e na aferição da qualidade do produto final, devem ser considerados intermediários, na medida em que destes procedimentos depende a qualidade da mercadoria a ser produzida, em respeito às regras de higiene impostas pelo órgão fiscalizador responsável.

Passa a descrever a sanitização dos equipamentos utilizados no processo produtivo, indicando os materiais empregados – ácido nítrico, desinfetante Ácido Peracético Divosan Forte, detergente Ácido Divo WZ, detergente Ácido NAP-040, detergente alcalino clorado Diverfoam CA, sal grosso para limpeza de caldeira, Cortrol IS 1075, Steamet NA 0520, Optisperse PQ4683, Masterclean SU 169, Optisperse PQ 4262, detergente alcalino clorado Divosan TC86 – e a higienização de funcionários – utilização de sabonete líquido bactericida sem perfume. Alega que o entendimento da Fiscalização também não pode prosperar com relação a tais produtos, que se prestam à sanitização interna de equipamentos como tanques de armazenamento, máquinas de envase, caldeiras e tubulações, todos empregados no processo produtivo da empresa, haja vista que, na condição de produtora de bebidas engarrafadas, seu estabelecimento se sujeita a rigorosas normas procedimentais e de higiene determinadas pela ANVISA.

Aduz que, no âmbito do Ministério da Agricultura, a Portaria nº 368/97 aprovou o regulamento técnico sobre as condições higiênico-sanitárias e de boas práticas de fabricação de alimentos, e, de acordo com a cláusula 5.2.2 dessa portaria, “Para impedir a contaminação dos alimentos, toda área de manipulação de alimentos, os equipamentos e utensílios, deverão ser limpos com a frequência necessária e desinfetados sempre que as circunstâncias assim o exigam.” Ainda de acordo com essa mesma portaria, em seu item 5.2.3, “Os detergentes e desinfetantes devem ser convenientes para o fim pretendido, devendo ser aprovados pelo organismo oficial competente (...)”.

Já na esfera da ANVISA, a norma que regulamenta a industrialização de alimentos é a Portaria nº 326/98, que apresenta disposições semelhantes às acima transcritas, no que diz respeito aos cuidados relacionados à higiene no ambiente produtivo.

Faz ver que não se trata de opção da empresa utilizar ou não os referidos produtos, porque, na condição de fabricante de produtos do gênero alimentício, é obrigação zelar pelo padrão de qualidade dos bens produzidos e manter as condições de higiene do ambiente fabril, em especial no que concerne às máquinas e equipamentos que têm contato direto com o produto final, e os produtos cujos créditos foram glosados são diretamente empregados no processo produtivo, haja vista que são exigidos pela legislação pertinente, e são consumidos na linha de produção, ao entrarem em contato com os equipamentos que se destinam à conclusão do produto final. Além disso, tais produtos apresentam características químicas próprias e agem de maneira predeterminada, além de se exaurirem com seu emprego, na medida em que, sendo utilizados diretamente nos equipamentos, vêm a ser enxaguados após a aplicação, consumindo-se, portanto, no ato da aplicação. Inclui-se nesse mesmo entendimento o sabonete líquido utilizado para higienização dos funcionários que atuam na área produtiva da fábrica, haja vista que, para manutenção dos padrões de higiene exigidos para a produção de gêneros alimentícios, é imprescindível que os cuidados se estendam também aos funcionários que lidam diretamente na área de produção. Assim, estão atendidos todos os critérios para a caracterização destes produtos como intermediários.

Quanto aos produtos relacionados ao sistema de refrigeração – Corrshield NT4230, Flogard MS6208, Spectrus OX 1276, Gengard GN8102, Bio Dispersante Divergard Inhibit –, argumenta que tais produtos atuam no processo produtivo na fase de tratamento de água do sistema de refrigeração, sendo que os três primeiros (Corrshield NT4230, Flogard MS6208 e Spectrus OX 1276) consistem em materiais utilizados para tratamento de água do sistema que resfria a cerveja no processo de fabricação e envase. Reitera que em várias etapas do processo de produção da cerveja é necessário o resfriamento do produto inacabado (resfriamento do mosto, como forma de permitir que ele absorva oxigênio suficiente para o início da fermentação; resfriamento da cerveja filtrada, para que esta estabilize a dissolução de gás carbônico). Por esses elementos, pontua que o sistema de refrigeração é extremamente importante no curso do processo produtivo, posto que se relaciona a etapas de produção da cerveja, e confirmada a essencialidade do sistema de refrigeração na fabricação da cerveja, consequência lógica é que os produtos utilizados para tratamento da água utilizada no referido sistema devem ser igualmente considerados essenciais ao processo produtivo, uma vez que

deles depende o bom funcionamento dos equipamentos que desempenham esta função. Além disso, destaca também o desgaste e exaurimento que sofrem referidos produtos, haja vista a necessidade de serem mensalmente repostos no processo produtivo.

Seguindo esse mesmo raciocínio, considera que também há que se reconhecer a essencialidade do Gengard GN8102 e do Bio Dispersante Divergard Inhibit no processo produtivo, pois estes também atuam no sistema de refrigeração, porém de forma diversa, uma vez que consistem em material anti-incrustante misturado à água do sistema de refrigeração para evitar a oxidação dos equipamentos, e, uma vez que a sua finalidade é a preservação dos equipamentos de refrigeração, integram o processo produtivo da cerveja, sendo certo que os materiais que previnam a oxidação dos equipamentos são essenciais e diretamente ligados à linha de produção, enquadrando-se também na definição de produtos intermediários.

Passa a discorrer quanto ao material empregado no tratamento da água do processo de pasteurização – o anti-espumante Foamtrol AF2051. Explica que a pasteurização consiste na elevação das temperaturas da cerveja, a fim de eliminar os microorganismos que podem prejudicar as características originais da cerveja, garantindo assim a qualidade do produto final. Aduz que, em regra, tal procedimento é realizado no momento do envase das bebidas, e é desenvolvido por meio de jatos de vapor de alta temperatura, aos quais os microorganismos prejudiciais à qualidade da cerveja não resistem, garantindo dessa forma a pureza do produto. Explica que o anti-espumante Foamtrol AF2051 é utilizado no tratamento da água utilizada no referido sistema de pasteurização, que constitui etapa intransponível da linha de fabricação da cerveja, ficando clara a sua essencialidade ao processo produtivo, bem como seu consumo integral, uma vez que o anti-espumante deve ser repostado periodicamente, após o desgaste e contato com o produto.

Aborda em seguida as aquisições de combustível para empilhadeiras – GLP a granel. Alega que as empilhadeiras são utilizadas no abastecimento da linha de produção e movimentação de produto acabado, mediante transporte dos insumos até os equipamentos próprios, e, após término da fabricação, no deslocamento interno das mercadorias. Argumenta que o combustível é material imprescindível para o funcionamento da empilhadeira, o qual se consome diariamente em virtude da movimentação do equipamento, necessitando de reabastecimento constante, o que comprova o seu exaurimento única e exclusivamente em virtude do papel que desempenha no processo produtivo, e consequentemente o GLP, em virtude da sua essencialidade, bem como de seu consumo integral e imediato no curso do processo produtivo, se enquadra no conceito de produto intermediário.

Também sustenta o direito ao crédito relativo aos materiais adquiridos para lubrificação de mancais - Graxa AM Alumínio ST H1AW2. Alega que essa graxa desempenha função essencial à produção, na medida em que tem o papel de lubrificar os mancais, que são peças dos equipamentos utilizados no processo produtivo. Diz que a lubrificação de peças de maquinário é essencial no processo produtivo, uma vez que melhora o desempenho dos equipamentos e evita o desgaste das peças em virtude do contato físico entre estas, e, além disso, a graxa utilizada para lubrificação dos mancais é consumida integralmente no curso do processo produtivo, tendo que ser periodicamente substituída ou repostada, justamente por conta do desgaste que sofre no desempenho da função que lhe é inerente. Observa que, a respeito dos lubrificantes em geral, o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) do Estado de São Paulo já proferiu decisão no sentido de reconhecer que tais produtos são utilizados diretamente no processo produtivo e, portanto, dão direito a crédito. Transcreve acórdão daquele tribunal. Considera que tal decisão é em todo aplicável ao presente caso, uma vez que trata de lubrificação de bem componente do processo produtivo, assim como o faz a graxa cujos créditos de aquisição foram glosados por meio do Auto de Infração ora discutido. Conclui dizendo que considera demonstrado que a graxa que lubrifica os mancais é um produto consumido integralmente e essencial ao processo produtivo, restando clara sua natureza de produto intermediário.

Juntou cópia de parte do laudo pericial elaborado nos autos da Ação Ordinária nº 583.53.2005.029786-7, em trâmite na comarca de São Paulo, ajuizada para desconstituir crédito tributário lavrado em

desfavor da Bavária S.A., empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da impugnante. Diz que a referida Ação Ordinária tinha como questão controvertida a mesma objeto do Auto de Infração ora em discussão, qual seja, classificação dos bens como intermediários ou como de uso e consumo, para fins de aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes da sua aquisição. Aduz que, além de se tratar de questão de direito idêntica, diversos produtos ora glosados pela fiscalização baiana já foram objeto de prova pericial elaborada naqueles autos, e o perito judicial designado naqueles autos foi categórico em reconhecê-los como produtos intermediários, e para se comprovar o alegado basta a verificação de trecho do laudo, no qual o perito informa que, após a exclusão dos bens que considerava de uso e consumo, a totalidade dos bens listados representa produtos classificados como intermediários. Frisa que, na referida listagem, diversos itens que foram reconhecidos pelo perito judicial como produtos intermediários são os mesmos que foram objeto de glosa pela fiscalização baiana no presente Auto, como, por exemplo:

- a) produtos utilizados em laboratório (nitrato de prata, Colilert, dioxano, ácido clorídrico, ácido nítrico, Anaerobac, sílica gel, sulfato de mercúrio, sulfato de prata, sulfato ferroso, timolftaleína, hexano, iso-octano, tiosulfato de sódio);
- b) produtos utilizados para sanitização de equipamentos (sal grosso para limpeza das caldeiras, ácido peracético Divosan Forte, Optirperse, Cortrol IS 1075, detergente alcalino clorado Diverfoam);
- c) produtos utilizados no tratamento de água para pasteurização (anti-espumante Foamtrol AF2051);
- d) produtos utilizados no tratamento de água do sistema de refrigeração (Corrshield NT 4230, Spectrux, Flogard, Inhibitor).

Pontua que, a partir do referido trabalho pericial, o *expert* judicial acabou por classificar como intermediários todos aqueles produtos relacionados às funções desempenhadas acima (análise laboratorial, sanitização de equipamentos, tratamento de água do sistema de refrigeração e de pasteurização), e sendo assim, ainda que o referido laudo não contemple a integralidade dos produtos que foram objeto da presente atuação, todos os produtos relacionados a estas funções devem, da mesma forma, ser reconhecidos como produtos intermediários.

Além do referido laudo, a defesa juntou também cópia da sentença proferida nos autos dos Embargos à Execução nº 0024.08.270529-4, ajuizados pela Refrigerantes Minas Gerais Ltda., empresa que também atua no ramo de distribuição de bebidas, em face de Execução Fiscal ajuizada pela Fazenda do Estado de Minas Gerais para exigência de estorno de créditos decorrentes da aquisição de pretensos bens de uso e consumo. Diz que, naquele caso, todos os bens relacionados à sanitização de equipamentos foram reconhecidos como produtos intermediários, por serem “essenciais ao processo produtivo, vez que visam prevenir a contaminação dos ingredientes e produtos que entram em contato com os equipamentos na linha de produção”.

Transcreve em seguida julgados de diferentes órgãos, inclusive deste Conselho, que a seu ver corroboram tudo quanto foi exposto.

Conclui dizendo que os produtos glosados devem ser considerados em sua integralidade como produtos intermediários, e não como bens de uso e consumo, haja vista a função de cada um no processo produtivo, bem como a sua essencialidade no processo produtivo, e o desgaste e conseqüente exaurimento decorrente da aplicação na linha de produção, e por conseguinte a aquisição de todos os produtos objeto da presente atuação dá direito ao crédito de ICMS, sendo indevida também a cobrança da diferença de alíquotas, e portanto devem ser integralmente cancelados os itens 2º e 3º deste Auto de Infração.

Pede que seja cancelado o crédito tributário relativo aos itens 2º e 3º. Reafirma sua concordância quanto ao item 1º. Protesta por todos os meios de provas admitidos, em especial prova pericial. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 245-246) observando que as infrações objeto de impugnação por parte do autuado “versão” sobre matéria de conceito sobre o que é ou não considerado material intermediário num processo de industrialização de cervejas. Diz que os materiais cujos créditos foram glosados e em relação aos quais foi cobrada a diferença de alíquotas são produtos utilizados para análise laboratorial, tratamento de efluentes, tratamento de água para caldeira, limpeza de máquinas e equipamentos, combustível para empilhadeira e materiais para lubrificação de peças e máquinas.

Aduz que materiais com essas finalidades têm sido objeto de permanente debate nas autuações do fisco e já foram objeto de reiterados entendimentos da DITRI/GECOT, conforme pareceres nº 3779/03 e 5167/01, segundo os quais não podem gerar créditos para os estabelecimentos industriais os produtos utilizados nos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, tratamento de efluentes e análises laboratoriais. Informa que este “trabalho” traz como parâmetro a última autuação feita nesse mesmo contribuinte, em que os produtos objeto da presente autuação foram considerados como matérias de uso e consumo pelo Consef.

Opina pela manutenção da autuação.

O processo foi remetido em diligência à repartição de origem (fls. 253-254) a fim de que a autoridade fiscal autuante intimasse o contribuinte, concedendo-lhe o prazo de 30 dias, para que ele descrevesse a função, na empresa, de cada categoria ou tipo dos bens objeto da glosa do crédito, de modo a ficar clara a forma como cada uma das referidas categorias ou tipos de bens é empregada, utilizada ou consumida na empresa, com indicação inclusive do setor ou local em que são empregados, utilizados ou consumidos, devendo a descrição ser feita, separadamente, em relação ao item 2º, que cuida da glosa dos créditos, e em relação ao item 3º, que cuida da diferença de alíquotas, sendo que, tanto em relação ao item 2º quanto em relação ao item 3º, no caso de bens do mesmo gênero compreendendo diversos tipos, deveriam ser feitas as descrições relativamente a cada tipo, a menos que todos eles tivessem a mesma função na empresa. Recomendou-se na referida diligência que, em face das explicações prestadas pela empresa, a autoridade fiscal autuante prestasse nova informação, analisando os elementos apresentados por ela, levando em conta os critérios jurídico-contábeis atinentes à distinção entre insumos e bens de uso ou consumo, à luz do art. 93, § 1º, do RICMS/97, refazendo, se fosse o caso, o demonstrativo do débito.

A autoridade fiscal pronunciou-se (fl. 268) dizendo que anexou a planilha fornecida pelo contribuinte com a descrição da função, forma de utilização e o setor ou local do consumo de cada produto objeto da glosa de crédito e da cobrança da diferença de alíquotas. Quanto à solicitação, na diligência, para que ele, autuante, prestasse nova informação, diz que aconteceu um equívoco ao não anexar a planilha com as informações pertinentes a cada produto, mas tais informações já eram de seu conhecimento, motivo pelo qual mantém integralmente as infrações 2ª e 3ª, por entender que os produtos objeto dessas infrações não têm características de produtos intermediários.

Dada ciência do resultado da diligência ao contribuinte, este se manifestou (fls. 276/290) dizendo que foi intimado da diligência para que a autoridade fiscal o intimasse para apresentar descritivo da função e forma de utilização de cada um dos produtos glosados, devendo o autuante manifestar-se posteriormente acerca das informações prestadas, levando em consideração os critérios jurídico-contábeis atinentes à distinção entre insumos e bens de uso ou consumo. Observa que, tendo a empresa atendido à intimação, a autoridade fiscal manifestou-se nos autos para reconhecer o equívoco cometido em face da ausência de informações claras e precisas quanto aos produtos fiscalizados, mas se limitou a manter o lançamento em sua integralidade, sem qualquer fundamentação legal apta a validar a exigência fiscal. Em face dessa omissão da autoridade fiscal, pugna pelo cancelamento integral do Auto de Infração. Expõe as razões pelas quais considera correto o aproveitamento de créditos em virtude da aquisição de produtos intermediários (item 2º), e inexistência de diferença de alíquotas a ser paga (item 3º). Reitera os termos da defesa inicial, destacando a situação dos materiais destinados à análise laboratorial, à sanitização de equipamentos,



ao sistema de refrigeração e ao tratamento da água do processo de pasteurização, bem como dos combustíveis para empilhadeiras e da Graxa AM Alumínio ST H1AW2 para lubrificação de mancais. Conclui reiterando o pedido de cancelamento do crédito tributário objeto da autuação em sua integralidade. Juntou documentos.

Ao ter vista dos autos, o fiscal autuante manifestou-se (fl. 294) repetindo os termos da informação anterior, de que as infrações objeto de impugnação por parte do autuado “versão” sobre matéria de conceito sobre o que é ou não considerado material intermediário num processo de industrialização de cervejas. Reitera que os materiais cujos créditos foram glosados e em relação aos quais foi cobrada a diferença de alíquotas são produtos utilizados para análise laboratorial, tratamento de efluentes, tratamento de água para caldeira, limpeza de máquinas e equipamentos, combustível para empilhadeira e materiais para lubrificação de peças e máquinas. Volta a falar dos pareceres da DITRI/GECOT. Opina pela manutenção da autuação.

### **VOTO VENCIDO - ITENS 2º e 3º**

O lançamento do item 1º foi reconhecido expressamente pelo contribuinte, tendo inclusive declarado que iria efetuar o pagamento da parcela correspondente.

Os itens 2º e 3º têm estreita correlação entre si: o item 2º diz respeito a crédito fiscal de bens que o fisco considera material de uso e consumo, e o item 3º cuida da exigência do pagamento da diferença de alíquotas daqueles mesmos bens.

Pelos elementos constantes nos autos, chego às seguintes conclusões:

1. uma fábrica de bebidas não pode funcionar sem analisar a qualidade de cada lote do produto em fabricação, e essa análise é feita *durante* o processo produtivo e é parte integrante do processo produtivo. No caso em exame, são empregados na análise laboratorial os seguintes materiais: hexano, bicarbonato de sódio, dioxano, nitrato de potássio, Colilert, Anaerobac, conjunto reagente fósforo, cloreto de potássio, hidróxido de sódio, ácido clorídrico, iodeto de potássio neutro, ácido sulfídrico, calceína, extran alcalino, isso-octano, tiosulfato de sódio, fosfato de potássio dibásico, kitasato, meio de cultura NBB A, kit análise de dióxido de cloro, violeta cristal, amido solúvel, cloreto de ferro III hexahidratado, membrana ester celulose, sílica gel, sulfato de mercúrio, sulfato ferroso, fosfato de potássio monobásico, cloreto de amônio, sulfato de prata, sulfato de cobre pentahidratado, meio de cultura NBB C, tímofaleína, cloreto de sódio, microbiológico PSA, nitrato de prata e fósforo Kit Hach. Em relação a esses materiais, considero legítima a utilização do crédito fiscal, pois se trata de insumos empregados no processo industrial e não de “material de uso e consumo”, e pelas mesmas razões considero indevida a diferença de alíquotas;
2. já no caso dos materiais empregados na análise e tratamento de efluentes, trata-se de materiais consumidos *após* a fabricação dos produtos (bebidas), *não integra* o processo produtivo, sendo mais apropriadamente uma *decorrência* do processo produtivo. Neste caso, são empregados na análise e tratamento de efluentes a Amônia Kit Hach 2606945, a Solução DQO A-Merck 1145380065 e a Solução DQO B-Merck 1145390495. Com relação a estes, que são por essas razões materiais de consumo, considero corretas tanto a glosa dos créditos quanto a exigência do pagamento da diferença de alíquotas;
3. quanto aos materiais empregados na sanitização de equipamentos, considero que o tratamento deve ser o mesmo que se dá aos materiais empregados na lavagem de garrafas. Em consulta feita por outra empresa fabricante de cerveja, relativamente ao emprego de germicidas empregados na lavagem de garrafas, a DITRI emitiu o Parecer GECOT nº 2189/98, no qual aquele órgão declara que, estando os materiais vinculados ao processo industrial, a empresa tem o direito de se creditar do imposto. Para a DITRI, os materiais que não dão direito ao crédito são os produtos consumidos pela empresa fora do processo industrial, como ocorre com os materiais utilizados

na limpeza de pisos e vidraças do estabelecimento. No presente caso, os materiais empregados na sanitização dos equipamentos são ácido nítrico, desinfetante Ácido Peracético Divosan Forte, detergente Ácido Divo WZ, detergente Ácido NAP-040, detergente alcalino clorado Diverfoam CA, sal grosso, Cortrol IS 1075, Steamet NA 0520, Optisperse PQ4683, Masterclean SU 169, Optisperse PQ 4262 e detergente alcalino clorado Divosan TC86. Em relação a esses materiais, considero legítima a utilização do crédito fiscal, pois se trata de insumos empregados no processo industrial e não de “material de uso e consumo”, e pelas mesmas razões considero indevida a diferença de alíquotas;

4. quanto aos materiais empregados na higienização de funcionários (sabonete líquido bactericida sem perfume), trata-se sem dúvida de material de consumo. Com ao sabonete líquido para higienização dos funcionários, que são por essas razões materiais de consumo, considero corretas tanto a glosa dos créditos quanto a exigência do pagamento da diferença de alíquotas;
5. não tenho a mais mínima dúvida quanto à classificação como típicos insumos industriais dos produtos Corrshield NT4230, Flogard MS6208, Spectrus OX 1276, que são utilizados no sistema que resfria a cerveja ao ser envasada. De acordo com a legislação do IPI, o envasamento (acondicionamento) é um processo industrial, e isso é reiterado pelo § 5º, IV, do art. 2º do RICMS/97. Além disso, pelo que consta nos autos, em várias etapas do processo de produção da cerveja é necessário o resfriamento do produto inacabado (resfriamento do mosto, como forma de permitir que ele absorva oxigênio suficiente para o início da fermentação; resfriamento da cerveja filtrada, para que esta estabilize a dissolução de gás carbônico). Em relação a esses materiais, considero legítima a utilização do crédito fiscal, pois se trata de insumos empregados no processo industrial e não de “material de uso e consumo”, e pelas mesmas razões considero indevida a diferença de alíquotas;
6. situação diversa é a dos produtos Gengard GN8102 e Bio Dispersante Divergard Inhibit, pois estes atuam no sistema de refrigeração de forma diversa, uma vez que consistem em material anti-incrustante misturado à água do sistema de refrigeração para evitar a oxidação dos equipamentos, visando à preservação dos equipamentos de refrigeração. Em relação a estes materiais, a jurisprudência deste Conselho é no sentido de que se trata de material de consumo, e por conseguinte considero corretas tanto a glosa dos créditos quanto a exigência do pagamento da diferença de alíquotas;
7. também não tenho dúvida quanto à classificação como insumo industrial do anti-espumante Foamtrol AF2051, empregado na pasteurização da cerveja durante a fabricação. A pasteurização é uma operação que consiste em elevar a temperatura de certas substâncias alimentares facilmente fermentáveis (leite, cerveja), para matar micróbios. Trata-se portanto de insumo empregado diretamente no processo industrial, e assim sendo considero legítima a utilização do crédito fiscal, pois não se trata de “material de uso e consumo”, e pelas mesmas razões considero indevida a diferença de alíquotas;
8. outro insumo empregado na produção é o combustível (GLP) para as empilhadeiras. Essa questão foi matéria do Acórdão JJF 0266-01/04, cujo entendimento foi mantido pela 1ª Câmara no Acórdão CJF 0444-11/04, no julgamento do Auto de Infração nº 298624.0007/03-0. Energia elétrica e combustíveis de toda espécie – lenha, carvão, gasolina, óleo diesel, gás, etc. – empregados por uma fábrica em sua atividade-fim, como neste caso, constituem produtos intermediários. Ninguém tem dúvida que o combustível empregado por uma empresa em seus veículos para transportar matérias-primas dá direito ao crédito. Isso é ponto pacífico no caso de empresas de mineração, que empregam caminhões, guindastes, esteiras transportadoras, etc., na extração, manejo e transporte de minerais até o setor de beneficiamento ou transformação. Se, no manejo e transporte de matérias-primas, é reconhecido o direito ao crédito, com muito mais razão há de ser reconhecido o direito ao crédito do combustível das máquinas empilhadeiras, sejam empilhadeiras de matérias-primas, sejam empilhadeiras de produtos

acabados. Se as empilhadeiras fossem movidas a energia elétrica, ninguém teria dúvidas quanto ao direito ao crédito. Em relação aos combustíveis, considero legítima a utilização do crédito fiscal, pois se trata de insumos empregados no processo industrial e não de “material de uso e consumo”, e pelas mesmas razões considero indevida a diferença de alíquotas;

9. a graxa empregada na lubrificação de mancais considero material de consumo, estando portanto corretas tanto a glosa dos créditos quanto a exigência do pagamento da diferença de alíquotas.

Materiais empregados na atividade industrial não podem ser considerados “materiais de consumo”, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico-tributário, para efeitos de crédito de ICMS.

É velha essa discussão do crédito fiscal de produtos intermediários. Na década de 80, à época do antigo ICM, havia uma distinção entre os chamados créditos físicos e créditos financeiros. Créditos físicos eram os correspondentes a bens que se incorporassem fisicamente ao produto final (matérias-primas) ou que fossem consumidos em contato direto e imediato com os materiais de que resultasse o produto final (produtos intermediários). Por outro lado, créditos financeiros eram aqueles que representassem dispêndios alheios ao processo produtivo, como, por exemplo, despesas com juros de financiamento, aquisições de patentes, investimentos, etc. Como a legislação do antigo ICM não era precisa na fixação dos critérios de identificação desses fatores, a Procuradoria da Fazenda, através do seu presidente àquela época, o prof. Johnson Barbosa Nogueira, elaborou o tão famoso Parecer Normativo nº 1/81, o qual passaria a orientar a fiscalização e os demais órgãos fazendários acerca do conceito de produto intermediário.

Entretanto, quando, em 1989, a Lei nº 4.825/89 converteu o ICM em ICMS, houve uma mudança substancial nesse aspecto, pois essa lei, em vez de deixar que atos normativos inferiores se ocupassem da formulação dos conceitos em torno da questão – matéria de reserva legal, indelegável –, chamou para si essa atribuição, definindo, para efeitos de crédito fiscal, quais os insumos que dão ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto.

Idêntico critério foi adotado pela lei atual do ICMS, a Lei nº 7.014/96, e pelo seu Regulamento. Com efeito, o RICMS/97 regula de forma cabal o regime de compensação do imposto. Quando o Regulamento chamou para si a responsabilidade de definir quais os insumos que dão direito ao crédito, derogou o Parecer Normativo nº 1/81. Os critérios pelos quais deve pautar-se o intérprete, a partir do RICMS/97, devem ser os traçados pelo próprio Regulamento.

O aludido parecer normativo considerava “produto intermediário” aquele que fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao cabo de cada “fornada”, digamos assim. A expressão “direta e imediatamente” era inspirada na concepção então reinante do chamado “crédito físico”.

Porém, ao ser editado o RICMS/97, o legislador, deixando de lado a importância em se definir o que sejam “insumos” ou o que sejam “produtos intermediários”, preferiu, acertadamente, especificar, detalhadamente, *o que e em que casos* dá direito ao crédito. Isso é feito no § 1º do art. 93 do RICMS/97.

O grande equívoco que se repete amiúde na determinação dos materiais que dão direito ao crédito está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada. Não faz mais sentido falar-se na distinção entre créditos físicos e créditos financeiros. O direito brasileiro não cuida disso. Crédito físico e crédito financeiro são coisas que podem interessar na Europa, nos países que adotam o IVA (imposto sobre valor agregado). No Brasil, não. Em nenhum momento a Constituição, a lei complementar, a lei ordinária ou o regulamento do imposto se referem a créditos físicos ou a créditos financeiros.

Nessa discussão, há quem chegue a dizer que determinado material, embora seja um produto intermediário, não dá direito ao crédito porque “não integra o produto final”. Ora, os produtos intermediários não “integram o produto final”, o que integra o produto final são as matérias-primas.

Qualquer produto intermediário que integre o produto final deixa de ser conceituado como produto intermediário e passa a ser matéria-prima.

Observe-se que exigências do tipo “consumidos direta e imediatamente” ou “exigindo-se sua renovação ao cabo de...” não são feitas na lei. Repito: tais restrições não constam na lei nº 7.014/96. Nem tampouco no RICMS/97. Trata-se de coisas do passado, do tempo do extinto ICM.

O princípio da não cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto relativo às suas operações (ou prestações) o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. O direito ao abatimento sai pronto e acabado da Constituição.

A lei baiana, fiel à Constituição e à norma complementar à Constituição, define as situações em que o contribuinte pode utilizar o crédito. Não há como negar o direito ao crédito se os materiais consumidos no processo industrial preenchem os *requisitos previstos na lei*. A fixação de critérios não estabelecidos pela lei fere o princípio da segurança jurídica e leva de roldão o princípio da tipicidade cerrada.

Os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo industrial. A conceituação técnica dessas figuras – produtos intermediários e materiais de consumo – é importante, porém mais importante é a conceituação estabelecida pela legislação.

A legislação baiana é perfeita na regulação do princípio da não cumulatividade. Fiéis à Constituição, a lei do ICMS e o seu regulamento estabelecem o mecanismo da compensação ou regime de abatimento de modo a não dar margem a dúvidas, especificando, em detalhes, de forma bastante didática, quais os tipos de bens que dão direito ao crédito. Lendo o § 1º do art. 93 do Regulamento, fica mais que evidente que não tem mais aplicação, absolutamente, o Parecer Normativo nº 1/81. Esse Parecer desempenhou no passado importante papel na definição do que seriam produtos intermediários, conceituando-os como produtos que se utilizam no processo de industrialização de forma direta e imediata, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação. Todavia, aquele parecer, face à nova orientação estabelecida pela Lei nº 4.825/89 e pela Lei nº 7.014/96, encontra-se *derrogado*.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no § 1º do art. 93, sintetiza nestes termos o regime do *crédito fiscal*, traduzindo a positivação dos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96:

“§ 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

II - as operações ou prestações subseqüentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.” (*os grifos são meus*)

Analisando o dispositivo acima reproduzido, em sintonia com as demais normas regulamentares atinentes ao regime de compensação do ICMS, chega-se à conclusão de que o direito ao crédito,

dentre outros requisitos, depende do atendimento a determinados *pressupostos*, a saber: as mercadorias ou bens adquiridos e os serviços tomados:

- a) devem estar *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) devam ser *empregados* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou
- c) devam *integrar* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Em face da conjunção “ou”, no final da alínea “b” (a conjunção consta no texto do Regulamento), os pressupostos indicados nas três situações acima são *alternativos*, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito.

Os insumos (produtos intermediários) têm tal vinculação com o processo produtivo que sem eles a produção seria, se não inviável, pelo menos seriamente comprometida.

Por outro lado, materiais de uso ou consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório.

No presente caso – itens 2º e 3º –, examinando-se a forma como os materiais em questão são empregados pela empresa, fica patente que o levantamento fiscal envolve insumos industriais (produtos intermediários) e também materiais de uso e consumo. Em relação aos insumos, é legítimo crédito e não cabe o pagamento da diferença de alíquotas. Em relação aos segundos, está correta a autuação.

Nos itens 2º e 3º, devem ser excluídos os valores relativos aos seguintes materiais, por se tratar de insumos industriais (produtos intermediários):

1. hexano, bicarbonato de sódio, dioxano, nitrato de potássio, Colilert, Anaerobac, conjunto reagente fósforo, cloreto de potássio, hidróxido de sódio, ácido clorídrico, iodeto de potássio neutro, ácido sulfídrico, calceína, extran alcalino, isso-octano, tiosulfato de sódio, fosfato de potássio dibásico, kitasato, meio de cultura NBB A, kit análise de dióxido de cloro, violeta cristal, amido solúvel, cloreto de ferro III hexahidratado, membrana ester celulose, sílica gel, sulfato de mercúrio, sulfato ferroso, fosfato de potássio monobásico, cloreto de amônio, sulfato de prata, sulfato de cobre pentahidratado, meio de cultura NBB C, timolftaleína, cloreto de sódio, microbiológico PSA, nitrato de prata e fósforo Kit Hach. Em relação a esses materiais, considero legítima a utilização do crédito fiscal, pois se trata de insumos empregados no processo industrial e não de “material de uso e consumo”, e pelas mesmas razões considero indevida a diferença de alíquotas;
2. ácido nítrico, desinfetante Ácido Peracético Divosan Forte, detergente Ácido Divo WZ, detergente Ácido NA-040, detergente alcalino clorado Diverfoam CA, sal grosso, Cortrol IS 1075, Steamet NA 0520, Optisperse PQ4683, Masterclean SU 169, Optisperse PQ 4262 e detergente alcalino clorado Divosan TC86;
3. Corrrshield NT4230, Flogard MS6208, Spectrus OX 1276;
4. anti-espumante Foamtrol AF2051;
8. GLP.

Em princípio, o meu voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser excluídos nos itens 2º e 3º os valores relativos aos produtos intermediários acima especificados.

Estou sendo vencido quanto aos aspectos que acabo de destacar, mas assinalo que no item 2º há uma divergência entre o valor apurado no demonstrativo fiscal e o valor lançado no Auto de Infração, relativamente ao mês de agosto de 2012: no demonstrativo à fl. 39, o valor total do mês de agosto é de R\$ 9.001,22, ao passo que o valor lançado no Auto à fl. 2 é de R\$ 90.901,22. Apesar de esse fato não

ter sido questionado pela defesa, deve-se proceder à correção de ofício, em nome da estrita legalidade do lançamento tributário. Sendo assim, a parcela do mês de agosto de 2012 é de R\$ 9.001,22, e com isso o valor total do item 2º fica reduzido de R\$ 202.646,01 para R\$ 120.746,01.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga. Reitero que no item 2º o valor correto do lançamento é de R\$ 120.746,01, em face do erro acima assinalado.

#### **VOTO VENCEDOR – ITENS 2º e 3º**

Respeitosamente, divirjo do voto do nobre Relator atinente às infrações 02 e 03.

Isso porque, conforme consignado pelo autuante e constam dos autos, os materiais cujos créditos foram glosados (infração 02) e em relação aos quais foi exigido o ICMS relativo à diferença de alíquotas (infração 03) são produtos utilizados para análise laboratorial, tratamento de efluentes, tratamento de água para caldeira, limpeza de máquinas e equipamentos, combustível para empilhadeira e materiais para lubrificação de peças e máquinas, portanto, não têm a natureza de insumos ou produtos intermediários utilizados no processo produtivo do autuado, à luz da legislação do ICMS, notadamente do RICMS/BA, haja vista que não integram o produto final como elemento indispensável à sua composição, nem são consumidos, inutilizados, gastos ou exauridos a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação quando de um novo processo produtivo.

Relevante registrar que, a jurisprudência deste CONSEF aponta no sentido de que os materiais utilizados em análise laboratorial, tratamento de efluentes, tratamento de água para caldeira, limpeza de máquinas e equipamentos, combustível (GLP) para empilhadeira e materiais para lubrificação de peças e máquinas, não tem a natureza de insumo da produção, portanto, não geram direito ao crédito fiscal e estão sujeitos ao pagamento do ICMS referente à diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais.

Nesse sentido, a título meramente ilustrativo, cabe mencionar e reproduzir as ementas dos seguintes Acórdãos:

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0095-03/05**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado à manutenção e conservação de equipamentos. Infração subsistente. **b) FALTA DE ESTORNO. DETERIORAÇÃO DE MERCADORIAS.** É exigível o estorno ou anulação do crédito fiscal correspondente às mercadorias deterioradas. Infração comprovada. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Infração caracterizada.

##### **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO CJP Nº 0054-12/12**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO.** É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado a lubrificação e manutenção de equipamentos, cujos serviços realizados não têm participação no processo produtivo do estabelecimento industrial. Infração caracterizada.

Pela relevante abordagem feita pelo ilustre Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, ao julgar matéria de igual teor na 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, transcrevo parte do seu voto vencedor proferido no Acórdão CJP 0172-11/02, conforme abaixo:

*(...) “No entanto, os produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, em verdade são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo, posto que a finalidade dos mesmos ou é assegurar a manutenção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, a preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. O consumo daqueles produtos não tem relação direta com a produção. Participam de forma indireta.*

*Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam, por exemplo, do processo de manutenção dos equipamentos, impõe-se enquadrá-los na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2003, por força de disposição da Lei Complementar nº 99/99. Nessa linha de entendimento vem se posicionando o CONSEF, através de julgados reiterados, a exemplo das Decisões de suas Câmaras, consignadas nos Acórdãos nos 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00 e 2667/00. Ao examinar a questão objeto da presente lide, os órgãos de Julgamento de segunda instância e a Câmara Superior, vêm decidindo, ainda que de forma não unânime, que é vedado o direito de crédito fiscal as aquisições de produtos destinados a tratamento de água com o objetivo de evitar a obsolescência precoce dos equipamentos industriais bem como o tratamento de resíduos e efluentes derivados do processo fabril.”(...).*

Diante do exposto, considero escoreita a exigência fiscal atinente às infrações 02 e 03.

Entretanto, coaduno com o entendimento do ilustre Relator, no que tange à divergência existente entre o valor apurado no demonstrativo fiscal e o valor lançado no Auto de Infração, relativamente ao mês de agosto de 2012, haja vista que, efetivamente, no mês de agosto de 2012, consta no demonstrativo de fl. 39, o valor total de R\$ 9.001,22, enquanto o valor lançado no Auto de Infração à fl. 02 é de R\$ 90.901,22.

Assim sendo, o valor do imposto exigido no mês de agosto de 2012 fica retificado para R\$ 9.001,22, o que resulta na redução do valor total do ICMS devido na infração 02 de R\$ 202.646,01 para R\$ 120.746,01.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279691.0011/13-3**, lavrado contra **CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.567.428,52**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR – ITENS 2º e 3º

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO – ITENS 2º e 3º

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR