

**A. I. Nº** - 206973.0006/14-8  
**AUTUADO** - CIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
**AUTUANTE** - IVANA MARIA MELO BARBOSA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 18/12/2014

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF Nº 0272-03/14

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE. Fato não contestado. **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. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Ficou demonstrada a destinação ao consumo e não como insumo, como pretende o impugnante. Indeferido pedido de perícia e diligência fiscal. Negado pedido de redução das multas. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 26/06/2014, traz a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$215.302,85, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas:

1 - 01.02.01. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no mês de janeiro de 2013 no valor de R\$13.798,72, acrescido da multa de 60%;

2 – 01.02.02. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2013 no valor de R\$159.040,41, acrescido da multa de 60%;

3 - 06.02.01. falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, no valor de R\$42.463,72, acrescido da multa de 60%, nos meses de janeiro a dezembro de 2013.

O autuado impugna o lançamento às fls.33/48. Diz ser a AMBEV S/A, sucessora por incorporação da Companhia de Bebidas das Américas S/A, por seu advogado com escritório na Rua da Hora, Nº 692, Bairro do Espinheiro, Recife, Pernambuco, onde receberá intimações e notificações, apresenta na forma do art. 123 do RPAF/99, impugnação ao auto de infração em epígrafe, ante as razões a seguir alinhadas. Registra a tempestividade da defesa e repete as infrações que lhe foram imputadas.

Afirma que não merece prosperar a exigência fiscal, porque o lançamento fiscal consiste no fato de o Fisco considerar os produtos adquiridos pela impugnante como material de uso e consumo, quando, em verdade, são produtos intermediários/secundários que participam do processo industrial na condição de elementos essenciais à atividade por ela desenvolvida. Assim sendo, sua aquisição gera crédito para a impugnante e, conseqüentemente, improcede a exigência de ICMS diferencial de alíquota. Declara o reconhecimento parcial do débito lançado com o pagamento da infração 01. Informa que serão impugnadas as infrações 02 e 03.

Aduz que o auto de infração considerou pretensa irregularidade perpetrada pela impugnante 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.

Explica que os produtos intermediários cujas aquisições geraram direito a crédito, glosado pela autuante, são, por exemplo:

- 1) gás liquefeito de petróleo – GLP: utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo;
- 2) hipoclorito: produto químico utilizado no tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo;
- 3) lubrificante esteira dicolube, dry tech div: utilizado nas esteiras da linha de produção e envasamento, viabilizando o trabalho de forma sequencial e a produção em série. Sua ausência implicaria interrupção da produção em função da quebra das máquinas.
- 4) óleo optmol obdeen FD3: trata-se de spray lubrificante utilizado no equipamento denominado inspetor de garrafas lavadas da linha retornável. Similar ao lubrificante citado anteriormente e sem o qual a linha de produção não conseguiria funcionar;
- 5) detergente desengordurante all clean: utilizado na escovação de peças e acessórios em todas as áreas da produção, afastando as incrustações mais grossas, evitando a contaminação da mercadoria, o que é rechaçado pelo controle de qualidade da fábrica, pela vigilância sanitária e demais órgãos públicos e de defesa do consumidor;
- 6) graxa de lítio NLGI, graxa lubrificante perm 6, óleo para compressores: tratam-se de lubrificantes utilizados nos equipamentos rotativos da linha de produção, por exemplo, motor-redutor da sopradora de garrafas, rotuladora da linha, engrenagem de transporte, compressor de sopro, acionamento hidráulico da paletizadora;
- 7) elemento filtrante e filtro filtracom: são elementos utilizados para filtração de fluidos ou ar atmosférico com o intuito de impedir contaminações físicas ou microbiológicas durante o processo produtivo na fase de envasamento;
- 8) gás butano: aplicado em atividade relacionada ao controle de qualidade dos produtos. é utilizado nos maçaricos portáteis que compõe os kits de coletas de amostras microbiológicas. Sua utilização permite a coleta de amostras sem o risco de contaminações microbiológicas.

Estes, entre outros insumos, que a perícia técnica – cuja produção desde já requer - poderá comprovar serem indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela impugnante, sem qualquer outra destinação em seu empreendimento.

Assevera 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, diz que em verdade, o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas pela impugnante restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade.

Menciona 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.

Argui que sendo a impugnante indústria do gênero alimentício, 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 alterem sua composição e qualidade.

Explica 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, diz que 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 seria objeto de regulamentação da ANVISA, donde se concluir, sem sombra de dúvidas, tratar-se de insumos da produção, ainda que não se incorporem definitivamente ao produto final.

Afirma que sendo a tais produtos essenciais às 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 autuante), porquanto 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. 309, I, “b” do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA) e art. 20, da Lei Complementar n. 87/96, que transcreve.

Salienta 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. Observa que o direito ao crédito se opera caso o produto intermediário integre o final ou se não o integrar, for consumido no processo produtivo, como ocorre em todos os produtos reputados pelo fisco como “bens de uso ou consumo” no auto de infração.

Sobre a matéria, cita como esclarecedoras as conclusões do estudo realizado pela CETESB – Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental da Secretaria do Meio Ambiente do Governo do Estado de São Paulo, a respeito da produção de refrigerantes e cerveja.

Aduz que no tópico atinente à produção de refrigerantes, a referida 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.

Apresenta o fluxograma contido no 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. Diz que a discussão em comento não é escoteira, mas já encontra linha de solução no âmbito do judiciário, citando os 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 dúvidas, que os elementos tidos pela autoridade fiscal como materiais de uso ou consumo (com o único fito de glosar os créditos regulares tomados pelo contribuinte), são em verdade, verdadeiros insumos (produtos intermediários) de sua atividade.

Sobre a matéria transcreve lições do professor Roque Antonio Carrazza. Diz que nesse sentido é a disciplina traçada por 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 dos dispositivos citados se depreende que 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.

Assevera que o hipoclorito, os aditivos, gás liquefeito de petróleo – GLP, lubrificante esteira dicolube, sanitizante ácido divoson forte, divosshen, 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.

Cita precedente administrativo 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 JIF Nº 0079-01/02).

Conclui que esse é o caso em questão, em que os produtos adquiridos – e reputados pela autuante como de uso ou consumo – são, em verdade, consumidos no cumprimento das etapas do processo industrial (insumos da atividade). Diz que em homenagem ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º da CF/88 e nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96), conclui 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), afirma 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 empresa 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 a mesma função.

Assevera que assim entendeu 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.

Conclui que a percepção do que vem a ser insumo/produto intermediário é questão complexa que deve levar em conta concretamente a atividade desenvolvida por cada contribuinte, verificando quais os produtos a ele essenciais e indispensáveis, para, a partir daí, e por exclusão, indicar quais aqueles destinados unicamente ao seu uso ou consumo. Diz tratar-se de verificação casuística, sem fórmula pré-estabelecida, como a incorretamente utilizada pela recorrente quando da autuação fiscal. Sobre a matéria cita jurisprudência e decisões do CONSEF (SEFAZ-BA, acórdão C/JF 0186-11/02 e SEFAZ-BA, CONSEF, acórdão JIF Nº 0079-01/02).

Salienta que não admitir a natureza de produtos intermediários aos 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 vertidos.

Menciona que a título meramente argumentativo, mesmo que fossem superadas as questões aventadas para concluir 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.

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.

Registra que diante de toda questão desenvolvida, e para que não paire 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. Protesta de logo, pela realização de perícia técnico-contábil.

Considera a multa aplicada exorbitante afirmando que subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal. Argui que são duas as razões que afastam 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.

Insiste que cediço é que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do fisco, do flagrante intuito de fraude, a qual não foi realizada no feito administrativo subjacente. Aduz que em casos como tais, os pretórios administrativos entendem pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante. Argui que inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Entende 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 Constituição Federal. Sobre a matéria cita doutrina e jurisprudência.

Requer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%). Reitera a realização da diligência fiscal/perícia que diz ser 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. Com vistas a atender as exigências do artigo 145 do decreto nº 7.629/99, a impugnante formula os quesitos iniciais a serem respondidos pelo expert, sem prejuízo de outros que se façam necessários para o deslinde da controvérsia.

Pede a total improcedência da autuação, em especial para que se reconheça: (i) a extinção do crédito tributário objeto da infração 01 em virtude de seu pagamento; (ii) a necessidade de dilação de prazo, por 15 dias, para juntada da guia de recolhimento relativo a infração 01, e de todas as notas fiscais listadas no auto de infração, que, tendo em vista o elevado volume, não foi possível a juntada no prazo de defesa; (iii) no mérito, a improcedência da autuação, uma vez que as notas fiscais listadas indicam produtos intermediários que participam do processo industrial na condição de elementos essenciais à atividade desenvolvida pela impugnante, portanto, gerando crédito e, consequentemente, improcedência da exigência de ICMS diferencial de alíquota; (iv) subsidiariamente, a nulidade da multa aplicada ou, ao menos, sua redução a um patamar razoável (entre 20% e 30%); (v) realização de diligência fiscal/perícia para que não paire qualquer dúvida sobre a real classificação dos bens como materiais intermediários da produção, bem como para averiguar a regularidade dos créditos tomados.

Pugna que todas as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome do advogado Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, 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.

A autuante produz a informação fiscal, fls.575/577. Afirma que a autuada apresenta, em tempo hábil, suas razões de defesa, reconhecendo a infração 01 e impugnando totalmente o lançamento no que se refere às infrações 02 e 03.

Afirma que a defesa se sustenta na tese de que os créditos ditos "indevidos" na autuação e, portanto, objeto de glosa, são "produtos intermediários" e, por esta razão, tem direito a utilizá-los devendo ser declarada a improcedência da infração 02. Sendo a infração 03 derivada da infração

02, isto é, só houve cobrança de diferença de alíquota porque o material de uso e consumo não foi considerado insumo ou produto intermediário, neste caso esta também seria improcedente. Verifica que às fls. 10, 11 e 12 consta planilha elaborada pela autuada informando a utilização de cada um dos produtos que considera na autuação como material de uso e consumo.

Explica que o RICMS/BA e a orientação da SEFAZ no que diz respeito à "eterna" discussão sobre a utilização de crédito fiscal na aquisição de produtos que não integram o produto final ou que sejam não essenciais à sua fabricação, a levou a glosar os créditos utilizados pelos produtos listados no demonstrativo.

Informa não ser a primeira vez que lavra auto de infração contra a autuada glosando o crédito de idênticos produtos, muitos dos quais já foram julgados procedentes em 1ª. e 2ª. Instâncias pelo CONSEF.

Afirma que os documentos anexados na defesa, perícia técnica e documentos fiscais apontadas no demonstrativo só ratificam a autuação. Menciona que os documentos fiscais comprovam que, de fato, os produtos cujos créditos foram glosados coincidem com os produtos constantes dos documentos fiscais e a perícia técnica ratifica a informação da planilha supra mencionada.

Constata que a questão é: a autuada entende que tem o direito de utilizar crédito fiscal do ICMS de toda e qualquer aquisição para o processo produtivo, afirmando tratar-se de direito constitucionalmente concedido. Diz que não analisa inconstitucionalidade por não ser de sua alçada. Informa que ao auditor fiscal da SEFAZ/BA cabe cumprir as normas regulamentares e a orientação do Órgão a que está vinculado. É o que diz ter feito.

Assevera que o fato de a autuada afirmar que usa soda cáustica na lavagem de vasilhames porque a ANVISA exige, não é razão para utilização de crédito na aquisição de soda cáustica, pois o produto - refrigerante e/ou cerveja, pode ser envasado em vasilhame pet ou lata, por exemplo, ou seja: o mesmo refrigerante e a mesma cerveja pode ser colocada à venda para o consumidor sem que a soda cáustica participe do processo produtivo. Diz que isso demonstra que a soda cáustica não é "indispensável" na fabricação do produto final refrigerante nem do produto final cerveja. Da mesma forma, afirma que os aditivos podem ser utilizados até para a assepsia e sanitização de equipamentos na área de produção.

Sobre os lubrificantes das esteiras e de motores diz ser verdade que os equipamentos estão instalados na área produtiva, mas a lubrificação e manutenção de equipamento não tem qualquer relação com o produto final na qualidade de elemento indispensável. Aduz que a opção por esse ou aquele tipo de transporte dos vasilhames na linha de produção está diretamente ligada à conveniência da autuada em estar sempre à frente da concorrência no que se refere à automação. Assevera que a utilização de crédito na aquisição de tais produtos não tem respaldo legal, portanto, a glosa deve se manter.

Mantém integralmente a autuação.

## **VOTO**

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que a autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir crédito tributário consubstanciado na apuração de três infrações à legislação do ICMS, descritas e relatadas na inicial.

O autuado reconheceu o cometimento da infração 01, devendo esta ser mantida, considerando que sobre a mesma não existe lide a ser apreciada.

Verifico que não se encontra no presente PAF violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondentes infrações, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

Observo que o pedido do contribuinte para a realização de diligência teve como justificativa a necessidade de trazer mais provas a seu favor, a respeito de esclarecimentos sobre o processo produtivo da empresa autuada. Constato que já consta dos autos, laudo técnico trazido pelo próprio autuado, sobre a utilização de vários produtos atinentes ao seu processo produtivo. Registro ainda, que a autuante elaborou planilha demonstrando a função, a destinação, o momento de utilização de cada produto relacionado no levantamento fiscal, no processo industrial da autuada fls. 10/12.

Nessa esteira, ressalto que não existem lacunas, contradições ou obscuridades que ensejem a necessidade de esclarecimento técnico. Não acolho o pedido de diligência por fiscal estranho ao feito, visto que o sujeito passivo recebeu cópias dos demonstrativos que fundamentaram a autuação, em decorrência deste fato trouxe aos autos elementos cujas análises puderam ser apreciadas na constância da instrução do processo. Por outro lado, existem nos autos todos os elementos necessários ao convencimento dos julgadores a respeito da lide. Indefiro, portanto, o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, I e II, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No mérito, o sujeito passivo é acusado de haver utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento; de haver deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, infrações 02 e 03, respectivamente.

A tese defensiva sustentada pelo autuado, em apertada síntese, atine à improcedência das infrações 2 e 3, em razão da glosa dos créditos fiscais terem sido feitas com base em itens que deveriam ter sido considerados como produtos intermediários, entendido que os referidos itens estariam vinculados e seriam consumidos no seu processo produtivo.

Noto que o impugnante conduziu sua defesa argumentando que os bens adquiridos são utilizados como produtos intermediários em seu processo industrial, descrevendo a participação de cada um dos materiais em seu processo produtivo. Alega que apesar de não entrarem na composição das mercadorias fabricadas e comercializadas em seu estabelecimento (cerveja e refrigerante), a ausência desses materiais inviabilizaria a sua produção. Concluiu que a exigência tributária não tem procedência, tendo em vista que a autuante não observou as características técnicas dos materiais, concluindo de forma equivocada que se referem a bens de consumo.

Já a autuante entendeu que os referidos materiais, por se destinarem ao uso e consumo, não se constituem em produtos intermediários e, conseqüentemente, não dão direito ao crédito fiscal, gerando, por essa razão, a obrigação de pagamento do imposto referente à diferença de alíquotas.

Cumpra consignar que para serem considerados como produtos intermediários é condição indispensável que estes sejam consumidos no processo produtivo ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua composição, conforme previsto no art. 93, § 1º do RICMS/97.

Verificando os demonstrativos anexados aos autos, constato que as mercadorias arroladas na autuação têm a natureza de material de uso e consumo, haja vista que utilizados na limpeza e lubrificação dos equipamentos da área industrial do estabelecimento autuado, conforme descrição trazida pelo próprio impugnante.

Quanto à glosa dos créditos fiscais e cobrança de diferencial de alíquotas, infrações 2 e 3 (bens de uso e consumo lançados pelo contribuinte como insumos e a correspondente cobrança do diferencial de alíquotas), em que pese as alegações defensivas, a matéria aqui tratada tem sido por demais discutida no seio deste Conselho de Fazenda, sobretudo no que atine à efetiva participação de determinados produtos nos específicos processos produtivos, bem como dos limites pouco claros do que podem ser produtos intermediário e bens de uso e consumo, o que,

determinam a possibilidade de aproveitamento créditos fiscais ou mesmo a glosa, por parte do fisco, quando tais créditos são aproveitados indevidamente.

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

Pela análise dos demonstrativos que dão suporte a autuação fls.14/22, vejo que os produtos objeto da presente discussão, são utilizados para inibir corrosão, aumentar a vida útil dos equipamentos, lavagem, manutenção e lubrificação de máquinas, envio de sinais elétricos, abastecimento de empilhadeiras, etc. São eles: Gás GLP, Óleo lubrificante industrial, Lubrificante de esteira Dry tech, Detergente desengordurante all clean, Detergente espuma alcalina, Graxa lubrificante, Divosheen ácido líquido, S. Óleo Optimol Obeen, Óleo para Compressor, Graxa de Lítio NLGI, Suporte D Sidel, Eixo Krones.

Dos produtos acima relacionados, constato a importância da participação de cada um, no processo produtivo da autuada, entretanto, para fins de apropriação de créditos fiscais, o conceito de produto essencial, no caso, intermediário, não é tão largo, o que impõe o estabelecimento de limite quanto à determinação do que seriam os produtos intermediários e os produtos destinados ao uso e consumo.

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

Ressalto, inclusive, estar consolidado esse entendimento na jurisprudência deste CONSEF, no caso específico de empresas fabricantes de bebidas em geral, de acordo com reiteradas decisões, na primeira instância e confirmadas pelas Câmaras de Julgamento, a exemplo dos Acórdãos JJF 0032-04/08, CJF 0201-11/06 e CJF0129-11/07.

No intuito de melhor elucidar a questão, reproduzo abaixo trecho do voto proferido pelo eminente Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, no Acórdão CJF Nº 0129-11/07, que trata de situações que guardam similaridade com o caso presente, haja vista que se refere à utilização indevida de crédito fiscal e à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual:

*“É necessário que se saliente que, tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal é **onde** o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário; caso contrário, deve ser definido como material de consumo.*

*Observe que esse entendimento está perfeitamente de acordo com a definição que o RICMS/97 estabelece para as mercadorias de **uso e consumo** do estabelecimento (artigo 93, inciso V, alínea “b”): “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”, o que é o caso das mercadorias objeto desta autuação, que não se consomem efetiva e diretamente no próprio processo industrial de cerveja do recorrente.*



*Dito isso, entendo que os produtos em questão, à luz da legislação e da jurisprudência deste CONSEF, não possibilitam à autuada a utilização dos créditos fiscais como procedido, devendo neste caso ser mantida a autuação.”*

Dessa forma, considerando que os materiais adquiridos pelo impugnante se tratam de bens destinados ao uso e consumo do seu estabelecimento, fato este que se constitui num impeditivo à utilização dos créditos fiscais correspondentes e que gera a obrigação de pagamento do ICMS concernente à diferença de alíquotas, concluo pela subsistência integral das infrações 02 e 03.

No que diz respeito às alegações defensivas referentes às multas indicadas no Auto de Infração, no sentido de que dizem respeito à desobediência aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, assim como que são onerosas e configuram enriquecimento ilícito, considero que no caso da lide as infrações estão devidamente previstas na Lei nº 7.014/96.

De plano, cumpre destacar que, nesta esfera de julgamento de natureza administrativa, falece competência a este Órgão colegiado para se manifestar acerca das arguições de inconstitucionalidades, nos termos do art. 167, I, do RPAF/BA.

No que concerne ao pedido de redução da multa, deixo de acatá-lo, visto que esta instância de julgamento não possui atribuição (competência) para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor dos artigos 158/159, RPAF/99, nem para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que rege a matéria objeto da contenda (art. 167, I, RPAF/99).

Quanto ao pedido do impugnante para que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome de seu procurador legalmente constituído, advogado Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti com escritório na Rua da Hora, Nº 692, Bairro do Espinheiro, Recife, Pernambuco, ressalto que nada obsta o atendimento de seu pleito e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes a este processo para o endereço apontado.

Observe, contudo, que o não atendimento da solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência de atos dos processos ao contribuinte, estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206973.0006/14-8**, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$215.302,85**, acrescido das multas de 60%, previstas nos incisos VII alínea “a” e II, “f” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2014.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR