

PROCESSO	- A. I. Nº 279691.0011/13-3
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S.A.
RECORRIDOS	- CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0135-01/14
ORIGEM	- IFEP - DAT/NORTE
INTERNET	- 11/06/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0123-11/15

**EMENTA: ICMS.** 1. 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. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. Fato demonstrado nos autos. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Tratam-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, nos termos do artigo 169, inciso I, alíneas “a” e “b”, item 1, do RPAF/99, interpostos pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal e pelo Sujeito Passivo, respectivamente, contra a decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte.

O Auto de Infração foi lavrado em 20.03.2013 para exigir ICMS e multa no valor de R\$1.649.328,52 pelo suposto cometimento de 3 (três) infrações, sendo somente objeto dos recursos as infrações 2 e 3, a seguir dispostas, *in verbis*:

*Infração 02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Total da infração: R\$ 202.646,01, e multa de 60%;*

*Infração 03 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Total da infração: R\$ 70.010,62, e multa de 60%.*

Foram apresentadas Defesa e Informação Fiscal, como também realizada diligência pela JJF para descrever o processo produtivo.

Regularmente instruído, a 1ª JJF prolatou o Acórdão JJF n.º 0135-05/12, decidindo pela Procedência em Parte do Auto de infração, em julgamento não unânime, com base nos seguintes argumentos:

### 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, extrato alcalino, isooctano, tiossulfato 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. 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 Peracéptico Divosan Forte, detergente Ácido Divo WZ, detergente Ácido NAP-040, detergente alcalino clorado Diverfoam CA, sal grosso, Control 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 dúvida 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, derrogou 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. Fielis 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 subsequentes 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)

Analizando 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, tiossulfato 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 Peracéptico 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. Corrshield NT4230, Flogard MS6208, Spectrus OX 1276;
4. Anti-espumante Foamtrol AF2051;
5. 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 CJF 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 CJF 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 escorreita 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.

Na Resolução do citado Acórdão, a 1ª JJF interpõe Recurso de Ofício, consoante previsão legal, em face do ajuste ocorrido na infração 2.

Inconformado com a manifestação proferida em Primeira Instância, o Sujeito Passivo interpõe Recurso Voluntário (fls. 324 a 348), onde alega que a decisão recorrida merece ser reformada.

Após abordar a tempestividade do recurso e descrever os fatos que envolvem o presente PAF, adentra as razões recursais.

No mérito, alega que deveria ser seguido o entendimento do voto vencido e que a maioria da JJF decidiu com base em ensinamentos antigos e que não se coadunam “com a posição atualmente adotada para a matéria versada, tanto pela legislação regente, quanto pelos Tribunais Administrativos e Judiciais”. Neste sentido, colaciona trecho de decisão da 3ª CJF, no julgamento do AI 269200.0940/11-0, de 09.10.2013. Aponta que o processo julgado na 3ª CJF foi decidido por voto de qualidade no sentido de cancelar a autuação, uma vez que 3 conselheiros entenderam que restou comprovado a essencialidade e utilização dos produtos diretamente na produção da cerveja, não sendo necessários que os materiais ali autuados integrassem o produto final ou se consumissem integralmente durante a produção para que fossem considerados produtos intermediários.

Alega que tal conceito de produtos intermediários é que deve prevalecer, haja vista o posicionamento recente do STJ, que validou o critério financeiro para validar a utilização de créditos de ICMS, sendo necessário apenas que se comprove que tais produtos sejam essenciais e utilizados no processo produtivo.

Aponta que o critério utilizado pela maioria da 1ª JJF não está correto, pois, “o enquadramento de bens neste conceito não pressupõe, obrigatoriamente, que os produtos tenham contato direto com o produto produzido ou com as suas embalagens ou insumos, pois o Regulamento do ICMS não obriga o cumprimento de todos os requisitos, mas de qualquer destes”. Nesta senda, colaciona o artigo 93, §1º do RICMS/BA-97, aduzindo que “o direito ao crédito pela legislação local depende do atendimento aos pressupostos acima, quais sejam: (i) estar vinculado à produção, (ii) ser empregados no processo de produção, ou(iii) integrarem produto final.”.

Por outro prisma, alega que o art. 93, C, alínea B do RICMS/BA-97, conceitua que as mercadorias de uso e consumo são aquela 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 á sua produção, composição ou prestação”.*

Assim, entende que não se encaixam no conceito de “materiais de uso e consumo” aqueles materiais efetivamente utilizados no processo de industrialização, que exigem renovação a cada processo produtivo, conforme entendimento da própria SEFAZ, externado no Acórdão JJF nº 1400/00, que transcreve.

Afiança que, mesmo sendo omissa, o RICMS/BA-97, em relação a definição de produtos intermediários, com base no que dispõe acerca dos “bens de uso e consumo”, possibilita dizer que “*produto intermediário será todo aquele que, ainda que não intera o produto final, seja essencial e integralmente consumido durante o processo produtivo*”. Assegura que este mesmo raciocínio é utilizado no IPI, conforme o art. 519, II do Decreto nº 4.544 de 2002, que traz em sua petição.

Com base nos esclarecimentos elencados, aduz que para que um produto possa ser classificado com o “intermediário”, este deve (i) ser utilizado na Linha de produção, (ii) ser integralmente consumido, e (iii) ser essencial ao processo produtivo. Pontua que o Relator vencido esclareceu no seu voto “*a respeito da desnecessidade de contanto direito do material com o produto final para que o bem dê direito ao crédito na sua aquisição*”.

Comenta que houve efetiva análise por parte do Relator vencido das considerações da essencialidade de cada material glosado, ao contrário do voto prevalecente. Portanto, desprezar a essencialidade comprovada dos produtos e a sua efetiva utilização na produção das cervejas, constitui verdadeira negativa de prestação jurisdicional, violando o direito assegurado a todo e qualquer contribuinte.

Fala que o entendimento de que produto intermediário precisa de contato físico com o produto final está ultrapassado e também que o STJ reiterou o seu entendimento de que o conceito de produto intermediário após a LC 87/96 é mais amplo do que aquele deduzido do Convênio ICMS 66/88. Propala que agora é exigido a prova da inserção do bem no processo produtivo. Em socorro a sua tese, colaciona ementa do RESP 1.366.437/PR de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves da Primeira Turma, julgado em 03/10/2013, bem como vários julgados do STJ e do próprio CONSEF.

Em seguida, passa a tecer comentários aos produtos relativos à análise laboratorial e tratamento de efluentes. Diz que os produtos de análise laboratorial consistem em materiais utilizados para análise de matérias primas e cervejas acabadas e semiacabadas.

Cita que na produção de bebidas e gêneros alimentícios, as questões de higiene e pureza do produto final são de máxima importância, por isso, tais produtos devem ser considerados produtos intermediários “na medida em que destes procedimentos depende a qualidade da mercadoria a ser produzida”.

Aponta que 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 o 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.

Adiante, fala da sanitização de equipamentos utilizados durante o processo produtivo e higienização de funcionários, afirmando que não tem opção, por força legal, em usar ou não tais produtos. Afiança que os produtos glosados “são diretamente empregados no processo produtivo, ao passo que são exigidos pela legislação pertinente”.

Aponta que, além do Parecer DITRI nº 2189/98 que é suficiente para legitimar o creditamento dos produtos de sanitização, propala que o sabonete líquido utilizado para higienização dos funcionários que atuam na área produtiva da fábrica, devem ser consideradas como insumo, “pois integram os padrões de higiene exigidos para a produção de gêneros alimentícios”.

Menciona também que os produtos relacionados ao sistema de refrigeração atuam no processo produtivo na fase de tratamento de água do sistema de resfriamento da cerveja no processo de fabricação e envase. Relembra que em várias etapas do processo de produção da cerveja, é necessário o resfriamento do produto inacabado, (mosto) como forma de permitir a absorção de oxigênio suficiente para o início da fermentação e estabilização do gás carbônico.

Neste mesmo sentido, alega que os produtos relacionados com o tratamento da água do processo de pasteurização, etapa “intransponível da linha de fabricação da cerveja”. Coloca que “esse Eg. Conselho, ao julgar em definitivo o Auto de Infração nº 2692000.0940/11-0, lavrado contra a Recorrente, foi firme ao reconhecer a legitimidade do creditamento dos produtos utilizados na filtração da água da cerveja e mosto, sob o fundamento de que são consumidos em contato direto com o produto fabricado e integram o produto final na condição de elemento indispensável”.

Em seguida, defende que o gás GLP a granel também é utilizado no abastecimento da linha de produção e movimentação do produto e movimentação do produto acabado, mediante transporte de insumos até os equipamentos próprios, e após término da fabricação. Lembra que essa questão já foi enfrentada pela 1ª CJF, no Acórdão CJF Nº 0444-11/04, sedimentando o entendimento de que “energia elétrica e combustíveis de toda espécie empregados em uma fábrica em sua atividade-fim, como neste casos, constituem produtos intermediários”.

Argumenta também que a graxa AM alumínio ST H1AW2 desempenha papel essencial no processo produtivo da Recorrente e, portanto, dá direito ao crédito.

Ao final de seu arrazoado, requer o provimento do Recurso Voluntário para cancelamento integral do Auto de Infração.

Em termos, os autos foram remetidos à PGE/PROFIS, para análise.

No Parecer de fls. 372 a 377, a n. procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, após breve relato dos fatos vividos no presente PAF, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Diz que os produtos objeto da autuação, não são produtos intermediários, uma vez que “não integram o produto final nem são consumidos integralmente em um único processo produtivo”.

Em seguida, conceitua bens de uso e consumo da empresa, consoante análise etimológica das palavras “uso” e “consumo”, reproduzindo também artigo 93, inciso I, alínea f e §1º, inciso I, alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do RICMS/BA-97. Fala que bens de uso e consumo são aqueles bens que “não são consumidos integralmente e nem integram o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à produção, composição ou prestação”.

Argumenta que os bens que não passam a uma etapa seguinte do ciclo econômico, seja ou não integrarem o produto final ou por não serem absolutamente consumidos no processo produtivo de um produto final, não podem gerar direito à crédito fiscal, sob pena de violar mortalmente o regime de crédito físico adotado pelo legislador brasileiro.

Fala que as características dos bens de uso e consumo são: i) não são consumidos no processo produtivo e b) não integram o produto final industrializado.

Com esse norte, entende que os bens glosados não podem ser considerados insumos consumidos integralmente no processo produtivo, em face da sua continua utilização em consecutivos processos produtivos.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

**VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)**

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício interpostos contra a Decisão da 1ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, retificando a infração 2 por erro formal no demonstrativo de débito e procedente a infração 3.

O motivo das infrações é a glosa de créditos sobre as aquisições de produtos considerados pela fiscalização como destinados ao de uso e consumo do estabelecimento, bem assim o ICMS correspondente ao diferencial de alíquota interestadual nas aquisições destes produtos advindo de outras unidades da Federação.

Portanto, a questão posta em discussão no presente PAF diz respeito, fundamentalmente, à classificação destes produtos.

No entender da maioria dos julgadores de piso, todos os produtos relacionados ao presente lançamento são produtos de uso e consumo, sendo que, o n. Relator vencido, considerou o crédito para os materiais de análise laboratorial, materiais de sanitização, material de resfriamento (Corrshield NT4230, Flogard MS6208, Spectrus OX 127), o anti-espumante Foamtrol e o GLP.

Quanto aos demais produtos arrolados pela fiscalização, quais sejam: graxa, materiais de higiene dos funcionários e aqueles empregados na análise de efluentes (Amônia Kit Hach 2606945, a Solução DQO A-Merck 1145380065 e a Solução DQO B-Merck 1145390495), entendeu o Relator vencido e, também, os outros julgadores da 1ª JJF, de que se tratam de material de consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto a teor do quanto previsto no artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA, bem como impõem o recolhimento do diferencial de alíquotas.

Em sentido oposto, sustenta o Recorrente que ditos produtos se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril e, porquanto, preenchem os requisitos que os excluem do conceito previsto no mencionado dispositivo legal.

Como cediço, o direito à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, encontra fundamento legal nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei nº 7.014/96.

Entendeu por bem legislador complementar, todavia, estabelecer um prazo a partir do qual o direito ao crédito relativo às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento poderia começar a ser usufruído pelos contribuintes.

Nos referidos diplomas legais, não há definição acerca do que deve se entender como material destinado a uso ou consumo do estabelecimento para fins de apropriação dos créditos de ICMS, tendo ficado esta tarefa, portanto, a cargo do Poder Executivo.

Neste sentido, assim dispunha o artigo 93 do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*(...)*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

*(...)*

§ 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; (grifo nosso)

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível concluir que o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I do §1º, estabeleceu que para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem se faz necessário que uma das condições ali elencadas seja atendida, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização; deve ser consumida no mencionado processo ou deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Nada mais lógico e sistemático!

Como se sabe, nem todas as mercadorias adquiridas para consecução de tais atividades se incorporam ao produto final. Este papel cabe tão somente às matérias primas, que, segundo Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, se constituem em toda substância corpórea, procedente da natureza, utilizada para produzir, pela transformação, outro artigo ou outro produto, isto é, uma espécie nova.

Neste passo, considerando que tanto a matéria prima quanto o produto intermediário, em regra, se constituem em substâncias corpóreas que advém da natureza, é intuitivo inferir que a distinção entre ambos é determinada pelo fato de que, no processo de industrialização, o produto intermediário não integra o produto final, apesar de que, como a matéria-prima, participa e afigura-se essencial à consecução da atividade fabril.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se refere a alínea “b” destina-se a abranger os produtos intermediários, o material de embalagem, bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos, tal como estabelecido pelo comando emanado da alínea “a”.

Por outro lado, com o objetivo de traduzir o limite temporal estabelecido pela Lei Complementar 87/96 no que concerne ao direito ao crédito do ICMS, relativamente às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, assim dispõe o inciso V do artigo 93, aqui analisado:

*V – o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:*

*b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas 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. (grifos meus)*

Como se constata, através do texto legal acima reproduzido, a norma regulamentar define o que se deve entender como mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento, utilizando, para tanto, o advérbio **não** para expressar o conceito pretendido pela negação.

Tal metodologia é provida de extrema razoabilidade na medida em que não seria possível ao legislador, neste caso, prever todas as situações a que a norma de exceção ali estabelecida deve ser aplicada, em vista da diversidade de atividades fabris, comerciais e de prestação de serviços a

que ela se destina. Não podemos perder de vista que certos produtos que numa atividade fabril se caracterizam como matérias primas, noutro podem ser tidos como material de consumo e vice e versa.

Nestes termos, para que chegue a adequada exegese da norma ora estudada necessário se torna proceder à interpretação sistemática do artigo 93, com vistas a integrar as regras contidas no artigo no §1º, que são afirmativas e que traduzem os requisitos necessários ao gozo do direito ao crédito do imposto até o ano de 2020, com as suas disposições que são lhe fazem oposição, porquanto, negativas.

Adotado tal procedimento, será possível inferir com clareza hialina que na atividade industrial a aquisição de mercadoria, matéria prima, produto intermediário, realizada em observância a quaisquer das condições previstas no §1º, garante ao adquirente o direito a crédito do imposto destacado no respectivo documento fiscal, exceto se este produto não for efetivamente consumido no processo fabril na condição de elemento indispesável ou necessário à sua consecução. Nesta hipótese, e apenas nesta, será considerado como não destinado à industrialização se subsumindo, por conseguinte, ao conceito de material de uso e consumo traçado pela alínea “b” do inciso V do artigo 93.

Ante ao exposto, para o deslinde do feito cabe-me aplicar o quanto disposto na legislação de regência à situação fática dos autos com objetivo de concluir acerca da procedência ou não do lançamento de ofício. É o que passo a fazer:

Da análise do conjunto probatório dos autos, verifica-se que não há controvérsia no que concerne à função desempenhada por cada um dos produtos no processo industrial do Recorrente.

Conforme restou evidenciado através da manifestação de fls. 261 a 264, cujo teor este órgão julgador não se opõe, os produtos, cujos créditos fiscais apropriados foram objeto da glosa e cobrança do diferencial de alíquota através dos itens 2 e 3.

Visto isto, passo a analisar se os mencionados produtos atendem às exigências prescritas no § 1º do artigo 93 do RICMS/BA.

Pois bem! Matérias primas, definitivamente, não são, uma vez que não integram o produto final.

Por outro lado, notório é que a aplicação de todos os produtos aqui tratados está vinculada ao processo fabril do Recorrente, porque a ele encontra-se, de forma inegável e intrinsecamente relacionada, bem assim que são nele consumidos na condição de elementos indispesáveis ou necessários à sua consecução.

Não vislumbro na relação de produtos listados no laudo e suas respectivas aplicações, quaisquer deles, cuja utilização possa ser dispensada pelo Recorrente sem que algum prejuízo seja ocasionado ao seu processo fabril, com exceção dos materiais empregados na análise e tratamento de efluentes (Amônia Kit Hach 2606945, a Solução DQO A-Merck 1145380065 e a Solução DQO B-Merck 1145390495) e o sabonete líquido, empregados na higienização dos funcionários.

Conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no moderno entendimento de produto intermediário, exposto no excelente voto do Relator vencido, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos, com as exceções já apontadas (tratamento de efluentes e produtos de higienização dos funcionários), não se subsumem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea “b” do inciso V do artigo 93, devendo, assim, SER GARANTIDO AO RECORRENTE O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO NOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS DE AQUISIÇÃO, BEM COMO DISPENSADO O RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL.

Deste modo, as infrações 2 e 3 são parcialmente subsistentes.

Passo a análise do Recurso de Ofício.

A desoneração motivadora deste recurso se deu em razão de erro entre o valor apurado no demonstrativo fiscal e o quanto lançado no Auto de Infração, relativamente à ocorrência do mês de agosto de 2012.

Compulsando os autos, entendo correta retificação da ocorrência manejada pela junta que apontou mero erro formal na digitação do valor da ocorrência de agosto de 2012 (R\$ 90.901,22), em descompasso como o valor do demonstrativo da fiscalização (R\$ 9.001,22). devendo então ser mantida a decisão de piso no sentido de correção do débito.

Portanto, Recurso de Ofício não provido.

Pelo tudo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a decisão recorrida e julgar parcialmente procedentes as exigências consubstanciadas nos itens 2 e 3 do Auto de Infração, mantendo o lançamento apenas em relação aos produtos Amônia Kit Hach 2606945, a Solução DQO A-Merck 1145380065 e a Solução DQO B-Merck 1145390495 e sabonete líquido para higienização dos funcionários, bem como, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto ao Tratamento da Água)**

Permito-me discordar do voto do Relator, quanto à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, e falta de recolhimento da diferença de alíquotas, internas e interestaduais, relativos aos materiais empregados na análise e tratamento de efluentes (Amônia Kit Hach 2606945, a Solução DQO A-Merck 1145380065 e a Solução DQO B-Merck 1145390495).

É amplamente reconhecida a evolução do direito ao crédito fiscal relativo à utilização de produtos intermediários que, mesmo não integrando o novo produto, forem consumidos e/ou desgastados no processo de industrialização.

Assim, no estabelecimento industrial, todos os insumos (matéria-prima, materiais intermediários e de embalagem) geram direito ao crédito, ainda que não integrem o produto final, bastando para isso que concorram direta e necessariamente para o produto porque utilizado no processo de fabricação, nele se consome.

É o que se conclui da análise do §1º do art. 93 do RICMS/97:

*§ 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 subsequentes 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.*

Verifica-se que o §1º trouxe os incisos I e II como requisitos indispensáveis para o direito ao crédito relativo ao produto intermediário. O inciso II não está sendo questionado, devendo ser analisado apenas as alíneas do inciso I.

A presença da conjunção ou na alínea “b” demonstra que elas devem ser interpretadas de forma conjugada, alínea “a” c/c alínea “b” ou alínea “a” c/c alínea “c”.

No caso em tela não resta dúvida que a cumulação das alíneas “a” e “c”, dará direito ao crédito das mercadorias glosadas, pois estão vinculadas à industrialização e apesar de não serem consumidas no processo, até porque não precisaria, integram o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua industrialização.

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.

Entendo que se incumbe às empresas industriais a responsabilidade pelos resíduos originados de seus processos produtivos, o tratamento de correção do PH da água dos dejetos industriais, enquadra tais produtos como produto intermediário, pois são indispensáveis ao processo produtivo, haja vista que tal providência implica diretamente no impacto ambiental.

O fato de tais produtos serem utilizados após o processo produtivo, não retira do mesmo sua condição de essencial para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

Neste mesmo sentido, peço vênia para transcrever o voto divergente da lavra do Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, que entendo ser esclarecedor quanto ao critério para definição de insumos:

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

*Com o advento da LC 87/96, o critério para definição dos insumos foi alterado, passando a ser reconhecido como insumo todo aquele produto relacionado à obtenção do objetivo final da empresa. Por este critério, é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. É o que se conclui da leitura, a contrario sensu, do §1º do art. 20 da LC 87/96:*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

A mudança legislativa já é reconhecida pelo STJ, conforme se percebe dos seguintes julgados:

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.**

1. *O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.*

2. *A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.*

3. *Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013)*

**TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.**

1. *Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.*

2. *A ausência na apreciação de fundamento não configura julgamento crita petita.*

3. *A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.*

4. *Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.*

5. Necessidade de retorno dos autos à origem para verificação de quais insumos efetivamente integram e viabilizam o objeto social da recorrente.

6. Recurso especial provido. (REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)

**TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996.**

1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditalento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.

2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vincularão dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).

5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que "determinados bens sofrem desgaste total no processo ínsito ao objeto social da empresa contribuinte".

Porém, é impossível afirmar ser isso incontrovertido, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".

6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).

7. Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.

8. Recurso Especial parcialmente provido. (REsp 1175166/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010)

A doutrina também reconhece a alteração legislativa e a consequente mudança no entendimento do STJ:

Entretanto, no ano de 2010 e já sob o prisma da LC n. 87/96, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça modificou seu entendimento sobre a matéria, ao analisar dois casos de transportadores que pleiteavam créditos sobre insumos diversos necessários à prestação do serviço (RESP 1090156/SC e RESP 1175166/MG).

Estabelecendo um corte temporal a partir da publicação da LC n. 87/96, sustentou o STJ nesses dois casos que a atual lei de normas gerais do ICMS assegura, em seu art. 20, o crédito sobre quaisquer insumos essenciais à atividade empresarial, independentemente do fato deles se integrarem ou não ao produto final. Desse modo, desde que os bens não sejam alheios à atividade do estabelecimento (hipótese em que o crédito é vedado, nos termos do §1º do art. 20 da Lei Kandir), o contribuinte fará jus ao credito. (MOREIRA, André Mendes. A Não-Cumulatividade dos Tributos. São Paulo. 2ª Ed. 2012. Noeses. PP. 368-369) (explicamos entre parênteses).

Destarte, conforme reconhecido, tanto pela Primeira como pela Segunda Turma do STJ, não há mais que se exigir, para fins de conceituação de materiais como insumos (produtos intermediários), que estes sejam "consumidos ao final de cada processo produtivo" ou que "se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção".

Assim, por entender que os materiais empregados na análise e tratamento de efluentes (Amônia Kit Hach 2606945, a Solução DQO A-Merck 1145380065 e a Solução DQO B-Merck 1145390495) não são alheios à atividade da Recorrente, mas sim insumos, o ICMS incidente sobre as suas aquisições deve ser creditado pelo Recorrente, bem como considero indevido o pagamento de diferencial de alíquota, conforme preceitua o art. 20, §1º, da LC 87/96, e a jurisprudência atual do STJ.

### VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)

No que se refere ao Recurso Voluntário, quanto às infrações 2 e 3, que acusam utilização indevida de créditos fiscais sobre as aquisições de produtos adquiridos em outras unidades da Federação e destinados ao de uso e consumo, bem como do diferencial de alíquota, se tratam de materiais destinados (i) análise laboratorial (ii) materiais de sanitização (iii) material de resfriamento (Corrshield NT4230, Flogard MS6208, Spectrus OX 127) e (iv) o anti-espumante (Foamtrol); (v) GLP e produtos utilizados na lubrificação de mancais (graxa).

Pelo exposto, conforme fundamentado no voto vencedor proferido pela primeira instância, os produtos são destinados à:

- *análise laboratorial*: afere a qualidade do produto fabricado (cerveja, bebidas);
- *tratamento de efluentes*: utilizado no tratamento de resíduos do processo, para possibilitar que as águas de refrigeração, pluviais poluídas e de esgoto, sejam descartadas sem causar maiores prejuízos ao meio ambiente;
- *sanitização*: limpeza de equipamentos, tanques, máquinas, caldeiras e tubulação, bem como na higienização dos funcionários;
- *sistema de refrigeração*: utilizado no tratamento de águas utilizadas no sistema de refrigeração dos produtos fabricados;
- *antiespumante* (foamtrol): utilizado no tratamento de água utilizada no processo de pasteurização;
- GLP: gás a granel utilizado no abastecimento de empilhadeiras utilizadas na linha de produção;
- *Graxas*: utilizado na lubrificação de mancais.

Pelo exposto, embora todos esses produtos estejam vinculados ao processo de industrialização (cerveja), não são consumidos no processo de forma que foram desgaste diretamente com os produtos fabricados ou não integra o produto final. Tomando como exemplo, a graxa utilizada na lubrificação de mancais, tem como finalidade evitar o desgaste do equipamento; Os produtos utilizados no tratamento de efluentes ou sistema de refrigeração, tem como objetivo reduzir os danos ambientais com o descarte de sobras do processo produtivo ou utilizado indiretamente para refrigerar o produto.

Da mesma forma, os produtos utilizados na higiene dos funcionários e dos equipamentos, são gastos em função de atendimento do cumprimento de normas de fiscalização.

Portanto, considerando o disposto no artigo 93, § 1º, I do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*(...)*  
*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*  
*(...)*

*§ 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;

Constato que os produtos objeto da autuação, não se caracterizam como matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, visto que mesmo que estando vinculados à industrialização, não são consumidas de forma direta no mencionado processo, nem integram o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Portanto, caracterizam-se como materiais destinados ao uso ou consumo e consequentemente, utilizado indevidamente o crédito fiscal (infração 2) e devido o ICMS da diferença de alíquota (infração 3).

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 279691.0011/13-3, lavrado contra CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor 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 acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Eduardo ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário - Quanto ao Tratamento da Água) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Eduardo ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário - Quanto ao Tratamento da Água) – Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Recurso Voluntário)

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE  
(Recurso Voluntário - Quanto ao Tratamento da Água)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS