

PROCESSO	- A. I. Nº 206973.0016/13-5
RECORRENTE	- COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV (FILIAL DE CAMAÇARI)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0038-05/14
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
INTERNET	- 23/07/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0148-11/15

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 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. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVADO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 5ª JJF, constante no Acórdão nº 0038-05/14, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração epigrafado, lavrado em 05/11/2013, em razão do suposto cometimento de quatro infrações, sendo objeto de insurgência por parte do sujeito passivo as infrações 2 e 4:

*INFRAÇÃO 02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Valor Histórico: R\$397.121,90 – Multa de 60%. Aplicação: Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 – Enquadramento: Arts. 93, V, “b” e 124 do RICMS do Decreto nº 6.284/97.*

*INFRAÇÃO 04 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Valor Histórico: R\$190.558,37 – Multa de 60%. Aplicação: Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96 – Enquadramento: Arts. 1º, §2º, IV, 5º, I, 36, §2º, XIV, 69, 72, 111, III, “A”, 124, I e 132 do RICMS do Decreto nº 6.284/97 e 4º, XV da Lei nº 7.014/96, 305, §4º, III, “a” do Decreto nº 13.780/12.*

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 5ª JJF proferiu a Decisão não unânime, transcrita abaixo (fls. 108/118):

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

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

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

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

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

*Quanto ao exame do mérito, o sujeito passivo reconhece parcialmente as infrações 2 e 4 em relação aos*

seguintes produtos: “- solvente para cola exp 355 01; - corrente transp plataforma aço inox temp; - sensor proximidade indutivo tubular 10; - lâmpada filtro uv; - manga Renner; - sucata de madeira, e - caco de vidro âmbar”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**VOTO DIVERGENTE (Infrações 2 e 4)**

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

*Aditivos para tratamento de água industrial;*

*aditivo garante a integridade das embalagens, aditivo pré enxágue da lavadora de garrafas e aditivo para tratamento de água das torres: como o próprio nome discorre, são utilizados para garantir a integridade do produto final;*

*gás liquefeito de petróleo – GLP: utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo;*

*hipoclorito de sódio: produto químico utilizado no tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo;*

*lubrificante esteira dicolube: utilizado nas esteiras da linha de envasamento;*

*sanitizante ácido divoson forte: produto químico utilizado na assepsia de tanques e linhas no processo produtivo, com função similar à utilização da soda cáustica;*

*soda cáustica: utilizada no processo produtivo para higienizar e esterilizar os vasilhames de cerveja e refrigerantes, impedindo alteração de composição e qualidade das bebidas em razão de impurezas.*

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

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

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

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

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

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

*Ácido nítrico - utilizado para sanitização interna do filtro de cerveja;*

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

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

Acórdão 0129-11/07 (em grau de Recurso de ofício - texto extraído do Relatório) - "Assim, após análise detalhada da aplicação e destinação dos produtos no processo fabril de cervejas, e seguindo a mesma linha de raciocínio do Parecer GECOT nº 0919/98, que trata de "crédito fiscal" de produtos utilizados no processo de fabricação de cervejas e refrigerantes, e levando também em consideração os julgamentos ocorridos no âmbito do CONSEF, destacando os Acórdãos nº JJF nº 0079-01/02 e CJF nº 0250-12/02 (Antártica) e JJF nº 0431.01/03 e CJF nº 0067-11/04 (Kaiser), concluiu que os materiais que estão vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento, e geram direito ao crédito fiscal são: Detergente Divobrite; Bruspray; Divosan; Divergan; Diatomita; Álcool Etílico; Amônia; Cloro gasoso; Hipoclorito de Sódio; Soda Cáustica, uma vez que contribuem de forma indireta na composição do produto final, como elementos indispensáveis, podendo neste caso, serem considerados como produtos intermediários, porquanto são consumidos no processo de obtenção do produto final, tornando-se necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do

estabelecimento".

*Pelas razões acima expostas e considerando as decisões paradigmáticas citadas, nosso voto é no sentido de excluir da exigência fiscal, no tocante aos itens 2 e 4 do Auto de Infração, os seguintes produtos: 1) aditivos para tratamento de água industrial; 2) aditivo garante a integridade das embalagens, aditivo pré enxágue da lavadora de garrafas e aditivo para tratamento de água das torres: como o próprio nome discorre, são utilizados para garantir a integridade do produto final; 3) hipoclorito de sódio: produto químico utilizado no tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo; 4) sanitizante ácido divoson forte: produto químico utilizado na assepsia de tanques e linhas no processo produtivo, com função similar à utilização da soda cáustica; e, 5) soda cáustica: utilizada no processo produtivo para higienizar e esterilizar os vasilhames de cerveja e refrigerantes, impedindo alteração de composição e qualidade das bebidas em razão de impurezas.*

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

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância, interpõe o Autuado Recurso Voluntário, às fls. 130 a 147, com o propósito de modificar o acórdão guerreado.

Inicia seu apelo recursal fazendo dois questionamentos, cujo esclarecimento seriam fulcrais para resolução da controvérsia:

- a) Caso tais materiais indicados no lançamento não fossem empregados no processo produtivo, o produto final teria a mesma qualidade, quantidade e poderia ser livremente comercializado de acordo com as normas regulamentares expedidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa)? e;
- b) Os julgadores de primeira instância, que indeferiram o pedido de perícia técnica, possuem conhecimento especializado no processo produtivo de cervejas e refrigerantes para indicar quais materiais são indispensáveis ao produto final do recorrente?

Sustenta nulidade do julgamento de 1ª Instância em razão do cerceamento do direito de defesa, por necessidade de realização de perícia para identificar se os produtos integram o processo de industrialização, resultando, assim, o direito ao creditamento do ICMS.

Considera que a negativa da realização da perícia, cerceou seu direito de defesa, uma vez que seu único meio de prova foi tolhido.

No mérito, pontua que a pretensa irregularidade decorre da compreensão incorreta pelo Fisco de que os materiais indicados são classificados como de uso e consumo, quando em verdade seriam **produtos intermediários**, que participam efetivamente do processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, o que autorizaria a tomada e utilização de crédito, bem como a não exigência da diferença de alíquota.

Destaca que os produtos intermediários cujas aquisições que geraram direito a crédito, glosado pela entidade fiscal são:

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

Explica que pela destinação dos produtos mencionados no Auto de Infração, eles 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). Aduzindo que sem eles o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade.

Assevera que sendo o recorrente 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 altere sua composição e qualidade.

Exemplifica que a **soda cáustica**, é o único produto capaz de esterilizar de modo eficaz os vasilhames, nos quais serão engarrafadas as bebidas produzidas pela Impugnante, conforme atestado em Laudo Técnico elaborado pelo Engenheiro Químico do recorrente.

Assim, sendo a soda cáustica essencial a uma das etapas da cadeia de produção (lavagem, higienização e esterilização dos vasilhames), aduz ser verdadeiro insumo da cadeia produtiva, 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. 93, I, “b” do Decreto nº 21.400/2002 (RICMS/BA) e art. 20, da Lei Complementar nº 87/96, que transcreve.

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

Apresenta fluxograma contido no referido estudo, o qual demonstra que o envase (ou engarrafamento) de refrigerantes é uma das etapas do processo fabricação, razão pela qual a soda cáustica utilizada nessa etapa teria característica de insumo.

Assevera 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.

Neste contexto, a soda cáustica (hidróxido de sódio), os aditivos, gás liquefeito de petróleo – GLP, hipoclorito de sódio, lubrificante esteira dicolube, sanitizante ácido divoson forte, dentre outros se encaixariam nesse contexto, porque são consumidos diretamente e se desgastam no processo industrial do recorrente, sendo indispensáveis à fabricação de cervejas e refrigerantes, gerando, pois, direito a crédito e o não recolhimento do diferencial de alíquota.

Assevera 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), é devido o 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)**, pontua que o Tribunal de Justiça de Pernambuco julgando o Recurso de Agravo nº 0002164-41.2010.8.17.0000 (0208011-9), interposto pelo Estado de Pernambuco contra a Refrescos Guararapes Ltda. (Coca-Cola), classificou o gás liquefeito de petróleo (GLP) utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo, como sendo material imprescindível para a atividade industrial, em respeito, sobretudo, ao princípio da não-cumulatividade.

Transcreve vastas Decisões deste Conselho de Fazenda e dos Tribunais Superiores, sobre o tema. Por fim, discorre sobre a confiscatoriedade da multa aplicada, em face da violação à princípios constitucionais, requerendo sua redução a um patamar razoável.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra da Dra. Maria Helena de Mendonça Cruz, fls. 220/225, opina pelo Conhecimento e Não Provimento do Recurso Voluntário pelas razões abaixo delineadas:

Pontua que os julgadores de Primeira Instância entenderam que os elementos contidos nos autos eram suficientes à formação de suas convicções, a teor do art. 147 do RPAF, inexistindo nulidade

neste aspecto.

Entende que os produtos autuados não se encartam no conceito de produto intermediário, passível de gerar crédito fiscal, porquanto não consumidos integralmente em um único processo produtivo.

Ressalta que é possível inferir que se enquadram como bens de uso e consumo aqueles bens que não são consumidos integralmente e nem integram o produto final ou o serviço na condição de elemento indispesável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.

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

Por fim, entende que não merece prosperar o pedido de redução das multas aplicadas, vez que o valor das multas concernentes às infrações estão expressamente consignadas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

#### **VOTO (Vencido quanto às Infrações 2 e 4)**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0038-05/14, prolatado pela 5ª JJF, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, em razão do cometimento de quatro infrações, sendo objeto de insurgência do recorrente as infrações 2 e 4, sendo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, bem como o diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais das mesmas mercadorias.

No meu entender há reparos a fazer na Decisão recorrida.

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 indispesável 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 indispesáveis 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.

Especificadamente nos casos dos produtos utilizados 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.

Merece destaque parte do voto divergente lavrado em Primeira Instância, a seguir reproduzido:

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

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 contrário 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 citra 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 do 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 creditamento 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 controverso, 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 credimento. (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 aditivos, gás liquefeito de petróleo – GLP, hipoclorito de sódio, lubrificante esteira dicolube, sanitizante ácido divoson forte, soda cáustica, não são alheios à atividade do 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 pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado. Assim, fica mantida tão somente as infrações 1 e 3 (R\$15.218,14 + R\$3.789,76 = R\$19.007,90) do Auto de Infração e julgo improcedentes as infrações 2 e 4.

#### **VOTO VENCEDOR (Infrações 2 e 4)**

No que se refere ao Recurso Voluntário interposto relativo às infrações 2 e 4, em que pese a boa argumentação expendida pela i.Relatora divirjo do seu posicionamento.

A infração 2 acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material destinado a uso e consumo do estabelecimento, bem como a infração 4 refere-se ao diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais das mesmas mercadorias.

Conforme consta no relatório, trata-se de produtos utilizados na análise e tratamento de efluentes gerados no processo produtivo (dejetos industriais), aditivos, gás liquefeito de petróleo (GLP), hipoclorito de sódio, lubrificante esteira dicolube, sanitizante ácido divoson forte, soda cáustica.

De acordo com a fundamentação contida no voto vencedor o GLP é utilizado como combustível para a movimentação das empilhadeiras; o lubrificante é utilizado nas esteiras da linha de envasamento, que são utilizados em função do processo produtivo e não no processo produtivo, visto que apesar de estarem vinculados ao processo produtivo não integram o produto final como elemento indispensável, ou mesmo são consumidos de forma imediata.

Também, que os demais produtos são utilizados no tratamento de água de refrigeração, tratamento de efluentes, assepsia de tanques, higienização de vasilhames, que apesar de estarem vinculados ao processo produtivo, não integram o produto final como elemento indispensável e não são consumidos no processo, tendo como função a preservação de máquinas e equipamentos, bem como atender padrões de higienização estabelecido pela empresa e também, para atender a determinação de órgãos fiscalizadores.

Ressalto que quanto aos aditivos “Betzdearborn, Aditivo Corshield, Aditivo Cortrol, Aditivo Dianodic” e hipoclorito de sódio, verifico que:

- a) Na defesa inicial a empresa alegou que são utilizados no “tratamento de água industrial” e “tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo” (fl. 27);
- b) Na informação fiscal a autuante contestou dizendo que são utilizados no “tratamento de água de refrigeração, tratamento de efluentes” (fl. 101).
- c) A 5ª JJF fundamentou sua Decisão afirmando que se trata de produtos utilizados no “tratamento de água de refrigeração, tratamento de efluentes” (fl. 115).
- d) Após cientificação do Acórdão JJF 0038-04/14, no Recurso Voluntário a empresa não contestou tal argumento e repetiu o mesmo teor da defesa (fls. 133/verso e 134).

Pelo exposto, entendo que não restou comprovado que os aditivos e o hipoclorito de sódio tenham sido empregados no tratamento da água utilizada na produção de cerveja e refrigerante, ou seja, que integra o produto, situação em que configuraria direito a utilização do crédito fiscal e não recolhimento do diferencial de alíquota.

Fica mantida a exigência do imposto (crédito indevido e diferencial de alíquota), por entender

que estes produtos tenham sido utilizados na água de refrigeração e de tratamento de efluentes, situação em que são empregadas em função do processo produtivo.

Portanto, conforme fundamentado na decisão de piso, os produtos objeto da autuação “*não se constituem em insumos ou produtos intermediários com direito a utilização de crédito fiscal, não se ajustando às condições previstas no art. 93, §1º, I do RICMS/97*”. Consequentemente, considero procedente a glosa dos créditos fiscais do ICMS relativos à infração 2, bem como a diferença de alíquota exigida na infração 4.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal.

Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 9), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Por tudo que foi exposto, acolho o opinativo da Douta PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, ficando mantida integralmente a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206973.0016/13-5, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV (FILIAL DE CAMAÇARI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$606.688,17**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

**VOTO VENCEDOR** (Infrações 2 e 4) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO VENCIDO** (Infrações 2 e 4) – Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauande Pimentel e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de junho de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Infrações 2 e 4)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR  
(Infrações 2 e 4)

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