

**A. I. Nº** - 206973.0009/12-0  
**AUTUADO** - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
**AUTUANTES** - IVANA MARIA MELO BARBOSA e GILBERTO MOREIRA DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 07/05/2015

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0085-03/15**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo ao material destinado a higienização, limpeza, lubrificação e manutenção de equipamentos e das instalações industriais (uso e consumo). Admissível a utilização de crédito fiscal atinente aos insumos utilizados no processo produtivo da empresa. Diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, comprovou a existência de materiais de uso e consumo, mas também de insumos dentre as mercadorias arroladas No levantamento fiscal autuação. Excluídos do levantamento os valores glosados referentes às mercadorias caracterizadas como insumos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando as mercadorias são destinadas ao uso e consumo do estabelecimento. Este item da autuação é consequência direta da infração anterior, cabe a exclusão dos insumos e manutenção da exigência quanto aos materiais caracterizados como de consumo do estabelecimento. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. 3. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. OPERAÇÕES REGULARMENTE ESCRITURADAS. Excluída operação do levantamento fiscal cuja nota fiscal restou comprovado nos autos o seu cancelamento, reduzindo o valor da exigência. Infração parcialmente caracterizada. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 20/11/2012, para exigência de crédito tributário no valor total de R\$490.538,95, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

**Infração 01 - 01.02.02.** Utilização indevida crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Exigido o valor de R\$189.298,84, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 11 a 18.

**Infração 02 - 06.02.01.** Falta de recolhimento 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Exigido valor de R\$147.230,49, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 19 a 23.

**Infração 03 - 02.01.03.** Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a outubro e dezembro de 2011. Exigido o valor de R\$154.009,62, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 24 a 62.

O autuado em sua defesa, fls. 69 a 99, apresentada por meio de advogado com procuração à fls. 100 a 104, inicialmente discorre acerca da tempestividade da impugnação, transcreve o teor das infrações, e em seguida, articula os seguintes argumentos.

Inicialmente informa que o crédito tributário, relativo à parte da infração 03, no montante de R\$149.225,92, foi liquidado - doc. 03, fl. 160, razão pela qual afirma, com base no art. 156, inciso I, do CTN, encontra-se extinto o crédito relativo a esta parte do auto.

Nestes termos observa a impugnação restringe-se à totalidade das infrações 01 e 02, e parte da infração 03.

Em relação às infrações 01 e 02, sustenta que não perpetrrou qualquer irregularidade

Observa que o primeiro equívoco da autuação consiste no fato do Fisco ter considerado os produtos adquiridos como materiais de uso ou consumo, quando, na realidade, são produtos intermediários, que participam do processo industrial da empresa na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, autorizando, pois, a tomada e utilização de crédito. Explica que os produtos intermediários cujas aquisições geraram direito a crédito, glosado pela fiscalização, são utilizados no processo produtivo da empresa, conforme minuciosamente detalhado no laudo em anexo - doc. 04, são: a) gás liquefeito de petróleo: utilizado no funcionamento das empilhadeiras existentes no estabelecimento industrial e indispensável para logística da empresa; b) aditivo para soda cáustica: utilizado 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; c) hipoclorito de sódio: produto químico utilizado no tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo; d) detergente desengordurante All Clean: dilui e promove a formação de espuma para limpeza de sujidade orgânica em equipamentos, tubulações, paredes e pisos e; e) detergente gel ácido Acigel: dilui e promove a formação de espuma para limpeza de sujidade inorgânica em equipamentos e tubulações.

Acrescenta ainda a existência de outros insumos, que a perícia técnica - cuja produção desde já se requer - poderá comprovar serem indispensáveis e de uso exclusivo em seu processo produtivo desenvolvido, sem qualquer outra destinação em seu empreendimento. Diz que pela destinação dos mencionados produtos, percebe-se que estão, intrinsecamente, ligados ao processo produtivo, sendo certo que, a ausência de qualquer deles influencia diretamente na composição e na qualidade dos produtos finais (cervejas e refrigerantes). Assevera que sem eles, em verdade, o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade. Arremata frisando que, uma vez utilizados essencialmente em seu processo produtivo, e mesmo que não façam parte diretamente da composição do produto acabado, não há como descaracterizá-los como insumos intermediários para reclassificá-los como bens de uso ou consumo, como pretende fazer entender o Fisco.

Esclarece que sendo uma 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) e higienização dos recipientes que conterão o produto final (bebidas), de modo a impedir que impurezas e elementos externos altere sua composição e qualidade.

Explica que o uso de certos agentes de lavagem, como a soda cáustica, por exemplo, decorrem da necessidade de observância de tais parâmetros cogentes indicados pela ANVISA, de modo a garantir a composição dos produtos finais e suas qualidades químicas e para o consumo. Afirma tratar-se de verdadeiro insumo que, a despeito de não se integrar às cervejas e refrigerantes

fabricados, perfazem verdadeiros e indispensáveis produtos intermediários em seus fabricos. Remata revelando que nesses termos não há que se falar em diferencial de alíquota.

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

Em relação ao aditivo de soda cáustica, ressalta que é o único produto capaz de esterilizar de modo eficaz os vasilhames, nos quais serão engarrafadas as bebidas produzidas, conforme atestado em laudo técnico elaborado pelo engenheiro químico do estabelecimento autuado - doc. 05, fls. 163 e 164. Acrescenta frisando que sendo a soda cáustica essencial a uma das etapas da cadeia de produção (lavagem, higienização e esterilização dos vasilhames), percebe-se tratar-se de verdadeiro insumo da cadeia produtiva (e não material de uso ou consumo, como pretende a autoridade autuante), porquanto integra diretamente o processo fabril, como produto intermediário, gerando, necessariamente, o direito à utilização do crédito tributário e a não exigência de diferencial de alíquota, nos termos do art. 93, inciso I, alínea “b”, do RICMS-BA/97 e art. 20, da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor reproduz.

Redargui que a legislação confere direito ao crédito desde que a mercadoria adquirida esteja vinculada à industrialização, seja consumida no processo industrial ou integrem o produto final, constituindo-se elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, como é o caso em apreço. Continua explicando que o direito ao crédito se opera se o produto intermediário integrar o final, ou se não o integrar, for consumido no processo produtivo, como ocorre no caso em tela, não apenas com a soda cáustica, mas como todos os demais reputados pelo Fisco como “bens de uso ou consumo”.

Em relação à soda cáustica, diz ser esclarecedora 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 - doc. 06, fls. 165 a 220.

No tópico atinente à produção de refrigerantes, a autoridade governamental pontua todo o processo de industrialização da referida bebida, mencionando no tópico da fabricação propriamente dita do refrigerante, duas etapas essenciais, sem as quais não há o fabrico do produto comercializado, quais sejam: (i) a diluição e carbonatação; e (ii) a lavagem de garrafas, apontando a soda cáustica como insumo dessa etapa da cadeia produtiva. Apresenta o fluxograma contido no referido estudo, o qual demonstra que o envase (ou engarrafamento) de refrigerantes é uma das etapas do processo fabricação, no qual a soda cáustica utilizada nessa etapa não há que se negar a sua característica de insumo.

Depois de reproduzir os artigos 226 a 610 da Lei nº 4.502/64, afirma que o produto utilizado como intermediário é caracterizado pelo 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. Sustenta que, por essa concepção torna-se indevido o diferencial de alíquota.

Afirma que a soda cáustica (hidróxido de sódio), o hipoclorito de sódio, dentre outros listados pela fiscalização, portanto, encaixam-se nesse contexto, porque são consumidos diretamente e se desgastam em seu processo industrial, sendo indispensáveis ao fabrico de cervejas e refrigerantes, gerando, pois, direito a crédito e o não recolhimento do diferencial de alíquota.

Destaca que a SEFAZ/BA consolidou o seu entendimento no sentido de que tais insumos “[...] *geram direito ao crédito [...], uma vez que possuem vinculação direta ao processo produtivo, pois necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento que é a produção de cerveja e refrigerante [...]*” - Acórdão JF nº 0079-01/02. Assegura ser esse caso em questão, em que os produtos adquiridos – e reputados pelo Fisco como de uso ou consumo – são,

em verdade, consumidos no cumprimento das etapas do processo industrial (insumos da atividade).

Frisa que em homenagem ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º da CF/88 e nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96), conclui-se pelo direito ao uso do crédito fiscal do ICMS pago na aquisição dos produtos destinados estritamente a integrar e viabilizar as etapas do processo de industrialização e produção de refrigerantes e cervejas.

Cita como precedente do Tribunal de Justiça de Pernambuco, que, 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.

Diz que do expendido se conclui que a percepção do que vem a ser insumo/produto intermediário é questão complexa que, ao contrário do realizado pela autoridade autuante, deve levar em conta concretamente a atividade desenvolvida por cada contribuinte, verificando quais os produtos são essenciais e indispensáveis à produção do estabelecimento, para, a partir daí, e por exclusão, indicar quais aqueles destinados unicamente ao seu uso ou consumo. Afirmar tratar-se de verificação casuística, sem fórmula pré-estabelecida, como a incorretamente utilizada pelo Fisco quando da autuação fiscal. Arremata assinalando que

Nesta senda, assevera que são os entendimentos do Colendo STJ e do Egrégio TRF da 4ª Região, respectivamente: Recurso especial provido - REsp 1090156/SC, Relatora Ministra Eliana Calmon, j. em 10/08/2010, DJe 20/08/2010 e TRF da 4ª, Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100, julgada em 21/07/11.

Cita o Acórdão CJF 0186-11/02 da 1ª CJF do CONSEF para asseverar que esta SEFAZ/BA também vem trilhando o entendimento pela aplicação do princípio da não-cumulatividade e da essencialidade do produto no processo industrial. (SEFAZ-BA,).

Sustenta que se aplica perfeitamente a todos os créditos glosados em decorrência de outros produtos classificados como de uso ou consumo, quando, em verdade, são essenciais ao processo produtivo, subsumindo-se ao conceito de produto intermediário, razão pela qual não se aplica o diferencial de alíquota.

Diz ser o caso dos produtos: (i) gás liquefeito de petróleo, utilizado no funcionamento das empilhadeiras existentes no estabelecimento industrial e indispensável para logística da empresa; (ii) aditivo para soda cáustica, utilizado 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; (iii) hipoclorito de sódio, empregado no tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como, reitere-se, principal insumo etc. Acrescenta que não admitir a natureza de produtos intermediários aos acima elencados e todos os demais “descaracterizados” no auto de infração, impedindo-se, pois, o creditamento do ICMS pago em suas aquisições, representa verdadeira violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade e a todos os preceitos acima vertidos.

Nestes termos sustenta a improcedência da cobrança fiscal, não havendo que se falar em glosa dos créditos em discussão (diferencial de alíquota), decorrentes da aquisição de produtos intermediários indispensáveis ao desenvolvimento da atividade.

Assevera que mesmo se fossem superadas as questões aventadas para concluir que os bens objeto da fiscalização subjacente versavam, realmente, sobre materiais destinados ao uso ou consumo, ainda assim não haveria que se falar em glosa da diferença de alíquota, conforme interpretação sistêmica da LC 87/96 com o CTN, partindo do princípio constitucional da não-cumulatividade e da regra do art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88.

Sustenta que as pretensas restrições ao creditamento conferidas por legislações infraconstitucionais colidem com a Constituição, na medida em que esta não criou qualquer limitação ao direito de crédito, salvo no que tange às operações isentas ou não sujeitas à incidência. Afirmar que tal inteligência decorre da constatação de que as hipóteses taxativas de restrição ao creditamento ou de anulação dos créditos gerados restringem-se àquelas previstas no art. 155, §2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da CF/88, segundo as quais *“a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes (alínea “a”) e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (alínea “b”).*

Observa que o texto constitucional apenas determinou o cancelamento de crédito de ICMS, limitando, assim, a regra da não-cumulatividade às hipóteses em que as operações de aquisição de mercadorias forem gravadas por isenção ou não-incidência. Trás a colação trecho de lições sobre o tema de juristas pátrios Roque Antonio Carrazza e José Eduardo Soares de Melo para endossar sua tese.

Afirmar que o RICMS-BA/97 concretizando tais preceitos, dispõe em seu art. 93, cujo teor reproduz.

Afirmar que, por não restar dúvidas quanto à regularidade do procedimento pugna pela nulidade das infrações 01 e 02.

Ao cuidar da infração 03, observa que consoante seu reconhecimento, já manifestado anteriormente, o crédito tributário, relativo à parte dessa exigência, no montante de R\$149.225,92, foi liquidado doc. 03, fl. 160, razão pela qual, com base no art. 156, inciso I, do CTN, encontra-se extinto.

Destaca que a defesa restringir-se-á, portanto, ao lançamento relativo aos itens Porta Cerveja Skol Cervejela Litro e Cartazete de Pepsi. Menciona o excesso da Cobrança do Recolhimento do ICMS Relativo à parte das Saídas de Porta Cerveja Skol Cervejela Litro.

Frisa que a autoridade autuante concebeu a infração 03 no seguintes termos: *“deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Refere-se a material promocional cujas saídas não foram tributadas, conforme Demonstrativo às fls. 24 a 62”*. No entanto, afirma que conforme se verifica da análise das NF-e de nºs 92447, 92448, 92449, 92450, 92451, 92452, 92453, 92454, 92455, 92457, 92458, 92459, 92680 e 92682, em anexo - doc. 08, fls. 220 a 236, houve o recolhimento integral do ICMS relativo à parte das saídas de Porta Cerveja Skol Cervejela Litro, correspondente à 6.535 itens. Nestes termos diz ser nítida a cobrança, através do Auto de Infração em tela, o montante indevido de R\$3.279,20, que constitui excesso de cobrança, e, portanto, deve ser afastado.

Destaca que apesar do zelo do autuante, este deixou de verificar que a NF-e nº 81639 foi cancelada na mesma data em que fora emitida, conforme se depreende da documentação em anexo - doc. 09, fl. 238 a 241.

Ressalta que o fato gerador do ICMS é a operação mercantil de circulação de mercadorias, servindo a nota fiscal apenas para documentar a ocorrência de tal fato, jamais para substituí-lo. Continua assinalando que, uma vez cancelada a operação, o documento fiscal, por si só, não tem o condão de manter a exigibilidade de um tributo indevido. Arremata frisando que manter a autuação quando não há prejuízo para o Estado diante da inexistência de imposto a ser recolhido, seria lhe condenar a um confisco, o que, por certo, é vedado.

Argumenta que, no máximo, o Fisco poderia ter autuado por descumprimento de obrigação acessória, sob o argumento de não ter sido informado o cancelamento dos documentos fiscais, ou seja, por não ter regularizado o status da nota fiscal junto ao Fisco e ao Portal da NF-e, jamais cobrar o ICMS de operação que não ocorreu.

Revela que diante da comprovação de que não houve qualquer ato infracional ao ponto de gerar imposto a ser recolhido, a declaração da improcedência total do auto de infração é o único remédio para o presente caso.

Pondera que ao lavrar o Auto de Infração, sem verificar outras questões que poderiam ter ocorrido no desenvolvimento de sua atividade da Impugnante, o Fisco findou por laborar em equívoco, ao concluir, por presunção, que não houve recolhimento do ICMS devido.

Diz que demonstrada a inexistência do fato gerador mencionado pelo Fisco, uma vez que foram canceladas as notas fiscais, o presente feito não pode prosperar, posto que o lançamento, como fonte de constituição do crédito tributário, deve ser certo de modo a espelhar e comprovar a exigência fiscal. Afirma que no presente caso, as provas carreadas aos autos, demonstram que o Fisco promoveu um lançamento sem fato gerador do imposto. Remata asseverando que não pode prosperar a pretensão do Fisco, por ferir não só o princípio da estrita legalidade e da segurança jurídica, mas a todo um conjunto de preceitos constitucionais, como o confisco.

Observa que não basta que a administração tributária constitua e execute, mas para que atinja os fins a que se destina, é necessário que o crédito tributário esteja obrigatoriamente revestido de certeza, legalidade, bem como demonstre o respeito as garantias fundamentais asseguradas constitucionalmente ao contribuinte, o que nem de longe nos parece ser o caso.

Assevera que, como não houve por parte do Fisco segurança quanto aos fatos imputados uma vez que, como acima elencado, fica demonstrada exatamente a improcedência do lançamento. Prossegue transcrevendo trecho dos ensinamentos dos juristas, Ives Gandra e Vittorio Cassone, sobre presunção para corroborar sua tese.

Destaca que, mesmo se houvesse permissão legal e, para tanto, viesse a prosperar os efeitos da referida lei para a cobrança do imposto por presunção, essa exigência estaria estagnada ante os preceitos contidos na lei maior, CTN, conforme disciplinam, entre outros, os artigos 97, 100, 107, 108, 109, 110, 112, 114, 144, 146, expressando as limitações constitucionais do poder de tributar.

Pugna pela improcedência desta infração consignada no lançamento fiscal.

Registra que, em virtude da infração constatada pelo Fisco, foi penalizada com a multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal.

Menciona que duas são as razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude e dolo a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

Diz ser cediço de tais penalidades dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude e dolo, a qual não foi realizada no presente feito.

Assinala que em casos como tais, os pretórios administrativos entendem pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante. Cita como exemplo aresto proferido pelo CARF: *CSRF. Recurso nº 155.351. Acórdão nº 9101-00.5496. Sessão de 11 de janeiro de 2010.*

Menciona que no mesmo sentido, a Lei nº 7.014/96, em seu art. 42, inciso II, alínea “f”, aplica a multa de 60% “quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal.” Continua observando que inexistindo, portanto, o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa no percentual de 150%, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Assevera que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, inciso IV, da CF/88. Acrescenta que por meio de tal dispositivo, a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal

do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes. Arremata citando a obediência ao princípio da razoabilidade para fixação das multas defendido pelo jurista, Ricardo Corrêa Dalla.

Observa que a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proporcionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco. Trás a colação ementa do julgado do *STF RE 91707/MG Segunda Turma: Min. Moreira Alves. DJ. 29.02.1980, p. 00975*.

Concretizando tal entendimento, o Min. Xavier de Albuquerque, quando do julgamento do RE nº 81.550/MG, reduziu multa imposta no patamar de 100% (inferior à maioria das aplicadas na autuação discutida neste feito) para 30%.

Esclarece que em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e *erga omnes*), o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra à esfera do confisco. Exemplifica a explicitação de forma didática e clara do fundamento da aplicação de tal princípio às penalidades pecuniárias reproduzindo trecho do acórdão proferido pela Corte Excelsa na ADI 1075. Sustenta que não poderia ser diferente, vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora.

Pondera que em situações tais, como ocorre nos autos, cabe ao Poder Judiciário fazer às vezes de legislador negativo, e afastar a cobrança exorbitante, ante sua flagrante inconstitucionalidade, vez que representa ofensa direta à garantia constitucional à propriedade privada (art. 5º, *caput* e XXII, da CF/88), apenas passível de restrição nos casos por ela expressamente elencados.

Requer o reconhecimento da improcedência da autuação, quanto à multa proposta, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável entre 20% e 30%.

Pugna que todas as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, sob pena de nulidade.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de novos documentos, bem como a realização de diligência e perícia fiscal a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Ao proceder à informação fiscal, fls. 244 e 247, os autuante, depois de resumirem as razões de defesa apresentadas pelo impugnante, observam que a própria defesa, ao esclarecer de que forma utiliza os itens cujo crédito foi glosado ratifica seu entendimento de que se trata de material de uso e consumo.

Afirmam que o RICMS-BA/97 impõe condições à utilização de crédito fiscal do ICMS nas aquisições matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, conforme previsto na alínea “c” do inciso I do §1º do art. 93 do referido diploma legal.

Dizem que a discussão tem seu núcleo no entendimento de que seja produto intermediário já que o dispositivo legal indicado no enquadramento legal como infringido, o art. 93, inciso IV, alínea “b” do RICMS-BA/97 é o mesmo que a defesa indica para justificar a utilização dos referidos créditos.

Revelam que caberá ao CONSEF decidir sem perder de vista que os produtos cujo crédito fiscal foi utilizado pelo autuado e glosados pela fiscalização não são consumidos no processo produtivo nem integram o produto final na condição de elemento indispensável.

Esclarecem que todo o material de uso e consumo cujo crédito de ICMS foi glosado na infração 01, quando proveniente de outra unidade da Federação deveria ter tido a diferença de alíquota calculada e lançada no campo próprio do livro Registro de Apuração para o cálculo do ICMS mensal devido, o que não foi feito graças ao entendimento equivocado do autuado de que se tratava de produtos intermediários.

Asseveram que a decisão acerca da infração 02 está irremediavelmente atrelada à procedência ou não da infração 01, posto que a defesa nada alega, além do insistente e equivocado entendimento de que, por se tratar de produtos intermediários, tanto faz jus ao crédito, quanto não deve diferença de alíquota.

No tocante à infração 03, informam que dos R\$154.009,02 exigidos no Auto de Infração, o impugnante reconhece e recolhe R\$149.225,92, conforme documento acostado à fl. 160, impugnando apenas a cobrança no valor de R\$4.783,70.

Explicam que todas as notas fiscais indicadas na defesa cuja cópia foi anexada tiveram o ICMS corretamente destacado e, conseqüentemente, tal valor constou da apuração do ICMS no período próprio. Informa que nenhuma das notas fiscais elencadas pelo autuado consta do demonstrativo da infração 03, fls. 24 a 62, e que pode ser mais especificamente verificado às fls. 37, onde a numeração seqüencial dos documentos fiscais encerra o período julho/2011 com a NF-e 92529 e inicia o período de agosto/2001 com a NF-e 947717, ou seja, as notas fiscais 92447, 92448, 92449, 92450, 92451, 92452, 92453, 92457, 92448, 92449, 92680 e 92682 se fizessem parte do montante cobrado deveriam ali constar. Continua dizendo que das notas fiscais constantes do demonstrativo houve um caso em que a cobrança foi indevida. Frisa que a NF-e 81639, apesar de emitida para acobertar uma operação de saída de material promocional sem destaque do ICMS devido e aparecer às fl. 04 do Demonstrativo às fls. 27, foi posteriormente cancelada.

Ressalta a autuante que fora induzida a cometer tal equívoco ao trabalhar com arquivos magnéticos Síntegra transmitidos pelo autuado sem que neles tivesse sido informado o cancelamento da NF-e 81639, antes da transmissão ou posteriormente numa necessária retificação.

Quanto à insurgência do autuado contra o percentual da multa proposta de 60%, por entender ser exorbitante e confiscatória, afirma que somente pode agir de acordo com o RICMS-BA/97, e que a multa prevista para as infrações cometidas é a sugerida no Auto de Infração.

Conclui pugnando pela manutenção integral as infrações 01 e 02 e a procedência parcial da infração 03 com a redução do valor de R\$1.504,50.

Em pauta suplementar esta 3ª JJF converteu os autos em diligência à Infaz de origem, fl. 255 para que o autuado fosse intimado a apresentar descrição detalhada e expressa da utilização das mercadorias arroladas no levantamento fiscal atinentes às infrações 01 e 02 e, caso atendida a solicitação que fosse elaborada pelo autuante planilha uma coluna constando a destinação das mercadorias no estabelecimento autuado.

No atendimento da diligência os autuantes colacionaram aos autos, fls. 262 a 264, planilha com a descrição detalhada dos itens arrolados no levantamento fiscal das infrações 01 e 02.

Em pauta suplementar a 3ª JJF, delibera converter novamente os autos em diligência, fl. 270, para que os autuantes refizessem os demonstrativos das infrações 01 e 02, excluindo os itens: Aditivo P Soda Cáustica Divo - 660 Divo; Aditivo Pré Enxague Lavadora de Garrafas; Elemento FILTR 5 MICRAS SWC5M40G TF 5; Elemento FILTR 5 Micras Poliéster 177; Elemento Filtr AU15 095 Carvão Ativ Rem; Elemento Filtr Betafinexl XL30PP010B2A; Elemento Filtr SWC1M30G SF S Polipropil; Elemento Filtr SWC5M20G Polipropileno B; Elemento Filtr SWC5M30G Polipropileno B e Elemento Filtr SWC5M9 4G Polipropileno.



Considerando que os autuantes não atendeu a solicitação de diligência anterior, fl. 274, esta 3ª JJF decidiu converter os autos em diligência à ASTEC/CONSEF, fl. 277, para que diligenciador designado procedesse às exclusões dos itens indicados no demonstrativo das infrações 01 e 02.

O diligenciador designado da ASTEC/CONSEF cumpre a diligência com a emissão do Parecer ASTEC nº 131/2014, fls. 280 e 281, no qual, de acordo com os novos “Demonstrativo da Utilização Indevida de Crédito Fiscal do ICMS”, fls. 282 a 288, e “Demonstrativo da Diferença de Alíquota Interestadual” fls. 289 a 292, elaborados com as exclusões solicitadas, apresenta novo demonstrativo de débito, fls. 280 e 281, reduzindo o débito da infração 01 para R\$137.014,87 e, o da infração 02 para R\$72.910,31.

Intimado a tomar ciência do resultado da diligência o impugnante se manifesta às fls. 297 a 299v, destacando inicialmente que requer a correção do demonstrativo elaborado pelo diligenciador da ASTEC/CONSEF, tendo em vista a manutenção dos valores dos créditos fiscais tomados em relação aos itens: Elemento Filtr 5 Micras SWC5M40G TF e Elemento Filtr AU15 095 Carvão Ativ Re. Quanto aos demais itens arrolados no levantamento fiscal das infrações 01 e 02, reitera suas razões de defesa e reafirma a regularidade dos créditos tomados e compensados e a inexistência de débito em relação a esses itens da autuação.

Os autuantes ao tomarem ciência do resultado da diligência, fl. 372, informam que mantém seu entendimento de que todos os itens excluídos não são produtos intermediários, e sim, materiais de uso e consumo.

Constam às fls. 252 e 253v extratos do Sistema de Integrado de Gestão da Administração Tributária - SIGAT de pagamento efetuado pelo sujeito passivo de parte da exigência originalmente lançada de ofício.

## VOTO

Compulsando os autos, não vislumbro na autuação qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento das infrações, as quais foram fundamentadas em demonstrativos analíticos e documentos fiscais, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte. De fato, resta evidenciado os dispositivos do regulamento considerados infringidos pelo contribuinte foram indicados no Auto de Infração, bem como os dispositivos legais referentes às multas indicadas. Ademais, a descrição das infrações permite, claramente, identificar sobre o que está sendo imputado ao contribuinte, não ocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF-BA/99, capaz de inquirir de nulidade o lançamento.

No mérito, verifico que as infrações 01 e 02 estão correlacionadas, haja vista que decorrem da aquisição de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento - conforme entende o Fisco - motivo que se faz necessária a análise de forma conjunta.

Enquanto a infração 01 decorreu de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, a infração 02 se originou da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nos casos de aquisições de outras unidades da Federação.

Em sua impugnação o defendente sustentou a argumentação deque as mercadorias adquiridas são utilizadas como produtos intermediários em seu processo industrial, descrevendo a participação de cada um dos materiais em seu processo produtivo. Alegou que, apesar de não entrarem na composição das mercadorias fabricadas e comercializadas em seu estabelecimento (cerveja e refrigerante), a ausência desses materiais inviabilizaria a sua produção. Concluiu que a exigência tributária não tem procedência, tendo em vista que os autuantes não observaram as características técnicas dos materiais, concluindo de forma equivocada que se referem a bens de consumo.

Os autuantes sustentaram que os referidos materiais, por se destinarem ao uso e consumo, não se constituem em produtos intermediários e, conseqüentemente, não dão direito ao crédito fiscal, bem como ensejam a obrigação de pagamento do imposto referente à diferença de alíquotas.

A característica essencial dos produtos intermediários é a sua condição de indispensável ao processo fabril, que nele sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua composição, conforme previsto no art. 93, §1º, do RICMS/97.

Convém salientar que para se identificar se o material é de consumo, ou não, a apuração não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos genéricos e abstratos. Por isso, é de fundamental importância se ter o efetivo conhecimento da forma em que material é utilizado no processo fabril do estabelecimento autuado, e calcado nesta constatação, tomando conhecimento da sua funcionalidade na linha de produção é que se pode concluir se o material é para consumo ou insumo. Logo, é imprescindível a verificação em cada caso, apurando o que é utilizado, empregado ou consumido em cada setor e o que é direta e imediatamente aplicado no processo produtivo.

No caso em exame, considerando o tipo de atividade executada na fabricação de cerveja e refrigerante, cabe identificar aqueles materiais efetivamente utilizados como insumos no processo produtivo do autuado, assim como aqueles que têm a natureza de material de uso e consumo do estabelecimento.

Nesse sentido foi que esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência a IFEP INDÚSTRIA, fl. 255, a fim de que os autuantes apurassem junto ao impugnante, verificasse e informasse qual a utilização dos itens relacionados nas planilhas de fls. 11 a 45, no processo produtivo do contribuinte.

O resultado trazido aos autos pelos autuantes nos termos da planilha colacionada às fls. 262 a 264, permite constatar além de materiais utilizados para uso e consumo do estabelecimento, a existência de itens de mercadorias utilizadas direta e intrinsecamente na fabricação de cervejas e refrigerantes do estabelecimento autuado e que têm a natureza de insumos no processo produtivo do autuado. Os quais seguem elencados com a respectiva utilização no processo fabril do autuado sejam:

*Aditivo P Soda Cáustica Divo - 660 Divo - Limpeza e Assepsia de Garrafas Retornáveis; Aditivo Pré Enxague Lavadora de Garrafas - Pré lavagem da lavadora da linha 551; Elemento Filtr 5 Micras SWC5M40G TF 5 - Filtração de água de processo; Elemento Filtr 5 Micras Poliéster 177 - Filtração de cerveja filtrada; Filtração de cerveja blendada e Filtração de xarope simples; Elemento Filtr AU15 095 Carvão Ativ Rem - Filtração de mosto frio Filtração da água; Elemento Filtr Betafinexl XL30PP010B2A - Filtração de água para processo; Elemento Filtr SWC1M30G SF S Polipropil - Produção de água desaerada ; Elemento Filtr SWC5M20G Polipropileno B - Filtração de ar Filtração de água; Filtr SWC5M30G Polipropileno B - Filtração de água de processo e Filtr SWC5M9 4G Polipropileno - Filtração de água para rinsagem.*

Convém salientar decisões reiteradas deste CONSEF trilham no sentido de que cabe glosa dos créditos fiscais quanto aos produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, pois são consumidos em decorrência do processo produtivo, mas não no processo produtivo, considerando que a finalidade destes é assegurar a manutenção da produção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, ou preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. Ou seja, o consumo desses produtos não tem relação direta com a produção, participando, na realidade, de forma indireta, mesmo indispensáveis, não são absorvidos diretamente no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, razão pela qual se enquadram como material de consumo, cuja admissibilidade dos créditos fiscais está prevista a partir de 1º de janeiro de 2020, por força de disposição da Lei Complementar nº 138/2010, que deu nova redação ao art. 33, inciso I, da Lei Complementar 87/96.

Dessa forma, resta evidenciado que os produtos supra aludidos geram direito ao crédito fiscal, uma vez que possuem vinculação direta ao processo produtivo, pois necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento que é a produção de cerveja e refrigerantes. Portanto, devem ser excluídos do levantamento fiscal as mercadorias, acima elencadas, extraídas da planilha carreada aos autos pelos autuantes no cumprimento da diligência elaboradas por terem a natureza de insumos no processo produtivo do autuado e mantidos os demais itens constantes do demonstrativo elaborado pelos autuantes, fls. 11 a 18.

Nestes termos, esta JJF converteu os autos em diligência à ASTEC/CONSEF, para que diligente designado procedesse à exclusão dos aludidos insumos dos demonstrativos das infrações 01 e 02 elaborados pelos autuantes, fls. 11 a 18.

No cumprimento da diligência solicitada o diligenciador designado apresentou o Parecer ASTEC nº 131/2014, fls. 280 e 282, e novos demonstrativos elaborados foram acostados às fls. 282 a 292, que resultou na diminuição dos valores exigidos para: R\$137.014,87 - infração 01 e R\$72.910,31 - infração 02.

Intimado a tomar ciência do resultado da diligência, fls. 297 a 299, o impugnante reiterou as razões de defesa articuladas em sua impugnação mantendo sua tese pela improcedência dos itens 01 e 02 da autuação. Em seguida, ao se manifestar acerca dos demonstrativos elaborados pelo diligenciador, requereu a correção dos valores apurados por constatar que não foram excluídos todos os produtos determinados no pedido diligência a 3ª JJF. Identificou que no mês de novembro/2011 não foi excluído da infração 01 o valor de R\$364,25 relativo à Nota Fiscal nº 115774 do item, Elemento Filtr 5 Micras SWC5M40G TF e, no mês de setembro /2011 não foi excluído da infração 02 o valor de R\$73,90 relativa à Nota Fiscal nº 23990 do item Elemento Filtr AU15 095 Carvão Ativ Re.

Depois de examinar as alegações do impugnante relativa à falta de exclusão de dois itens ainda remanescente no demonstrativo elaborado pelo diligente e constatar a sua pertinência, procedi as devidas correções que resultaram na redução de R\$364,25 no mês de novembro/2011, na infração 01 e R\$73,90 no mês de setembro/2011, na infração 02.

Diante disso, acolho o demonstrativo elaborado pelo diligenciador da ASTC/CONSEF com os ajustes apontados pelo autuado, cujas exclusões procedi e resultou na subsistência parcial das infrações 01 e 02, respectivamente, nos valores de R\$136.650,61 e R\$72.836,40. Assim, no demonstrativo de débito elaborado pelo diligenciador acostado às fls. 281 e 282, devem ser reduzidos das exigências apuradas no mês de novembro de 2011 da infração 01 o valor de R\$364,25, e no mês de setembro de 2011 da infração 02 o valor de R\$73,90. Remanescendo inalterado os demais valores mensais apurados.

Nestes termos, a infrações 01 e 02 são parcialmente subsistentes.

A infração 03 cuida da falta de recolhimento do ICMS em razão do autuado ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, conforme demonstrativo colacionado às fls. 24 a 62, identificando todas as notas fiscais e discriminando as mercadorias com saídas tributáveis e registradas como não tributáveis, totalizando a exigência no valor de R\$154.009,62.

Em sede defesa o impugnante, inicialmente reconheceu como devido o valor de R\$149.225,92, e refutou o valor de R\$3.279,20, referente à parte das saídas de Porta Cerveja Skol Cervegela Litro aduzindo que procedera ao recolhimento total dessas saídas, conforme consta das Notas Fiscais de nºs 92447, 92448, 92449, 92450, 92451, 92452, 92453, 92457, 92448, 92449, 92680 e 92682, cujas cópias colacionam às fls. 222 a 237.

Ao compulsar a cópia dos documentos fiscais acostados aos autos pelo defendente, 224 a 237 e cotejar com as notas fiscais arroladas no levantamento fiscal atinente a esse item da autuação, fls. 24 a 62, precipuamente as fls. 37 e 38, constato que, apesar de se tratar do produto, *Porta Cerveja*

*Skol Cervegela Litro*, citado pelo autuado e constar o destaque do imposto, as notas fiscais apresentadas não constam do demonstrativo de apuração da exigência fiscal. Portanto, são inservíveis para denegar a acusação fiscal, ou seja, comprovar a sua pretensão de não ter praticado operações tributáveis como não tributáveis em relação essas notas fiscais, já que não foram arroladas no levantamento fiscal. Logo, não acolho o argumento do autuado para excluir da autuação o valor de R\$3.279,20, restando mantido esse o valor.

Sustentou também o defendente a exclusão do valor de R\$1.504,50 do item 03 da autuação, por se referir à Nota Fiscal nº 81.639, emitida em 12/03/2011, constante do demonstrativo elaborado pelo autuante, fl. 27, sob o fundamento de esse documento fiscal fora cancelado. Para comprovar sua alegação carrou aos autos cópia do cancelamento da referida nota fiscal, obtida junto ao Sistema Nota Fiscal Eletrônica, fls. 238 a 241.

Depois de examinar a documentação apresentada pelo impugnante, constato que lhe assiste razão, uma vez que resta inequivocamente evidenciado nos autos o cancelamento da Nota Fiscal de nº 81639 de 12/03/2011, devendo ser excluído o valor de R\$1.504,50 a ela atinente e indevidamente incluída na apuração do débito exigido do mês de março. Assim, no mês de março o débito apurado de R\$11.888,73, fl. 30, fica reduzido para R\$10.382,23. Nestes termos, a infração 03 remanesce subsistente no valor de R\$152.505,12.

Assim, concluo pela manutenção parcial da infração 03.

No que concerne à alegação de que as multas propostas pelos autuantes são exorbitantes e têm a natureza confiscatória, em que pese a extensiva e articulada argumentação desenvolvida pela defesa, cumpre consignar que este órgão julgador administrativo não tem competência para apreciação de inconstitucionalidade de norma posta. Vale observar, no entanto, que as multas indicadas no Auto de Infração em exame têm previsão expressa no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

No que tange ao pedido de cancelamento ou redução das multas, observo que a competência para apreciação da multa por descumprimento de obrigação principal é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF-BA/99.

No que tange ao pedido de realização de perícia, não vislumbro necessidade de sua realização, haja vista que os elementos que compõem os autos e os coligidos na diligência realizada são suficientes para formação do convencimento dos julgadores e lastrear a decisão da lide. Indefiro, portanto, o pedido, com fulcro no art. 147, incisos I, II, do RPAF-BA/99.

Quanto ao pedido do impugnante de que todas as publicações e intimações sejam realizadas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti OAB/PE 19.353, sob pena de nulidade, em que pese na esfera administrativa não ser obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, no endereço constante do seu cadastro junto ao estado, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O Órgão Competente desta Secretaria poderá enviar as comunicações sobre o presente processo no endereço indicado, contudo, ressalto que o não atendimento a esta solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF-BA/99.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206973.0009/12-0**, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$361.992,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, II, “f”, e “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologada a quantia já paga.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2015.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR