

**PROCESSO** - A. I. N° 206973.0009/12-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (FILIAL CAMAÇARI)  
**RECORRIDOS** - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (FILIAL CAMAÇARI) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0085-03/15  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 30/03/2016

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0035-12/16

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Tratam os autos de Recurso Voluntário e de Ofício devido ao julgamento pela Procedência Parcial do Auto de Infração lavrado em 20/11/2012 para exigir crédito tributário no valor total de R\$490.538,95, sendo as três infrações objeto de ambos os apelos :

*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.

Intimado, o autuado defendeu-se às fls. 69 a 99, tendo sido prestada informação fiscal às fls. 244 e 247. Concluída a instrução, a 3<sup>a</sup> JJF proferiu Decisão nestes termos, *verbis*:

*"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 inquinar 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 de que 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, consequentemente, 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 defensor 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 que esse documento fiscal fora cancelado. Para comprovar sua alegação carreou 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 constitucionalidade 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.”

Por força da imposição normativa contida no 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, a Junta Julgadora recorre de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Intimado, o contribuinte interpõe Recurso voluntário, para reiterar os argumentos tracejados na sua impugnação, destacando, em suma, as seguintes razões recursais:

Assinala que o Fisco incorreu em erro ao 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 empiladeiras 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 e f) aditivo Spectrus : utilizado no tratamento de água no pasteurizador”.

Afirma que a destinação dos mencionados produtos intrinsecamente estão ligados ao processo produtivo, cuja ausência, de qualquer deles, tem influência direta na composição e na qualidade dos produtos finais (cervejas e refrigerantes), não sendo possível o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas sem eles, pois estaria prejudicado, tanto na qualidade e

quantidade. E sendo 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.

Tece argumentos para demonstrar a anulação/improcedência do Auto de Infração, afirmando 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.

Prossegue explicitando 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.

Salienta 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 dúvida, tratarem-se de insumos da produção, ainda que não se incorporem definitivamente ao produto final.

No que tange ao aditivo de solda 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.

Pontua 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".

Quanto 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.

Sobre a produção de refrigerantes, diz que 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.

Transcreve os artigos 226 a 610 da Lei nº 4.502/64, para dizer 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.

Neste sentido, acrescenta 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.

Faz menção 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 JJF 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).

Destaca o princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º da CF/88 e nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96), e que o 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.

Invoca precedente do Tribunal de Justiça de Pernambuco, no 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 empiladeiras dentro do processo produtivo, como sendo material imprescindível para a atividade industrial, em respeito, sobretudo, ao princípio da não-cumulatividade.

Conclui do exposto que há de ser considerada 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. Afirma tratar-se de verificação casuística, sem fórmula pré-estabelecida, como a incorretamente utilizada pelo Fisco quando da autuação fiscal.

Reproduz posição do STJ e do TRF da 4ª Região, quais sejam, 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.

Traz à tona, em socorro de sua tese, o Acórdão CJF 0186-11/02 da 1ª CJF do CONSEF para asseverar que a SEFAZ/BA também vem trilhando o entendimento pela aplicação do princípio da não-cumulatividade e da essencialidade do produto no processo industrial.

No tópico seguinte frisa o direito ao crédito na aquisição de bens para uso e consumo, e afirma que : ao não se admitir a natureza de produtos intermediários aos acima elencados e todos os demais “descaracterizados” no Auto de Infração, obsta o creditamento do ICMS pago em suas aquisições, com violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade e a todos os preceitos constitucionais e infra-constitucionais, sendo improcedente a 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.

Alega que, ainda que superadas tais questões, os materiais destinados ao uso ou consumo, ainda assim não haveria que se falar em glosa da diferença de alíquota, conforme interpretação sistemática 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, e que, portanto, as 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.

Afirma que tal intelecção 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”).*”

Cita lições sobre o tema de juristas pátrios Roque Antonio Carrazza e José Eduardo Soares de Melo para endossar sua tese, passando a reproduzir o art. 93 do RICMS-BA/97 que diz concretizar tais preceitos.

No tópico seguinte, defende a improcedência da infração 3, já que 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.

Afirma a defesa, que limita-se ao lançamento relativo aos itens Porta Cerveja Skol Cervegela Litro, passando a destacar o demonstrativo de fls. 24 a 62 e que, conforme se verifica da análise das Notas Fiscais-e de nºs 92447, 92448, 92449, 92450, 92451, 92452, 92453, 9 2454, 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 Cervegela Litro, correspondente à 6.535 itens, sendo indevida a cobrança de R\$3.279,20, a configurar excesso de cobrança.

Insurge-se acerca da multa imposta no tópico subsequente, para dizer, em suma, que afronta 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.

Como reforço, cita Decisão do CARF e do STF, bem como do TJRN que reproduz e, por fim, por cautela, requer a redução para patamar razoável de 20% a 30%.

Pugna pela anulação e, sucessivamente, pela improcedência da autuação. Quanto à multa, também por cautela, requer sua redução para 20% e 30%.

Registra, postulando, que as intimações sejam destinadas ao Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, sob pena de nulidade.

Finaliza pleiteando a produção de todos os meios de prova em direito admitidos.

A PGE/PROFIS comparece aos autos para proferir Parecer às fls. 492/498, pontuando, em síntese, que o apelo é tempestivo; menciona as infrações; destaca os valores já recolhidos; e adiante se reporta às infrações 1 e 2 que se referem à aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo. Menciona a diligência realizada e as planilhas dela oriundas de fls. 262 e 266; alude à conversão do feito em diligência à ASTEC, seguidamente, que resultou no Parecer de fls. 280/281, com redução da dívida na infração 1 de R\$ 189.298,84 para R\$ 137.014,87 e na infração 2 de R\$ 147.230,49 para R\$ 72.910,31.

Assevera que a Decisão recorrida encontra-se alinhada com os precedentes decisórios do CONSEF - CJF Nº 0020-12/15 e CJF Nº 0032-11/15. Mas que, no entanto, o recorrente insiste que os valores são totalmente improcedentes.

Faz digressão acerca da matéria relativa à utilização de crédito fiscal que considera bastante tormentosa, sobretudo porque se trata da aplicação da norma da não-cumulatividade em relação a materiais sobre os quais não há dúvida de que, efetivamente, destinam-se ao uso e consumo do estabelecimento. Para melhor fundamentação, transcreve artigo homólogo fluminense, como também Decisão do CONSEF.

Adentra no exame da infração 3, transcreve trecho da Decisão recorrida. Quanto às multas que o sujeito passivo alega estarem exorbitantes, destaca terem previsão legal no art. 42 da Lei nº 7.014/96, mas que pode ser dirigido pleito à Câmara Superior nos termos do art. 159, do RPAF/99.

Entende descabido o pleito de diligência, posto que já realizada. Cita o art. 147, I e II do RPAF, estando os autos instruídos a contento.

Por fim, considera insuficientes os argumentos recursais e opina pela manutenção da Decisão “*a quo*”.

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

O reexame da matéria foi posto à apreciação desta segunda instância julgadora, cingindo-se, essencialmente, ao processo produtivo do autuado, já que o Fisco considerou alguns produtos como sendo materiais de uso e consumo.

Nesta esteira, imputou ao sujeito passivo o cometimento das infrações seguintes: houve o creditamento indevido do ICMS – infração 1; a falta de recolhimento do ICMS a título de diferença de alíquota – infração (aquisições de mercadorias oriundas de outros estados federados destinada a uso e consumo) - Infração 2 -, e ainda, o não recolhimento do ICMS relativamente a operações tributáveis tidas como não tributáveis, regulamente escrituradas, sobre material promocional cujas saídas não foram tributadas – infração 3.

Compulsados os autos, de início, devo asseverar que não constatei qualquer vício a macular o PAF, estando preservados todos os requisitos do art. 39 do RPAF-BA, revelando-se a Decisão recorrida com completa e precisa fundamentação, na qual foi acolhida, parcialmente, o que ensejou o Recurso de Ofício, ante a desoneração parcial do débito originalmente lançado, nas três infrações, sendo que, devido ao mérito da infração 1 e da infração 2 se entrelaçarem, sendo conexos, serão examinados conjuntamente, como o foi em primeira instância, e em separado o da infração 3.

Como visto do relato supra, o feito foi convertido em diligência à ASTEC onde consta uma relação de itens relacionados às infrações 1 e 2, o que foi atendido às fls. 280/292 pelo PARECER ASTEC Nº 131/2014, no qual foram excluídos, entre os itens constantes do demonstrativo de fls. 282, aqueles relacionados à fl. 280/288 e 289/292, o que teve o condão de reduzir a dívida da infração 1 para R\$ 137.014,87, e da infração 2 para R\$ 72.910,31.

Ciente o preposto fiscal, confirmou sua posição original, mantendo-a inalterada, isto é, pela não exclusão de qualquer item, tendo ali dito que a despeito do diligente da ASTEC ter excluídos aqueles itens, todavia não consta desse Parecer técnico qualquer fundamento neste sentido e que houve a exclusão sem que tenha e havido a motivação correspondente.

Já o autuado, mesmo diante dessa exclusão, se manifestou exercendo o contraditório às fls. 297/299, para insistir na tese que os itens que foram mantidos não caberiam sê-lo, eis que são utilizados essencialmente no seu processo produtivo, como insumo intermediário e não como material de uso e consumo.

Posta a controvérsia ao crivo da 3<sup>a</sup> JJF, analisado não somente o referido Parecer como os demais documentos que residem nos autos, a formar o conjunto probatório, entendeu que os produtos excluídos se tratam de materiais utilizados direta e intrinsecamente na fabricação de cervejas e refrigerantes como insumos produtivos e, assim sendo, geram direito ao crédito fiscal, motivo pelo qual houve a desoneração.

Verifica-se desse julgado que, ao excluir alguns itens e manter o remanescente, a JJF motivou seu entendimento, tendo inclusive ressaltado que é cediço nas decisões do CONSEF, o cabimento da glossa dos créditos fiscais quantos aos produtos consumidos em face do processo produtivo, mas não no processo produtivo, já que tem por finalidade assegurar a manutenção da produção e aumento da vida útil das máquinas e equipamentos, ou ainda, preservar a salubridade, o controle de qualidade e a pesquisa de novos processos, como ali está exposto pelo voto condutor.

Como se infere, a desoneração dos produtos relacionados no bojo do julgado recorrido foi pertinente, tanto que foi ali exposto que a glossa do crédito fiscal foi indevida por se tratarem de materiais utilizados direta e indiretamente na fabricação de cervejas e refrigerantes, na condição de insumo e não de material de uso e consumo. São estes os produtos excluídos pelo julgado de primeiro grau:

*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.*

No que toca à infração 3, como já assinalado acima, refere-se ao produto Porta Cerveja sobre o que a própria autuante reduziu o valor para R\$ 1.504,50, tendo em vista à comprovação quanto à Nota Fiscal-e nº 81639, emitida em 12/03/2011, inclusa indevidamente no demonstrativo de fl.27, por ter sido foi posteriormente cancelada, motivo pelo qual o valor do mês de março (fl. 30) foi reduzido de R\$ 11.888,73 para R\$ 10.382,23. Desoneração pertinente que fica mantida.

De expêndido, a conclusão é que a Decisão recorrida está correta ante os elementos presentes nos autos que conduziram a lume a verdade material, a exclusão dos itens utilizados como insumos no processo fabril, alinhada que está ao PARECER ASTEC Nº 131/2014 (fls. 280/2810) – infrações 1 e 2 -, bem como foi correta a desoneração relativa à infração 3. Nada a reformar. Recurso de Ofício ao qual Nego Provimento.

No que tange à irresignação manifestada no apelo ( fls.399/413), foi reiterada a tese defensiva, para, em suma, pontuar que os itens mantidos na exação fiscal pela JJF, na realidade, de tratam de produtos intermediários que participam do processo fabril como elemento essencial sendo nele consumido, e, portanto, geram direito ao crédito.

Para dirimir esta questão, cumpre examinar os documentos dos autos como um conjunto de provas, no qual inclui-se o laudo de materiais intermediários ou materiais secundários emitido pela Companhia de Tecnologia de Saneamento ambiental – CETESB, da Secretaria de Meio Ambiente, do governo do Estado de São Paulo (fls. 98/220), apresentado em socorro dos argumentos defensivos.

Com efeito, depreendo desse laudo, mais especificamente da fl. 198, que ali constam elementos como insumos, entre eles o CO 2, posto que o consumo deste por uma cervejaria depende do tipo de envase, isto é, como foi ali salientado, a fabricação de cerveja e refrigerante depende de outros produtos químicos, entre os quais, ácidos, soda e detergentes para as etapas de lavagem, além do hipoclorito ou outros com a mesma finalidade, de desinfecção, e mais, a cola para os rótulos e aditivos para os antiespumantes e conservantes.

Neste contexto, concluo assistir razão ao autuado ao defender que os produtos aos quais se refere se tratam de produtos intermediários, pela sua destinação intrínseca dentro do ciclo fabril, sem os quais haveria prejuízo total ou parcial não somente na composição do produto final – cerveja e refrigerante -, mas também na qualidade.

A merecer destaque, nesta senda, o fato do sujeito passivo como indústria do gênero alimentício, sujeitar-se aos regulamentos da ANVISA, mais notadamente às Portarias SVS/MS 326/97 e 540/97, que normatizam seu processo produtivo quanto à lavagem e seus agentes, bem como quanto à higienização e esterilização dos recipientes para assegurar a composição e qualidade do produto em proteção da saúde pública, sem o que as licenças para fabricação sequer são deferidas.

Tratam-se de imposições decorrentes do poder de polícia da administração pública, no caso, normas de sanitárias, em prol do bem da coletividade, não podendo, daí, tais itens serem considerados como material de consumo para manutenção do parque fabril, posto que concorrem diretamente na fabricação do produto final como elemento indispensável e necessário, frise-se.

É dizer que, estes itens garantem a fabricação e a composição completa e adequada dos produtos cerveja e refrigerante, mormente em virtude das normas oriundas do Poder Público, em cujo processo, há, inclusive, reaproveitamento de recipientes de vidro – as garrafas retornáveis – que exigem também a limpeza e desinfecção, tanto que no Parecer trazido ao PAF pelo autuado, consta claramente exposto que se tratam de produtos intermediários por terem a função de limpeza e desinfecção da tubulação, não se tratando de material de uso e consumo voltados à manutenção, apenas e tão somente, eis que vinculam-se diretamente no processo produtivo, como necessários e indispensáveis. São eles:

a) hipoclorito de sódio: produto químico utilizado no tratamento da água utilizada na indústria

- de cervejas e refrigerantes como principal insumo;
- b) detergente desengordurante All Clean: dilui e promove a formação de espuma para limpeza de sujidade orgânica em equipamentos, tubulações, paredes e pisos e;
  - c) detergente gel ácido Acigel: dilui e promove a formação de espuma para limpeza de sujidade inorgânica em equipamentos e tubulações e
  - d) aditivo Spectrus: utilizado no tratamento de água no pasteurizador.

Tais produtos devem ser excluídos além daqueles que já o foram pela JJF. No entanto, de relação ao produto gás liquefeito de petróleo, que como dito pela defesa, é utilizado no funcionamento das empilhadeiras existentes no estabelecimento industrial e indispensável para logística da empresa, e as graxas de tipos diversos relacionadas nos demonstrativos de fls. 11/23, não há como considerá-los, à míngua de prova, como indispensáveis e essenciais ao processo produtivo em si mesmo, destinado que são à manutenção das máquinas.

Todavia, se acaso o recorrente reunir provas de que se trate de produto intermediário e não material de uso e consumo, pode provocar a douta PGE/PROFIS para através de representação, provocar o CONSEF neste sentido.

Relativamente ao produto aditivo para soda cáustica, postulada a sua exclusão no Recurso do contribuinte, verifico que a JJF já o excluiu.

Em conclusão, acato os fundamentos recursais para excluir os produtos hipoclorito de sódio, detergente desengordurante All Clean, detergente gel ácido Acigel e aditivo Spectrus e manter na exação fiscal o produto gás liquefeito de petróleo e as graxas relacionadas no demonstrativo de fls. 11/23.

Neste ensejo, destaco trecho do Acórdão nº 0136-11/07, que define com acuidade a distinção entre produtos intermediários e os de material de uso e consumo, a saber:

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

Dúvida, por conseguinte, não remanesce que se tratam de insumos necessários, imprescindíveis à fabricação do produto final, sem os quais não pode ser produzido, a contento. Noutras palavras, certo é que à luz do art. 93, I, "b" e § 1º, I, do RICMS e art. 20 da LC 87/96, esses produtos não foram adquiridos e nem tampouco destinados ao uso e consumo, mas o foram para o processo produtivo industrial de cervejas e refrigerantes na condição de produtos intermediários fundamentais, sendo, destarte, descabida a glosa dos créditos – infração 1, como, também, o DIFAL - diferença de alíquota – infração 2 -, pretendidas pelo Fisco ao lavrar o lançamento tributário.

Voto, pois, pela manutenção parcial das infrações 1 e 2 nos termos da presente fundamentação.

Acerca da infração 3 sobre a qual mesmo sem sede recursal houve insurgência quanto à redução feita pela autuante apenas do valor de R\$ 1.507,50 ( fl. 27), chancelada pela JJF, nada há a reformar, tendo em vista que coube a redução decorreu de prova presente no autos, ou seja, do cancelamento dessa específica nota fiscal, a infirmar a imputação, restando, daí, como consequência, subsistente o valor de R\$ 3.279,20, o que está bem exposto na Decisão de base à fl. 386.

E como não houve a prova elísiva de que não houve a prática de operações tributáveis como não tributáveis relativamente aos demais itens constantes do demonstrativo de fls.24/62, ficam mantidas, remanescendo o importe de R\$ 152.505,12, tendo inclusive o sujeito passivo já admitido como devido o valor de R\$149.225,92,

No que toca à exacerbação e à constitucionalidade das multas, esta CJF não tem competência material para enfrentar tal arguição, estando tais penalidades previstas na legislação estadual no art. 42, II e VIII da Lei do ICMS, nada obstante, como vale acrescentar, que o autuado, se o quiser,

provoque a d. PGE para representar ao CONSEF, à sua Câmara Superior, com o desiderato de dispensar ou reduzir a penalidade para o patamar de 20% ou 30%, respeitado o liame decadencial.

Por fim, considero despicienda a conversão do feito em nova diligência ou perícia, como postulado, haja vista encontrar-se maduro para julgamento e adequadamente instruído com os documentos elucidativos da verdade material, que foi perseguida no seu iter desde a lavratura do Auto de Infração.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)**

Divirjo parcialmente da i. relatora no que concerne à Decisão relativa aos itens hipoclorito de sódio, detergente desengordurante “*all clean*”, detergente gel ácido “*acigel*” e aditivo “*spectrus*”, uma vez que as suas respectivas destinações são as tipicamente conferidas aos materiais de uso e consumo, conforme passarei a expor.

Hipoclorito de sódio é utilizado na sanitização de equipamentos; detergente desengordurante “*all clean*” na limpeza de equipamentos, paredes e tubos; detergente gel ácido “*acigel*” na limpeza de equipamentos e tubos e aditivo “*spectrus*” na redução das bactérias da água das torres de resfriamento.

Portanto, os referidos materiais não entram em contato com a corrente industrial principal, tampouco se agregam ao produto final na condição de elementos indispensáveis. São, na verdade, materiais de uso e consumo. Em tal hipótese, deve ser observado o disposto no art. 33, I da LC 87/1996, que implementa o direito ao crédito de ICMS sobre entradas dessa natureza a partir de janeiro de 2020 (LC 138/2010).

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª 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 206973.0009/12-0, lavrado contra COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (FILIAL CAMAÇARI), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$361.992,13, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) - Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) - Conselheiros(as): Alessandra Brandão Barbosa, Daniel Ribeiro Silva e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de março de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Recurso Voluntário)

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS