

A. I. N° - 2989583005-16-0
AUTUADO - CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A
AUTUANTE - JOSMAN FERREIRA CASAES
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO- INTERNET - 20.12.2016

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0241-04/16

EMENTA. ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado ao uso e consumo do estabelecimento. Infração parcialmente elidida com a exclusão do produto ANTI-ESPUMANTE FOAMTROL AF2051. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/06/2016, exige ICMS no valor de R\$119.041,59, em razão da utilização indevida de crédito fiscal, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos exercícios de 2014 e 2015. Multa de 60%.

Impugnando o lançamento fiscal, através de advogados legalmente constituídos, o autuado indica a tempestividade de sua defesa, a infração a ele imputada e afirma que o fiscal autuante desconsiderou o fato de que as mercadorias adquiridas eram insumos utilizados no seu processo produtivo, que lhe dão direito à utilização do crédito de ICMS.

Com tais colocações, passa a discorrer sobre o seu processo produtivo, visando provar que os bens adquiridos foram utilizados “*para consumo imediato e integral na sua linha de produção, classificadas por tal razão como insumos de produção e não como bens de uso e consumo*”.

Informa que nos termos do seu objeto social tem como atividade a indústria, o comércio, a importação, a exportação de produtos alimentícios e bebidas em geral, mais especificamente a cerveja, que é obtida por meio da fermentação alcoólica da infusão de uma mistura de lúpulo e malte de cevada, em água, e seu processo de produção pode ser dividido em quatro etapas principais, quais sejam: (i) produção do mosto; (ii) tratamento do mosto; (iii) fermentação, e (iv) maturação, as quais discorre. Com estas etapas concluídas, necessário que ela passe pelos processos de acabamento e acondicionamento.

Pontua que após a maturação, a cerveja ainda está turva, devido a grande presença de células de leveduras e de partículas de proteínas coaguladas em suspensão na cerveja, impedindo que a mesma apresente uma característica brilhante e clara. Em assim sendo, o acabamento consiste na filtração da cerveja, visando torná-la clara e brilhante e com o correto teor de gás carbônico.

A cerveja filtrada é transferida para tanques específicos, onde é armazenada sob refrigeração por pelo menos 24 horas antes de ser envasada, visando estabilizar a dissolução de gás carbônico. Após, acondicionada em embalagens, quando é submetida ao processo de pasteurização, para garantir a eliminação de todos os microrganismos prejudiciais à qualidade da bebida.

E este envase (embalagem) poderá ser feito em garrafas retornáveis e descartáveis, latas ou barris, que sofrem processo de seleção (visa a eliminação de peças danificadas ou sujas) e lavagem, com produtos químicos, antes de serem enviadas para a enchedora. Somente então a cerveja é rotulada conforme suas características e transferida para os Centros de Distribuição.

Acrescenta, ainda, que existem diversas outras providências necessárias e essenciais para a produção do produto final, a saber: higienização dos equipamentos que têm contato direto com o produto durante o processo produtivo, bem como, das instalações na qual a cerveja é produzida, além de procedimentos químicos responsáveis pela manutenção da pureza das matérias-primas que serão utilizadas.

Desta forma, continua: *“é possível perceber que a linha de produção da Impugnante é complexa e envolve a utilização de técnicas físico, química e microbiológicas. Percebe-se, que para a realização de toda esta produção, a Impugnante necessariamente precisa adquirir determinados insumos que são essenciais e imprescindíveis no seu processo produtivo, uma vez que sem eles seria impossível a produção de sua cerveja com a manutenção do seu padrão de qualidade”*.

Mesmo sendo insumos, continua, os produtos autuados foram indevidamente considerados pela Fiscalização como materiais de uso e consumo em total agressão ao estabelecido pelo próprio RICMS, pela Lei Complementar 87/96 - LC e jurisprudência pacificada do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

Passa a discorrer sobre o aproveitamento de créditos de ICMS em virtude da aquisição de insumos essenciais e consumidos no processo industrial.

Ressalta de que a Constituição Federal no seu art. 155, § 2º prevê o direito ao creditamento do ICMS, conforme transcreve. Por seu turno, a LC 87/96, nos seus artigos 19 e 20, assim também o faz ao tratar da questão da não-cumulatividade e do direito ao creditamento do ICMS (transcrito), havendo, apenas, a exceção das operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. E quanto ao crédito sobre material de uso e consumo, o art. 33 da referida LC estabelece o direito a este crédito a partir de 1º de janeiro de 2020.

Observa, analisando a legislação apresentada, que enquanto direito ao crédito sobre bens destinados ao uso e consumo foi postergado para janeiro de 2020, não há qualquer limitação temporal quanto à tomada de créditos decorrentes da aquisição de insumos de produção, desde que estes estejam diretamente ligados à atividade do estabelecimento.

Já o art. 93, V, “b”, do RICMS/97 estabelece como bens que se destinam ao uso e consumo: *“as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”*, o que levou o fisco a entender que os produtos autuados seriam mercadorias adquiridas para uso e consumo do seu próprio estabelecimento.

Acontece que uma leitura atenta do dispositivo legal é possível verificar que o Estado da Bahia considera como insumo de produção as mercadorias que forem destinadas à industrialização ou produção, desde que sejam consumidos ou integrem o produto final, sendo (i) elemento indispensável; ou (ii) necessário à produção. Ou seja, *“percebe-se que o legislador não utilizou a expressão “e” mas sim à expressão “ou” o que demonstra que não precisa preencher todos os requisitos dispostos no dispositivo bastando a existência de um dos requisitos dispostos na norma”*.

Em assim sendo, muito embora o RICMS/97 tenha definido *“qual a condição que um produto precisa ter para ser caracterizado insumo para efeitos de creditamento do ICMS”*, a Fiscalização não levou em consideração que os produtos autuados são todos insumos que, apesar de não integrarem o produto, são elementos indispensáveis e necessários à sua produção, além de serem consumidos integralmente no respectivo processo de industrialização e estarem diretamente ligados à sua atividade, que é a produção de cerveja. Por tal situação é que este próprio Colegiado vem reconhecendo que os materiais empregados no processo produtivo são insumos industriais, dando direito ao crédito do ICMS (transcreve Ementa do Auto de Infração que diz ser

nº 1400/00, julgado em 10/05/2000, que trata da glosa de créditos fiscais de bens do ativo permanente, caracterizados como materiais empregados no processo produtivo.

Em seguida destaca que desde a edição da LC 87/96, o critério do crédito físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento do ICMS adotado com o Convênio nº 66 de 1988, foi alterado passando a ser adotado o crédito financeiro. Por este critério é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades do estabelecimento. E esta linha de entendimento é a adotada pelo STJ, conforme decisões que apresenta (REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010 e AgRg no AREsp 142.263/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013), destacando da última decisão passagens do voto proferido.

Conclui tal tópico afirmando: “*Feitos tais esclarecimentos, e aplicando algumas das definições sobre o tema, conclui-se que, uma vez verificada a utilização do produto na linha de produção, bem como seu consumo integral e a sua essencialidade, fica evidente que a aquisição destes produtos dá direito ao creditamento de ICMS, razão pela qual não merece subsistir o presente auto de infração*”.

Passa a tecer comentários a respeito dos produtos autuados como insumos do seu processo industrial, os agrupando de acordo com o papel desempenhado no processo produtivo e demonstrando as funções desempenhadas por cada um deles (Doc 03 apensado) na fase em que são utilizados.

COMBUSTÍVEL PARA EMPILHADEIRAS (GÁS GLP A GRANEL). Utilizado como combustível das empilhadeiras, utilizadas no abastecimento da linha de produção e movimentação de produto acabado, mediante transporte dos insumos até os equipamentos próprios, e, após término da fabricação, pelo deslocamento interno das mercadorias. Ademais, o combustível vai se desgastando com o tempo, necessitando de reposição mensal, o que comprova o seu exaurimento única e exclusivamente em virtude do papel que desempenha no processo produtivo. Em função da sua essencialidade, bem como, de seu consumo integral e imediato no curso do processo produtivo, enquadra-se no conceito de insumo de produção.

FILTRAÇÃO DE ÁGUA, CERVEJA E MOSTO (BIO DISPERSANTE DIVERGARD INHIBIT). Utilizado no tratamento da água no procedimento de envase da cerveja, estando intimamente relacionado à manutenção dos padrões de higiene exigidos pelos órgãos fiscalizadores como a ANVISA, bem como, à pureza do produto, que deve ser preservada ao entrar em contato com a embalagem. Ressalta que este Colegiado já reconheceu a essencialidade dos produtos utilizados no tratamento da água para a produção de cerveja. Apresenta trecho de voto de Acórdão deste Colegiado de nº 0079-01/02, julgado em 13/03/2002, a respeito dos produtos: Divo 660, Carvão Ativo Clarificante, Terra Infusória Nacional, Cellte Hyflo Super Gel, Cellte Stander Super Gel e o Kelcoloid e o Daraclar, Cartuchos e Placas Filtrantes.

Conclui afirmando: “*Portanto este é extremamente essencial e se consome integralmente durante o processo produtivo, necessitando ser periodicamente reposto. Além disso, está diretamente relacionado com o processo produtivo o que reforça ainda mais a natureza de insumo de produção deste bem*”.

PRODUTOS RELATIVOS À ANÁLISE LABORATORIAL. Cita os produtos autuados, quais sejam: Ácido Clorídrico 33%, Ácido Clorídrico Pa (37%), Ácido Sulfídrico Pa, Amônia Kit Hach 2606945, Violeta Cristal, Bicarbonato de Sódio Grau Alimentício, Cloreto de Potássio, Colllert, Conj. Reagente Fósforo Ref 2742645 Hach, Extran Alcalino, Hidróxido de Sódio, Iso-octano (2.2.4 - Tírmel Pentano), Kit Análise de Dióxido de Cloro (CL02), Meio de Cultura NBB A, Meio de Cultura NBB C, Membrana Ester Celulose 0.45âilm - branca, Nitrato de Prata, Sílica Gel, Solucao DQO A - Merck 1145380065, Solução DQO B - Merck 1145390495, Sulfato de

Mercúrio, Sulfato de Prata, Amido Solúvel PA, Bicarbonato de Sódio FG, Cloreto de Sódio, Dioxano, Fosfato de Potássio Monobásico (KH₂P04) e Hexano.

Informa que destes produtos, a Amônia Kit Hach 2606945 e a Solução DQO A - Merck 1145380065 são empregados na análise e tratamento de efluentes gerados no processo produtivo e na fábrica.

Trazendo definição sobre o que seja “efluentes”, diz que seu tratamento é responsabilidade da fábrica para que não haja impacto ambiental negativo. Por essa razão, encontra-se preenchido o requisito da essencialidade dos produtos no seu processo produtivo.

Quanto aos demais produtos, são eles insumos, pois utilizados para análise de matérias-primas, cerveja acabada e semi-acabada, não podendo esquecer que a higiene e pureza da matéria prima e do produto final são questões de máxima importância, sendo imprescindível o atendimento às normas estabelecidas pela ANVISA.

E conclui: “*Por esse motivo, todos os bens elencados acima, que são utilizados: (i) durante as análises químicas das matérias-primas a serem utilizadas na fabricação da cerveja, e (ii) na aferição da qualidade do produto final, devem, sim, ser considerados insumos de produção, na medida em que destes procedimentos depende a qualidade da mercadoria a ser produzida, em respeito às regras de higiene impostas pelo órgão fiscalizador responsável, o que torna estes produtos essenciais e indispensáveis para o processo produtivo*”.

SANITIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS UTILIZADOS DURANTE O PROCESSO PRODUTIVO. Os produtos são: Ácido Nítrico 53%, Desinfetante Ácido Peraceptico Divosan Forte, Detergente Ácido NAP - 040 e Detergente Alcalino Clorado Divosan TC86, Cortrol IS 1075, Optisperse PQ4683, Optisperse SP4262, Steameat NA 0520, Sal Grosso para limpeza de caldeira.

Utilizados à sanitização interna e externa de equipamentos como tanques, máquinas de envase e caldeiras, todos empregados no seu processo produtivo.

Informa que na condição de produtora de bebidas engarrafadas, se sujeita às rigorosas normas procedimentais e de higiene determinadas pela ANVISA (Portaria nº 326, de 01/08/1998).

Que através da Portaria do Ministério da Agricultura nº 368, de 04/09/97 foi aprovado o regulamento técnico sobre as condições higiênico-sanitárias e de boas práticas de fabricação de alimentos. E, de acordo com a cláusula 5.2.2, desta Portaria os equipamentos e utensílios utilizados na área de manipulação de alimentos, deverão ser limpos com a freqüência necessária e desinfetados sempre que as circunstâncias assim o exijam. Afora que no seu item 5.2.3, “*Os detergentes e desinfetantes devem ser convenientes para o fim pretendido, devendo ser aprovados pelo organismo oficial competente (...)*”.

E é dentro desta linha que entende que os produtos autuados são imprescindíveis à produção da cerveja, sendo considerados insumos. Apresenta, novamente, trecho do Acórdão JJF nº 0079-01/02, para afirmar que este Colegiado “*em diversos julgamentos já reconheceu a essencialidade dos produtos utilizados no tratamento da água para a produção de cerveja*”.

Conclui dizendo: “*Além disso, os produtos empregados pela Impugnante apresentam características químicas próprias, e agem de maneira predeterminada, além de se exaurirem com seu emprego, na medida em que, sendo utilizados diretamente nos equipamentos, vem a ser enxaguados após a aplicação, consumindo-se, portanto, no ato da aplicação. Assim, estes produtos além de serem indispensáveis à produção respeitando a exigência do RICMS/BA estão diretamente relacionados à atividade da Impugnante, estando em linha com o conceito de insumo de produção disposto na Lei Complementar nº 87 de 1996 e reconhecido pelo STJ*”.

PRODUTOS RELACIONADOS AO SISTEMA DE REFRIGERAÇÃO - Corrshield NT4230, Flogard MS6208, Spectrus OX 1276. Atuam no processo produtivo na fase de tratamento de água do sistema de refrigeração, que resfria a cerveja no processo de fabricação e envase. Assim sendo,

o sistema de refrigeração é extremamente importante e indispensável no curso do processo produtivo, posto que se relaciona à etapas de produção da cerveja.

Como consequência, são eles insumos utilizados para tratamento da água utilizada no referido sistema e essenciais ao processo produtivo, posto que deles depende o bom funcionamento dos equipamentos que desempenham esta função. Afora que existe os seus desgastes, haja vista a necessidade de serem mensalmente repostos no processo produtivo.

TRATAMENTO DA ÁGUA DO PROCESSO DE PASTEURIZAÇÃO - Antiespumante Foamtrol AF2051. Utilizado no tratamento da água do sistema de pasteurização, fase indispensável da linha de fabricação da cerveja. Dessa forma, fica clara a sua essencialidade ao processo produtivo, bem como seu consumo integral, uma vez que este deve ser reposto periodicamente, após o desgaste e contato com o produto.

Pugna pela improcedência da autuação diante dos motivos elencados e protesta por todos os meios de provas admitidos, inclusive prova pericial.

O autuante presta sua informação fiscal (fls. 84/87). Após sintetizar a defesa apresentada, as refuta em sua totalidade.

Informa que o autuado atua no ramo de indústria, realizando também operações de comércio, importação e exportação de produtos alimentícios e bebidas em geral, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Para a fabricação de seus produtos, utiliza diversos bens intermediários que, embora se esgotem no processo produtivo exigindo sua renovação, não se integram ao produto final.

Em seguida, volta a indicar os argumentos de defesa, como se segue:

1. que as mercadorias fazem parte do seu processo industrial, caracterizando-se como materiais intermediários, entendimento este decorrente do quanto disposto na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (Dec. nº 4.544/02).
2. Que ele se reporta a uma suposta afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, da LC nº 87/96 e do RICMS.

Com tais colocações, afirma que nenhuma destas alegações é suficiente a ilidir a autuação, uma vez que as mercadorias que foram consideradas materiais de uso ou consumo, conforme descrição de seu uso constante no levantamento fiscal, referem-se a materiais de laboratório, para tratamento de efluentes, servem como elementos filtrantes em diversos estágios de produção e o GLP, para movimentação de produtos acabados. Nenhum deles foi destinado à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação, tal qual exige a legislação tributária estadual para aproveitamento do crédito do ICMS.

Requer a procedência do Auto de Infração.

VOTO

A infração do presente Auto de Infração exige imposto tendo em vista a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Preliminarmente rejeito o pedido de perícia suscitado pelo impugnante diante do meu convencimento a respeito da lide, bem como, das provas constantes dos autos. E tudo com base nas determinações do art. 147, I e II, do RPAF/BA.

O autuado afirma, em síntese, que diante do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, os créditos fiscais não poderiam ser glosados já que os produtos, todos, eram insumos do seu processo de fabricação da cerveja, pois apesar de não integrarem o produto, são elementos indispensáveis e necessários a sua produção. Além de serem consumidos integralmente neste

processo de industrialização e estarem diretamente ligados à sua atividade, que é a produção de cerveja. Toda a sua linha de argumentação foi neste sentido calcada. Inclusive apresenta argumento de que o anterior RICMS no seu art. 93, V, “b” considerava como insumo de produção as mercadorias que fossem destinadas a industrialização ou produção, desde que fossem consumidos ou integrassem o produto final, sendo (i) elemento indispensável; ou (ii) necessário à produção. Ou seja, *o legislador não utilizou a expressão "e" mas sim à expressão "ou" o que demonstra que não precisa preencher todos os requisitos dispostos no dispositivo bastando a existência de um dos requisitos dispostos na norma*”.

Afirma, ainda, que este Colegiado vem reconhecendo que os materiais empregados no processo produtivo são insumos industriais e que desde a edição da LC 87/96, o critério do crédito físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento do ICMS adotado com o Convênio nº 66 de 1988, foi alterado, passando a ser adotado o crédito financeiro, o que desaguava no caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades do estabelecimento. Neste sentido, apresenta jurisprudência do STJ.

Não se contesta que a Constituição Federal determina de que o ICMS é não cumulativo (art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88). Entretanto, este mesmo artigo e parágrafo constitucional também determina (inciso XI, “c”) que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto.

Por seu turno, a Lei Complementar nº 87/1996 quando dispõe a respeito dos créditos fiscais embora o seu art. 20 disponha sobre o direito do contribuinte de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, em relação à matéria em discussão, estabelece no seu art. 33, I que somente darão direito ao crédito fiscal as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020 (redação dada pela LC 138/2010).

E, ao instituir o ICMS no Estado da Bahia, em obediência ao art. 1º da LC 87/96, a Lei nº 7.014/96, como não poderia deixar de ser, segue todas as suas determinações (art. 29, § 1º, II e art. 30, III).

No mais, ao contrário do argumento do defendant, a respeito do conceito de crédito físico e crédito financeiro, aqui se discute a vedação temporal determinada pela LC nº 87/96, no seu art. 33, I. E, ressalto, o STJ em diversos julgados já firmou posição neste sentido, conforme abaixo transcrevo julgados a título de exemplo:

AgRg no AREsp 517939/PR

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2014/0094334-0

Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS

Órgão Julgador: T2 - Segunda Turma

Data do Julgamento: 14/10/2014

Data Publicação: DJe 24/10/2014

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ATIVO PERMANENTE. CREDITAMENTO. LIMITAÇÃO TEMPORAL. LEGALIDADE. SÚMULA 83/STJ. MATERIAIS QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO. SÚMULA 7/STJ. 1. Ao apreciar a controvérsia acerca da possibilidade de creditamento de ICMS sobre produtos adquiridos pela empresa recorrida, integrantes de seu processo produtivo, o Tribunal de origem manifestou-se em consonância com a jurisprudência desta Corte Superior, no sentido de que são legítimas as restrições impostas pela Lei Complementar nº. 87/96, inclusive a limitação temporal prevista em seu art. 33 para o aproveitamento dos créditos de ICMS em relação à aquisição de bens destinados ao uso e consumo, ou ao ativo permanente do estabelecimento contribuinte. [...]

Resp1366437/PR

RECURSO ESPECIAL 2013/0029728-8

Relator: BENEDITO GONÇALVES

Órgão Julgador: T1 - Primeira Turma

Data Julgamento: 03/10/2013

Data Publicação: DJe 10/10/2013

Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. CREDITAMENTO. TELAS, MANTAS E FELTROS EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DO PAPEL. PRODUTOS CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO. NÃO SUJEIÇÃO À LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NO ART. 33, I, DA LC 87/96. 1. Discute-se neste recurso especial se o creditamento de ICMS relativo às aquisições de telas, mantas e feltros, empregados na fabricação de papel, está provisoriamente impedido pela limitação temporal prevista no art. 33, I, da LC 87/96. 2. Tratando-se de uma exceção de ordem temporal que condiciona o exercício do direito de creditamento assegurado pelo caput do art. 20 da LC 87/96, a regra prevista no art. 33, I, dessa mesma lei complementar deve ser interpretada restritivamente, sob pena de, mediante eventual e indevido entendimento mais ampliativo, tornar sem efeito as importantes modificações normativas realizadas pela Lei Kandir. Assim, conforme a literalidade desse dispositivo legal, apenas as entradas referentes ao uso e consumo do estabelecimento, ou seja, do local que dá suporte à atividade fim da empresa (art. 11, § 3º, da LC 87/96), têm o direito do respectivo creditamento protraído, não sendo possível estender essa restrição às aquisições de mercadorias ou produtos a serem consumidos no processo produtivo. [...].

Isto posto, a definição do que seja material de uso e consumo e produto intermediário (insumos) é espinhosa, tendo este Conselho de Fazenda Estadual se debruçado, ao longo dos anos, sobre a matéria, buscando a correta aplicação da norma vigente.

Ao regulamentar as determinações da Lei nº 7.014/96, o RICMS/97, no art. 93, § 1º, I, assim dispunha: *Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que: I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.*

Diante do regramento acima delineado, somente dará direito ao crédito fiscal as mercadorias adquiridas e os serviços tomados que estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação e que sejam consumidos nos processos acima mencionados OU integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário.

Já o V, “b”, do nominado artigo definia como material de uso e consumo: *mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.*

Portanto o referido inciso e item determinavam que os produtos que **não se enquadrassem** nas disposições do seu § 1º, I eram considerados materiais de uso e consumo.

Diante destas determinações, entendo que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo” (não são consumidos integralmente e nem integram o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável à sua produção, composição ou prestação). E aqui saliento que, tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal é **onde** o consumo acontece, ou seja, se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa ou não. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e acima nominado. No mais, este é o caminho que tem percorrido este Conselho de Fazenda, ou seja, entende que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou

extração não geram direito de crédito fiscal, conforme diversas decisões deste Colegiado e, especialmente, a do Acórdão CS Nº 0196-21/02, da Câmara Superior deste Colegiado que embora prolatada há vários anos, norteia, ainda hoje, o posicionamento deste foro administrativo, bem como, entendimento externado pela PGE/Profis e que transcrevo parte do voto a seguir.

[...]

Assim, se o insumo não for aplicado ou utilizado de forma direta na produção, de maneira que o seu consumo/utilização não guarde relação direta com os produtos finais fabricados, nem como elemento integrante (massa molecular) do produto final, nem como elemento consumido proporcionalmente à quantidade processada (produto intermediário), é vedado ao contribuinte apropriar-se dos créditos fiscais. Constitui exceção a essa regra o ICMS que incidiu na aquisição de bens do ativo imobilizado, configurando um típico crédito financeiro, entre outros previstos em lei. No entanto, os produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, em verdade são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo, posto que a finalidade dos mesmos ou é assegurar a manutenção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, a preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. O consumo daqueles produtos não tem relação direta com a produção. Participam de forma indireta. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam, por exemplo, do processo de manutenção dos equipamentos, impõe-se enquadrá-los na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2003, por força de disposição da Lei Complementar nº 99/99. Nessa linha de entendimento vem se posicionando o CONSEF, através de julgados reiterados, a exemplo das Decisões de suas Câmaras, consignadas nos Acórdãos nºs 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00 e 2667/00. Ao examinar a questão objeto da presente lide, os órgãos de Julgamento de segunda instância e a Câmara Superior, vêm decidindo, ainda que de forma não unânime, que é vedado o direito de crédito fiscal as aquisições de produtos destinados a tratamento de água com o objetivo de evitar a obsolescência precoce dos equipamentos industriais bem como o tratamento de resíduos e efluentes derivados do processo fabril.

E no mais, as decisões trazidas pelo impugnante do STJ para firmar ter direito aos créditos fiscais ora glosados se referem aos chamados produtos intermediários, produtos estes, como visto, que não se confundem com os de uso e consumo. A questão nesta presente decisão é saber em qual categoria os produtos autuados estão classificados, se intermediários ou de uso e consumo perante a legislação tributária deste Estado.

Quanto ao Acórdão JJF nº 0079-01/02 deste Colegiado, prolatada por esta relatora e trazido pelo impugnante para consubstanciar suas alegações, é decisão de 1ª Instância que não firma jurisprudência. Afora ser decisão anterior ao da Câmara Superior deste Colegiado e acima transcrita, esta sim, firmadora de jurisprudência neste foro administrativo sobre a matéria.

Na situação dos autos, e em obediência a norma tributária posta e decisões deste Colegiado, é necessária que seja observada a efetiva utilização, na atividade fabril do autuado, dos produtos cujos créditos foram glosados objetivando não abranger os materiais empregados na conservação, limpeza, reposição de peças de equipamentos, ferramentas, laboratório, nem produtos utilizados após o término da produção de uma mercadoria, no caso como pontuou a empresa, a cerveja e que são os abaixo elencados, cuja utilização, apresentada tanto pelo autuante como pelo deficiente em sua defesa são as seguintes:

PRODUTOS	UTILIZAÇÃO - AUTUANTE	UTILIZAÇÃO - EMPRESA
ACIDO CLORIDRICO 33%	Laboratório	Laboratório
ACIDO CLORIDRICO PA (37%)	Laboratório	Laboratório
ACIDO NITRICO 53%	Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações	Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações
ACIDO SULFIDRICO PA	Laboratório	Laboratório
AMONIA KIT HACH 2606945	Laboratório	Laboratório
AMIDO SOLUVEL PA	Laboratório	Laboratório
ANTI-ESPUMANTE FOAMTROL AF2051	Laboratório	Tratamento da água do processo de pasteurização

BICARBONATO DE SODIO GRAU ALIMENTICIO	Laboratório	Laboratório
BIO DISPERSANTE DIVERGARD INHIBIT	Inibidor de corrosão e incrustação em processo de tratamento da água	Tratamento da água no procedimento do envase da cerveja
CLORETO DE POTASSIO	Laboratório	Laboratório
COLILERT	Laboratório	Laboratório
CLORETO DE SÓDIO	Laboratório	Laboratório
CORTROL IS 1075	Produto usado na limpeza das caldeiras	Produto usado na limpeza das caldeiras
CONJ. REAGENTE FOSFORO REF 2742645 HACH	Laboratório	Laboratório
CORRSHIELD NT4230	Tratamento água sistema refrigeração	Tratamento água sistema refrigeração
DESINF ACIDO PERACEPTICO DIVOSAN FORTE	Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações	Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações
DETERGENTE ALCALINO CLORADO DIVOSAN TC86	Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações	Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações
DETERGENTE ACIDO NAP - 040	Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações	Sanitização tanques de armazenamento de cerveja e tubulações
DIOXANO	Laboratório	Laboratório
EXTRAN ALCALINO	Laboratório	Laboratório
FLOGARD MS6208	Tratamento agua sistema refrigeração	Tratamento agua sistema refrigeração
FOSFATO DE POTASSIO MONOBASICO (KH2PO4)	Laboratório	Laboratório
GAS GLP A GRANEL	Combustível para empilhadeiras	Combustível para empilhadeiras
HIDROXIDO DE SODIO	Laboratório	Laboratório
HEXANO	Laboratório	Laboratório
ISO-OCTANO (2.2.4 - TIRMETIL-PENTANO)	Laboratório	Laboratório
KIT ANALISE DE DIOXIDO DE CLORO (CLO2)	Laboratório	Laboratório
MEIO DE CULTURA NBB A	Laboratório	Laboratório
MEIO DE CULTURA NBB C	Laboratório	Laboratório
MEMBRANA ESTER CELULOSE 0.45 μ M - BRANCA	Laboratório	Laboratório
NITRATO DE PRATA	Laboratório	Laboratório
OPTISPERSE PQ4683	Produto usado na limpeza das caldeiras	Produto usado na limpeza das caldeiras
OPTISPERSE SP4262	Produto usado na limpeza das caldeiras	Produto usado na limpeza das caldeiras
SAL GROSSO P/ LIMPEZA DE CALDEIRA	Limpeza de caldeiras	Limpeza de caldeiras
SILICA GEL	Laboratório	Laboratório
SOLUCAO DQO A - MERCK 1145380065	Laboratório	Laboratório
SOLUCAO DQO B - MERCK 1145390495	Laboratório	Laboratório
SPECTRUS OX 1276	Tratamento água sistema refrigeração	Tratamento água sistema refrigeração
STEAMEAT NA 0520	Produto usado na limpeza das caldeiras	Produto usado na limpeza das caldeiras
SULFATO DE MERCURIO	Laboratório	Laboratório
SULFATO DE PRATA	Laboratório	Laboratório
VIOLETA CRISTAL	Laboratório	Laboratório

Diante de tudo acima exposto:

GÁS GLP A GRANEL - não existe discordância ser ele utilizado pela empresa em suas empilhadeiras. Resta evidenciado que não pode ser caracterizado como produto intermediário já que a função das empilhadeiras no estabelecimento industrial do impugnante, e por ele próprio dito, é o transporte dos produtos industrializados e embalados, para o setor de armazenamento onde são empilhados e disponibilizados para comercialização. E se utilizado para transporte de

insumos no interior da fábrica, como afirma, não está vinculado diretamente ao seu processo produtivo, conforme impõe a norma tributária deste Estado.

BIO DISPERSANTE DIVERGARD INHIBIT - o autuante informa ser o mesmo utilizado como inibidor de corrosão e incrustação em processo de tratamento da água. Já a empresa no corpo de sua defesa o indica como utilizado no tratamento da água no procedimento do envase da cerveja. Entretanto, ao analisar a planilha trazida pelo impugnante (fl. 75), ele próprio o informa como inibidor de corrosão e incrustação dos equipamentos no tratamento da água, mesmo que seja na etapa de envasamento da cerveja. Desta forma, é considerado material de uso e consumo.

LABORATÓRIO - conforme toda a legislação acima comentada, inclusive com a transcrição do voto da Câmara Superior deste Colegiado, os produtos relativos à análise laboratorial são considerados materiais de uso e consumo.

Aqui faço as seguintes observações:

1. BICARBONATO DE SÓDIO GRAU ALIMENTÍCIO - o impugnante o indica como produto utilizado em laboratório no corpo de sua defesa. Na planilha apresentada diz ser estabilizador do PH da cerveja filtrada. Em assim sendo e neste momento, somente posso considerá-lo como material utilizado no laboratório para exercer tal função.
2. KIT ANÁLISE DE DIÓXIDO DE CLORO (CLO₂) - as mesmas observações feitas a respeito do bicarbonato de sódio são a este produto pertinentes.
3. AMONIA KIT HACH 2606945 e SOLUÇÃO DQO A - MERCK 1145380065 - o próprio defendant informa que são produtos para tratamento dos efluentes, etapa posterior à fabricação da cerveja.

PRODUTOS UTILIZADOS PARA SANITIZAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS - são todos materiais de assepsia, tanto dos equipamentos quanto da área da fabrica, conforme informado pelo próprio impugnante (Detergente Ácido NAP - 40 serve para limpeza do piso da fábrica). Quanto ao regramento que deve a empresa cumprir, determinado pela Ministério da Agricultura e ANVISA, a respeito das medidas de segurança com o meio ambiente e higiene, ou mesmo que são produtos específicos para a sua atividade, não descaracteriza a sua utilização à este objetivo, ou seja assepsia. Produtos tipicamente de uso e consumo.

TRATAMENTO DA ÁGUA DO SISTEMA DE REFRIGERAÇÃO - os produtos autuados são utilizados no tratamento da água de refrigeração para evitar corrosão, incrustação e formação de colônias de microorganismos que ocasionariam desgaste nos seus equipamentos, visando, portanto, a sua conservação, objetivando a conservação das tubulações e equipamentos da fábrica. Dessa forma, são produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. Ou seja, ainda que sejam utilizados no processo industrial não estão a ele diretamente vinculados, enquadrando-se como materiais de uso e consumo. O próprio impugnante na planilha que apensou aos autos (fls. 75/76) indica que o Corrashield é inibidor de corrosão e o Spetrus tem a função de eliminar a proliferação de algas, preservando os equipamentos. Quanto ao Flogard, indica (fl. 75) como um biocida, para melhorar a eficiência do sistema, preservando o equipamento. E, ao pesquisar na internet o produto Foorgard MS6208, é um produto anticorrosivo (pt.findeen.com/flogard_ms_6208). Todos são mantidos na autuação.

ANTI-ESPUMANTE FOAMTROL AF2051 - o autuante o indica como produto utilizado em laboratório da fábrica. Por sua vez, a empresa diz ser ele na água utilizada quando da pasteurização da cerveja, reduzindo a espuma, evitando que ela entre na água que circula no condensador, otimizando esta condensação.

O fiscal, quando de sua informação, nada comenta a respeito desta específica questão. Ao pesquisar na internet o referido produto, de fato é ele um anti-espumante para tratamento da

água quando da pasteurização da cerveja, processo este que garante estabilidade ao produto, lhe assegurando um maior prazo de validade.

Em assim sendo, não é ele produto de laboratório. Porém não se tem certeza qual a sua real utilização no processo produtivo do autuado no presente Auto de Infração, inclusive podendo ter por objetivo, como afirma o autuado, a execução da sua atividade fim, na etapa de pasteurização o que poderia o caracterizar como produto intermediário.

E observo: embora sem qualquer vinculação legal, o Estado de Minas Gerais, quanto ao anti-espumante o indica como intrinsecamente ligado ao processo de fabricação, devendo ser considerado produto intermediário (Ex: Acórdão: 18.823/08/1^a - CCMG).

Com a dúvida instalada, e sem maiores informações prestadas por parte do autuante, poderia esta 4^a JJF encaminhar os autos em diligência. No entanto, ao examinar o levantamento fiscal, este produto tem pequeno peso no valor do crédito fiscal exigido. Tomar esta atitude seria muito mais oneroso ao Estado do que excluí-lo da autuação. Em assim sendo, adoto a segunda opção, ou seja, o excludo da presente ação fiscal.

Com tal decisão, voto pela Procedência Parcial da autuação, passando o ICMS exigido nesta ação fiscal de R\$119.041,59 para R\$118.825,61 conforme demonstrativo a seguir.

DATA	ICMS AI	ANTI-ESP. FOAMTROL AF2051	ICMS EXIGIDO
jan/14	12.620,60	37,80	12.582,80
fev/14	3.257,94	-	3.257,94
mar/14	6.126,30	-	6.126,30
abr/14	3.550,50	-	3.550,50
mai/14	4.209,56	-	4.209,56
jun/14	5.593,94	66,36	5.527,58
Jul/14	7.100,76	-	7.100,76
ago/14	6.325,17	-	6.325,17
set/14	5.836,28	-	5.836,28
out/14	3.571,55	-	3.571,55
nov/14	2.631,07	-	2.631,07
dez/14	4.823,18	-	4.823,18
jan/15	4.196,35	-	4.196,35
fev/15	4.703,40	-	4.703,40
mar/15	7.664,05	36,16	7.627,89
abr/15	4.706,61	-	4.706,61
mai/15	4.209,11	-	4.209,11
jun/15	4.563,75	-	4.563,75
Jul/15	1.803,56	-	1.803,56
ago/15	2.288,02	-	2.288,02
set/15	4.348,43	-	4.348,43
out/15	3.661,54	-	3.661,54
nov/15	3.934,26	-	3.934,26
dez/15	7.315,66	75,66	7.240,00
TOTAL	119.041,59	215,98	118.825,61

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração n° 2989583005/16-0, lavrado

contra **CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$118.825,61**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR