

PROCESSO - A. I. Nº 298958.3005/16-0
RECORRENTE - CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0241-04/16
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28/08/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0190-11/17

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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Nesta oportunidade processual, tratam os autos da análise de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, concretizada no Acórdão JJF Nº 0241-04/16, a qual julgou, unanimemente, Procedente em Parte o Auto de Infração supra identificado, formalizado em 29/06/2016, para cobrar crédito tributário na ordem de R\$119.041,59 e demais cominações legais, em face da acusação lavrada em termos de:

1 – Utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos exercícios de 2014 e 2015, sendo exigido o ICMS no valor de R\$119.041,59, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou, através de advogados legalmente constituídos, impugnação tempestiva (fls. 23 a 46) e o autuante prestou a informação fiscal de praxe às fls. 84 a 87.

No conduto do Acórdão JJF Nº 0241-04/16, o Auto de Infração foi julgado Procedente em Parte, tendo o voto do Relator se consubstanciado na seguinte literalidade:

“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 defendente, 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, ressaltado, 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 n. 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, do 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, nordea, 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 defendente 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 água sistema refrigeração	Tratamento água sistema refrigeração
FOSFATO DE POTASSIO MONOBASICO (KH ₂ PO ₄)	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 (CLO ₂)	Laboratório	Laboratório
MEIO DE CULTURA NBB A	Laboratório	Laboratório
MEIO DE CULTURA NBB C	Laboratório	Laboratório
MEMBRANA ESTER CELULOSE 0.45µM – 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 defendente 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 fábrica, 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: 18.823/08/1ª - CCMG).

Com a dúvida instalada, e sem maiores informações prestadas por parte do autuante, poderia esta 4ª 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 excluo 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

Inconformado com a Decisão proferida, o contribuinte formalizou Recurso Voluntário, objetivando a reforma do Julgado (fls. 114/140).

Inicialmente, teceu comentários acerca da tempestividade do Recurso e a respeito do acórdão que pretende ver reformado, apresentando razões de fato e direito, porquanto os Ilustres Julgadores julgaram procedente em parte o Auto de Infração.

Sustentou que, conforme será demonstrado e comprovado, o Acórdão hostilizado deve ser parcialmente reformado, pois os demais produtos adquiridos pelo recorrente que tiveram seus créditos glosados pela fiscalização, também se enquadram em insumos essenciais e consumidos no processo produtivo do recorrente, portanto, dando direito à utilização do crédito de ICMS.

Após tais assertivas, passou 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, classificados por tal razão como insumos de produção e não como bens de uso e consumo*”.

Reiterou 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, 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, sobre as quais discorreu, acrescentando que, com essas etapas concluídas, necessário que se passe pelos processos de acabamento e acondicionamento.

Pontuou que, após a maturação, a cerveja ainda se encontra turva, devido à grande presença de células de leveduras e de partículas de proteínas coaguladas em suspensão, impedindo que a mesma apresente uma característica brilhante e clara. Por tal razão, 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, objetivando estabilizar a dissolução de gás carbônico. Depois, 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, consoante suas características e transferida para os Centros de Distribuição.

Acrescentou, 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), e das instalações, onde a cerveja é produzida, além de procedimentos químicos responsáveis pela manutenção da pureza das matérias-primas que serão

utilizadas.

Prosseguiu afirmando: *“é possível perceber que a linha de produção do recorrente é complexa e envolve a utilização de técnicas físico, química e microbiológicas. Percebe-se, que para a realização de toda esta produção, o recorrente 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, consignou que 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 e jurisprudência pacificada do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

Em seguida, discorreu sobre o aproveitamento de créditos de ICMS em virtude da aquisição de insumos essenciais e consumidos no processo industrial.

Ressaltou que a Constituição Federal, no seu art. 155, § 2º, prevê o direito ao creditamento do ICMS, conforme transcreveu.

Por seu turno, a LC 87/96, nos seus artigos 19 e 20, 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.

Observou, analisando a legislação apresentada, que enquanto o 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”*.

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 nem tampouco a 4ª JF, 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.

Em seguida, destacou 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, ressaltando que esta linha de entendimento é a adotada pelo STJ, conforme decisões que apresenta (REsp 1.090.156/SC, ReI. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010 e AgRg no AREsp 142.263/MG, ReI. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013), destacando da última Decisão passagens do voto

proferido.

Concluiu o tópico aduzindo que: *“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, nos exatos termos do entendimento pacificado pelo STJ”*.

A seguir, teceu comentários a respeito dos produtos autuados como insumos do seu processo industrial, agrupando-os de acordo com o papel desempenhado no processo produtivo e demonstrando as funções desempenhadas por cada um deles 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 esgotamento único 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, e do Acórdão nº 0250-12/02 de 11/07/2002 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: *“Neste sentido, considerando que o BIO DISPERSANTE DIVERGARD INHIBIT é extremamente **essencial** e se **consome integralmente** no tratamento da água que faz parte do processo produtivo da cerveja fabricada pelo recorrente, deve ser reformado o v. acórdão proferido pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal para que seja cancelada a glosa de crédito de ICMS em relação a este produto.”*.

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, Collert, Conj. Reagente Fósforo Ref 2742645 Hach, Extran Alcalino, Hidróxido de Sódio, Iso-octano (2.2.4 - Tirmetil Pentano), Kit Análise de Dióxido de Cloro (CL02), Meio de Cultura NBB A, Meio de Cultura NBB C, Membrana Ester Celulose 0.45µm - branca, Nitrato de Prata, Sílica Gel, Solução 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.

Informou 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 são “efluentes”, disse 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, assegurou que 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 afirmou: *“Portanto, 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 Perceptico 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.

Informou 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 frequência 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, no âmbito desta tese, ratificou serem os produtos autuados imprescindíveis à produção da cerveja, portanto, considerados insumos.

Apresentou, novamente, trecho do Acórdão JF nº 0250-12/02, para afirmar que este Colegiado *“já reconheceu a essencialidade dos produtos utilizados para esterilização dos tanques e tubos de aço”*.

Concluiu dizendo: *“Assim, estes produtos além de serem **indispensáveis** a produção respeitando a exigência do RICMS/BA estão diretamente relacionados à atividade do recorrente, estando em linha com o conceito de insumo de produção disposto na Lei Complementar nº 87 de 1996 e reconhecido pelo STJ, razão pela qual também em relação a estes produtos merece reforma o v. acórdão proferido pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal.”*

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, seriam 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.

Ao final requereu: *“Por todo o acima exposto, requer-se seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para que seja cancelado integralmente o crédito tributário, tendo em vista a demonstração de que os produtos objeto de glosa pela Fiscalização não se tratam de bens de uso e consumo, mas sim de **insumos de produção**, que dão direito ao crédito de ICMS decorrente da sua aquisição, nos termos da Lei Complementar nº 87 de 1996 e jurisprudência pacífica do STJ.”*

VOTO VENCIDO

Consoante detalhadamente relatado, objetiva o Recurso Voluntário farpeado formalizar o

inconformismo do autuado em relação à Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, a qual julgou Procedente em Parte o Auto de Infração epígrafado, sob a acusação de que o contribuinte:

Infração 01 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos exercícios de 2014 e 2015 sendo exigido o ICMS no valor de R\$119.041,59, acrescido da multa de 60%.

De plano, válido destacar que as razões recursais nada trouxeram de novo, capaz de combater o decisório, restringindo-se a repetir as teses da peça impugnatória, nas linhas de que os produtos autuados, e que tiveram o crédito glosado, consistiam em insumos essenciais, indispensáveis e consumidos no processo produtivo do recorrente, os quais dão direito à utilização do crédito de ICMS.

Nesse contexto, o cerne da lide consiste em classificar, ou não, os produtos em questão como insumos essenciais.

Após análise detida dos autos considero razão assistir ao sujeito passivo no tocante ao argumento de que são insumos passíveis de utilização do crédito fiscal.

Sobre essa questão já tive oportunidade de manifestar o meu entendimento, no julgamento do A. I. Nº 206900.0090/15-6, lavrado contra o mesmo contribuinte e cuja infração 05 do referido auto, traz no seu bojo a mesma acusação desse PAF e envolve os mesmos materiais objeto desse Recurso.

Nesse quadro circunstancial, por guardar total identidade com o caso concreto versado, adoto como fundamento de meu Voto, porquanto a ele me associo integralmente, as razões e os fundamentos proferidos no objetivo e bem exposto argumento lançado em decisões do ilustre Conselheiro RODRIGO LAUANDE PIMENTEL, exemplificativamente naquela proferida através do Acórdão nº 0008-11/17, no que tange a infração 5, *verbis*:

(...)

“Passo a análise conjunta das infrações 5 e 6, por terem a mesma matéria de fundo.

O motivo das infrações é a glosa de créditos sobre as aquisições de produtos considerados pela fiscalização como destinados ao de uso e consumo do estabelecimento (infração 05), bem assim o ICMS correspondente ao diferencial de alíquota interestadual nas aquisições destes produtos advindo de outras unidades da Federação (infração 6).

De plano, deixo claro o dissenso quanto à necessidade de integração do produto final, requisito elencado em legislação passada, que não mais vige após a promulgação da Constituição Federal de 1988 e, especialmente, da Lei Complementar nº 87/96.

Pois bem. As infrações ora guerreadas foram assim lançadas, in verbis:

INFRAÇÃO 5 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. (ANEXO J) referente aos produtos relacionados no DEMONSTRATIVO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DEVIDO - MATERIAL DE CONSUMO em anexo. No valor de R\$97.265,72, multa de 60%.

INFRAÇÃO 6 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. (ANEXO E) referente aos produtos relacionados no DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS INDEVIDOS NAS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE CONSUMO em anexo. No valor de R\$262.380,54, multa de 60%.

Portanto, a questão posta em discussão nestas infrações PAF diz respeito, fundamentalmente, à classificação destes produtos.

No entender do n. Relator, todos os produtos relacionados aos mencionados lançamentos são produtos de uso e consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, a teor do quanto previsto no artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA vigente à época dos fatos, bem como impõem o recolhimento do diferencial de alíquotas.

Pela sua importância, transcrevemos as citadas normas, in verbis:

Art. 93. (...)

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

(...)

b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação;

Em sentido oposto, sustenta o Recorrente que ditos produtos se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril e, porquanto, preenchem os requisitos legais para o direito ao crédito do ICMS, conforme o artigo 93, inciso I, alínea 'b', parágrafo 1º, do RICMS/BA-97, então vigente, e abaixo colacionado, in litteris:

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

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

(...)

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

(...)

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, **condiciona-se a que:**

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;

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

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

Portanto, as mercadorias que dão direito ao crédito, devem ter como característica: i) a vinculação à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, ii.a) podendo ser consumidas no processo produtivo (v.g. produtos intermediários – alínea ‘b’) ou ii.b) na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso (v.g. matéria prima ou insumos – alínea ‘c’).

Cabe agora demonstrar o não enquadramento das mercadorias como sendo destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

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

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

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem as alíneas “a” e “b” destina-se a abarcar os produtos intermediários, o material de embalagem, **bem assim as demais mercadorias que, embora**

não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos, tal como estabelecido pelo comando emanado da alínea “a”.

Neste ponto, faz-se cogente apontar o conceito legal das mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, conforme a dicção do inciso V, alínea ‘b’, do artigo 93 do então vigente RCIMS/BA-97, abaixo colacionado:

Art. 93

(...)

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

b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. (grifos meus)

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

O legislador estabeleceu claramente que mercadoria de uso e consumo, que não dá direito ao crédito, é aquela que não é consumida ou não integram o produto final ou o serviço, como elemento indispensável ou necessário.

Logo, dará direito ao crédito caso a mercadoria seja consumida na produção ou integre o produto final, pois, por lógica, será um produto intermediário ou insumo (ambos elementos indispensáveis ou necessários para a produção).

Tal metodologia é provida de extrema razoabilidade na medida em que não seria possível ao legislador, neste caso, prever todas as situações a que a norma de exceção ali estabelecida deve ser aplicada, em vista da diversidade de atividades fabris, comerciais e de prestação de serviços a que ela se destina. Não podemos perder de vista que certos produtos que numa atividade fabril se caracterizam como matérias primas, noutro podem ser tidos como material de consumo e vice e versa.

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

Adotado tal procedimento, será possível inferir com clareza hialina que na atividade de aquisição de mercadoria, matéria prima, produto intermediário, realizada em observância a quaisquer das condições previstas no §1º do então vigente art. 93 do RICMS/BA-97, garante ao adquirente o direito a crédito do imposto destacado no respectivo documento fiscal, exceto se este produto não for efetivamente consumido no processo fabril na condição de elemento indispensável ou necessário à sua consecução.

Cabe trazer à colação, ementa do Recurso Especial nº 1366437/PR, que muito bem tratou sobre a essencialidade na cadeia produtiva como característica definidora do produto intermediário, in litteris:

“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, do 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.

3. De acordo com o contexto fático probatório delineado pelo Tribunal estadual, as telas, mantas e feltros são adquiridos pelo recorrente para serem integralmente consumidos no processo de industrialização do

papel, viabilizando, assim, a sua atividade fim.

Nesse contexto, verifica-se que tais materiais não se enquadram como de uso ou de consumo do estabelecimento, mas, como produtos intermediários imprescindíveis ao processo de fabricação e, por isso, o creditamento correspondente a essas entradas não está sujeito à postergação de que trata o art. 33, I, da LC 87/96.

4. Recurso especial provido.”

(STJ, REsp 1366437/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 03/10/2013 – grifou-se)

Nesta hipótese, e apenas nesta, será considerado como não destinado à industrialização se subsumindo, por conseguinte, ao conceito de material de uso e consumo traçado pelas alíneas “a” e “b” do inciso V do artigo 93.

Entretanto, para o deslinde do feito cabe-me aplicar o quanto disposto na legislação de regência à situação fática dos autos com objetivo de concluir acerca da procedência ou não do lançamento de ofício.

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

Assim, entendo que devam ser excluídos da autuação: ii) os produtos relativos à análise laboratorial e tratamento de efluentes; iii) os produtos relacionados ao sistema de refrigeração (corrshield nt4230, spectrus bd 1500, spectrus ox 1201, gengard gn8102 e gengard gn8203); iv) Sanitização de equipamentos utilizados durante o processo produtivo (divosan osa-n, divosan uniforce detergente, detergente levemente alcalino safefoam vi, detergente acido nap – 040,); v) Combustível para empilhadeiras (gás glp a granel).

Realmente, matéria prima não são, uma vez que não integram o produto final.

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

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no moderno entendimento do que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsumem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea “b” do inciso V do artigo 93, do vigente RICMS/BA-97, devendo, assim, SER GARANTIDO AO RECORRENTE O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO NOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS DE AQUISIÇÃO, BEM COMO DISPENSADO O RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL.

Portanto, as infrações 5 e 6 são Insustentáveis.”

Concludentemente, amparado nos fundamentos antes deduzidos, entendendo ser de Direito e de estrita Justiça, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE a autuação.

VOTO VENCEDOR

Com a devida vênia, venho discordar do voto no nobre conselheiro Relator, que em apertada síntese considerou improcedente a parte residual do lançamento, com a consideração de que:

as mercadorias que dão direito ao crédito, devem ter como característica: i) a vinculação à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, ii.a) podendo ser consumidas no processo produtivo (v.g. produtos intermediários – alínea ‘b’) ou ii.b) na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso (v.g. matéria prima ou insumos – alínea ‘c’).

Ora, evidentemente tal conceito teria que se aplicar aos itens glosados, que o autuante entendeu ser produto para uso e consumo e não intermediário como quer que seja entendido o nobre Relator.

Como bem frisou o julgador a quo, “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”.

Os produtos que permanecem no lançamento, são a seguir descritos: GÁS GLP, BIODISPERSANTES, MATERIAIS DE LABORATÓRIO, PRODUTOS PARA SANITIZAÇÃO E TRATAMENTO DE ÁGUA.

O GLP é utilizado nas empilhadeiras no estabelecimento industrial do impugnante, ou seja, de itens já fabricados, como se aduzir que são produtos intermediários se transportam itens acabados? Ainda que utilizado para transporte de insumos no interior da fábrica, não estabelece qualquer vínculo com o produto, já que sequer entra em contato com o insumo, e poderia ser inclusive transportado por outros meios sem que seja alterado qualquer fator de produção.

O BIO DISPERSANTE DIVERGARD INHIBIT é um inibidor de corrosão e incrustação em processo de tratamento da água, que visa prolongar a vida útil dos equipamentos. Ora, não existe vínculo entre a produção e os materiais empregados na conservação do ativo, havendo total independência. A não utilização dos anticorrosivos em nada impede a produção, e não há que se falar em produto intermediário. Os itens de LABORATÓRIO também não são produtos intermediários, já que apenas se prestam para atestar qualidade do produto acabado, não tendo interferência no processo produtivo, ou no máximo se utiliza para testes de controle ambiental dos dejetos, ou seja, em qualquer hipótese estamos a considerar produtos que tem utilização posterior à própria fabricação o que não se coaduna jamais com o conceito de produto intermediário.

Face ao exposto, voto pela manutenção do acórdão de piso e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente a Decisão de primeira instância que julgou o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **2989583005/16-0**, lavrado contra **CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A**, devendo ser intimado o recorrente 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 nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Ildemar José Landin, Paulo Danilo Reis Lopes e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Valnei Sousa Freire, Luiz Augusto Fernandes Dourado e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de julho de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS