

A. I. N° - 206973.3002/16-0
AUTUADO - AMBEV S.A.
AUTUANTES - IVANA MARIA MELO BARBOSA e AGILBERTO MARVILA FERREIRA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/05/2017

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0052-01/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Ficou demonstrada a destinação ao consumo e não como insumo, conforme sustentado pelo impugnante. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Ficou demonstrada a destinação ao consumo e não como insumo, como aduzido pelo impugnante. Indeferido pedido de perícia. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/09/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$1.520.018,72, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$774.072,57, acrescido da multa de 60%;
2. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$745.946,15, acrescido da multa de 60%.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls.91 a 107). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Informa que reconheceu e efetuou o pagamento dos valores exigidos em relação ao montante principal de R\$25.898,02. Acrescenta que, desse modo, a impugnação restringir-se-á a parcela remanescente, que, segundo diz, é indevida.

Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Observa que a imposição trata sobre quais bens devem ser classificados como bem de uso e consumo, e quais são insumo/material intermediário de produção.

Salienta o impugnante que a Fiscalização atribui à determinada lista de materiais que adquiriu como sendo de uso e consumo, que não dariam direito ao crédito (infração 1) e exigem recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquotas (infração 2), contudo, por entender a imprescindibilidade de tais produtos em seu processo produtivo, os classificam como insumos e materiais intermediários, ensejando, portanto, a tomada de crédito fiscal.

Sustenta que o saldo remanescente do Auto de Infração não deve prosperar, haja vista que a exigência fiscal consiste no fato de a Fiscalização considerar equivocadamente, sem qualquer embasamento técnico, os produtos adquiridos como material de uso e consumo, quando, em verdade, são produtos intermediários/secundários que participam do processo industrial na condição de elementos essenciais à atividade desenvolvida. Acrescenta que, desse modo, sua aquisição autoriza a tomada de crédito fiscal e, implica na inexigibilidade do recolhimento do diferencial de alíquota. Diz que esses são os fatos e passa aos fundamentos para anulação/improcedência do Auto de Infração.

Assevera que não praticou qualquer irregularidade, pois os produtos adquiridos são produtos intermediários, que participam de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, autorizando, desse modo, a tomada e utilização de crédito fiscal.

Registra, a título exemplificativo, que os produtos intermediários cujas aquisições geraram direito a crédito glosado pela Fiscalização, são os seguintes:

- soda cáustica: utilizada no processo produtivo para higienizar e esterilizar os vasilhames de cerveja e refrigerantes, impedindo alteração de composição e qualidade das bebidas em razão de impurezas;
- hipoclorito de sódio: produto químico utilizado no tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo. Água é o principal insumo do produto fabricado, e deve atender a exigências de qualidade e pureza fixadas pelos órgãos de vigilância sanitária e defesa do consumidor. Tornando essencial a participação do referido produto no processo produtivo da Contribuinte;
- aditivo garante a integridade das embalagens, aditivo pré enxágue da lavadora de garrafas e aditivo para tratamento de água das torres: como o próprio nome discorre, são utilizados para garantir a integridade do produto final;
- gás liquefeito de petróleo – GLP: utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo;
- lubrificante esteira dicolube: utilizado nas esteiras da linha de envasamento;

Alega que é imprescindível a produção de perícia técnica que poderá comprovar que estes e outros insumos são indispensáveis e de uso exclusivo no seu processo produtivo, sem qualquer outra destinação em seu empreendimento.

Sustenta que, pela destinação dos produtos mencionados no Auto de Infração, percebe-se que estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo, sendo certo que, a ausência de qualquer deles influencia diretamente na composição e na qualidade dos produtos finais, no caso cervejas e refrigerantes. Diz que, sem eles, em verdade, o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade.

Observa que os produtos listados na autuação são integralmente consumidos no processo industrial, em prazo inferior ao período de um ano, e caracterizam-se por serem fatores produtivos necessários à fabricação do produto final.

Aduz que, dessa forma, uma vez utilizados essencialmente no processo produtivo, e mesmo que não façam parte diretamente da composição do produto acabado, não há como descaracterizá-los como insumos intermediários para reclassificá-los como bens de uso ou consumo, como pretende fazer entender o Fisco.

Ressalta que, além disso, sendo indústria do gênero alimentício, está obrigado a seguir os regulamentos da ANVISA (Portarias SVS/MS 326/97 e 540/97) (doc. 07), quanto, por exemplo, a lavagem (e seus agentes), higienização dos recipientes que conterão o produto final (bebidas) e lubrificação dos equipamentos, de modo a impedir que impurezas e elementos externos alterem sua composição e qualidade.

Observa que o uso de certos agentes de lavagem, como a soda cáustica, por exemplo, decorrem da necessidade de observância de tais parâmetros cogentes indicados pela ANVISA, de modo a garantir a composição dos produtos finais e suas qualidades químicas e para o consumo. Trata-se, pois, de verdadeiro insumo à atividade da Impugnante, que, a despeito de não se integrar às cervejas e refrigerantes fabricados, perfazem verdadeiros e indispensáveis produtos intermediários em seus fabricos. Diz que, assim sendo, não há que se falar em crédito indevido ou em diferencial de alíquota.

Alega que, se tais elementos não interferissem diretamente na composição e características essenciais do produto final não seriam objeto de regulamentação da ANVISA, donde se conclui, sem sombra de dúvida, tratarem-se de insumos da produção, ainda que não se incorporem

definitivamente ao produto final.

Ressalta que, exatamente por tais razões, ao analisarem o Auto de Infração em questão (sic), os Conselheiros Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauande Pimentel e Rosany Nunes de Mello Nascimento, declararam voto pela improcedência do lançamento pertinente às infrações ora impugnadas (doc. 05). Reproduz o teor do referido voto.

Salienta que, desse modo, tanto a divergência de metade dos Conselheiros no julgamento do CONSEF/BA, bem como o elucidativo voto consignado no Acórdão administrativo, factual que os materiais elencados no lançamento fiscal não são de uso ou consumo conforme consignado no lançamento vergastado, mas sim produtos intermediários, que participam efetivamente de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele empregados, autorizando não só a tomada e utilização de crédito, mas a não exigência de qualquer imposto remanescente.

Retomando o exemplo da soda cáustica, diz que é o único produto capaz de esterilizar de modo eficaz os vasilhames, nos quais serão engarrafadas as bebidas que produz, conforme atestado em Laudo Técnico elaborado pelo seu Engenheiro Químico.

Alega que sendo a soda cáustica essencial a uma das etapas da cadeia de produção, no caso lavagem, higienização e esterilização dos vasilhames, percebe-se tratar-se de verdadeiro insumo da cadeia produtiva e não material de uso ou consumo, como pretende a Fiscalização, porquanto integra diretamente o processo fabril, como produto intermediário, gerando, necessariamente, o direito à utilização do crédito tributário e a não exigência de diferencial de alíquota, nos termos do art. 93, I, “b” do Decreto nº 21.400/2002 (RICMS/BA) e art. 20, da Lei Complementar n. 87/96. Reproduz os referidos dispositivos normativos.

Frisa que se verifica que a legislação confere direito ao crédito desde que a mercadoria adquirida esteja vinculada à industrialização, seja consumida no processo industrial ou integrem o produto final, constituindo-se elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, como é o caso em apreço.

Assevera que, conforme visto, o direito ao crédito incide se o produto intermediário integrar o final ou se não o integrar, for consumido no processo produtivo, como ocorre no caso em tela, não apenas com a soda cáustica, mas como todos os demais reputados pelo Fisco como “bens de uso ou consumo”.

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

Consigna que no tópico atinente à produção de refrigerantes, a autoridade governamental pontua todo o processo de industrialização da referida bebida, mencionando no tópico da fabricação propriamente dita do refrigerante, duas etapas essenciais, sem as quais não há o fabrico do produto comercializado, quais sejam: (i) a diluição e carbonatação; e (ii) a lavagem de garrafas, apontando a soda cáustica como insumo dessa etapa da cadeia produtiva. Transcreve o texto atinente à lavagem de garrafas. Ainda apresenta o fluxograma contido no estudo aduzido, o qual, segundo diz, demonstra que o envase (ou engarrafamento) de refrigerantes é uma das etapas do processo fabricação. Diz que, desse modo, sendo a soda cáustica utilizada nessa etapa não há que se negar a sua característica de insumo. Acrescenta que, para que não reste qualquer dúvida de que a soda cáustica é insumo, ainda descreve o referido estudo: “*a. Insumos utilizados. a.4) Outros insumos. Alguns valores de referência para produtos auxiliares são [3]: soda cáustica: 0,5 a 1,0 kg (30% NaOH)/ hl cerveja, dependendo da eficiência das lavagens realizadas;*”.

Menciona que a discussão em comento não é nova, mas já encontra linha de solução no âmbito do próprio Conselho da Fazenda Estadual do Estado da Bahia, conforme excertos de textos extraídos dos Acórdãos CJF Nº 0129-11/07 e JJF Nº 0079-01/02. Cita ainda outros julgados deste CONSEF sobre matéria semelhante, no caso os Acórdãos CFJ nº 0250-12/02 e JJF nº 0431.01/03.

Assinala que, no Poder Judiciário, a matéria já foi vastamente apreciada, e em linha com o entendimento que defende, conforme se observa de recente julgado proferido pelo Juízo da 11ª

Vara da Fazenda Pública de Salvador, em setembro de 2015, nos autos do processo 0508386-56.2014.8.05.0001 (doc.08), cujo teor transcreve.

Frisa que, conforme firmado na jurisprudência aduzida, na sua atividade de produção da cerveja e refrigerante, faz-se necessário a aplicação dos produtos de higienização, tratamento na estação de efluentes, no laboratório em agentes nocivos à matéria-prima principal, bem como produtos de lubrificação necessários à manutenção da atividade industrial propriamente dita, razão pela qual os produtos autuados caracterizam-se como produtos intermediários de produção, e autorizam a tomada de crédito fiscal. Neste sentido, invoca e reproduz lição de Roque Antônio Carrazza. Acrescenta que, essa é também a disciplina traçada por outros diplomas legislativos, como o Regulamento do IPI, Decreto nº 7.212/2010, ao tratar do direito a crédito de tal imposto, que também está sujeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Diz que, conforme se depreende, o que caracteriza o produto como intermediário é o desgaste, o consumo contínuo, gradativo, progressivo, seja ele físico ou químico, desde o início de sua utilização no processo produtivo, até a sua inutilização, por força de sua finalidade específica no processo industrial. Neste sentido, reproduz excertos do texto do Acórdão nº 14.317/01, Auto de Infração nº 01.000137201-96, Acórdão nº 14.317/01, do Tribunal Administrativo da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais.

Reitera que a soda cáustica (hidróxido de sódio), os aditivos, gás liquefeito de petróleo – GLP, hipoclorito de sódio, lubrificante esteira dicolube, sanitizante ácido divoson forte, dentre outros listados pela Fiscalização, portanto, encaixam-se nesse contexto, porque são consumidos diretamente e se desgastam no seu processo industrial, sendo indispensáveis ao fabrico de cervejas e refrigerantes, gerando, pois, direito a crédito e o não recolhimento do diferencial de alíquota.

Registra que essa a intelecção dos precedentes administrativos acerca de tais insumos, sendo certo que os mesmos “*(...) geram direito ao crédito (...), uma vez que possuem vinculação direta ao processo produtivo, pois necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento que é a produção de cerveja e refrigerante (...)*” (SEFAZ-BA, CONSEF, Acórdão JJF nº 0079-01/02). No mesmo sentido, o TJ-SC, Apelação Cível nº 1998.012578-2, Rel. Des. Newton Trisotto.

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

Quanto ao gás liquefeito de petróleo (GLP), cita o Tribunal de Justiça de Pernambuco, que julgando o recurso de agravo nº 0002164-41.2010.8.17.0000 (0208011-9), interposto pelo Estado de Pernambuco contra a Refrescos Guararapes Ltda. (Coca-Cola), classificou o gás liquefeito de petróleo (GLP) utilizados nas empiladeiras dentro do processo produtivo, como sendo material imprescindível para a atividade industrial, em respeito, sobretudo, ao princípio da não-cumulatividade. Afirma que, inclusive, o mesmo raciocínio pode ser utilizado para o Gás Natural Petróleo – GNP INDUSTRIAL, que é utilizado com a mesma finalidade do GLP e, como a sua própria nomenclatura já trata de deixar claro, participa do processo industrial, sendo, portanto, indiscutivelmente um produto intermediário. Assinala que, no mesmo sentido, entendeu o a Gerência Executiva de Julgamento de Processos da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba, em decisão que julgou totalmente improcedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001817/2009-89, Processo nº 12556220090, cujos excertos da decisão reproduz.

Diz que se conclui que a percepção do que vem a ser insumo/produto intermediário é questão complexa que, deve levar em conta concretamente a atividade desenvolvida pelo contribuinte, verificando quais os produtos a ela essenciais e indispensáveis, para, a partir daí, e por exclusão, indicar quais aqueles destinados unicamente ao seu uso ou consumo. Trata-se, pois, de verificação casuística, sem fórmula pré-estabelecida, como a incorretamente na autuação. Registra que, neste sentido, são os entendimentos do Colendo STJ e do Egrégio TRF da 4ª Região,

cujas decisões transcreve parcialmente. Diz que o Tribunal Administrativo da Bahia (CONSEF) também vem trilhando o entendimento pela aplicação do princípio da não-cumulatividade e da essencialidade do produto no processo industrial, como o Acórdão CJF 0186-11/02.

Alega que, diante do explanado, não admitir a natureza de produtos intermediários aos acima elencados e todos os demais “descaracterizados” no Auto de Infração, impedindo-se, pois, o creditamento do ICMS pago em suas aquisições e exigindo o diferencial de alíquota, representa verdadeira violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade e a todos os preceitos acima vertidos.

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

Assevera que as pretensas restrições ao creditamento conferidas por legislações infraconstitucionais colidem com a Constituição Federal, na medida em que esta não criou qualquer limitação ao direito de crédito, salvo no que tange às operações isentas ou não sujeitas à incidência.

Acrescenta que tal intelecção decorre da constatação de que as hipóteses taxativas de restrição ao creditamento ou de anulação dos créditos gerados restringem-se àquelas previstas no art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, da CF, segundo as quais *“a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes (alínea ‘a’) e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (alínea ‘b’). ”*

Observa que o texto constitucional apenas determinou o cancelamento de crédito de ICMS, limitando, assim, a regra da não-cumulatividade às hipóteses em que as operações de aquisição de mercadorias forem gravadas por isenção ou não-incidência. Neste sentido, invoca e reproduz comentário de José Eduardo Soares de Melo atinente ao art. 20, da LC n. 87/96. Diz que, como não poderia ser diferente, o RICMS-BA, concretiza tais preceitos no seu art. 93 cuja redação transcreve.

Salienta que, mesmo que a Autoridade Fiscal não concorde com o seu entendimento, ainda sim deveria vigorar o conceito abrangente de insumos para definição dos bens passíveis de creditamento, com vistas a respeitar o dispositivo do artigo 110 do Código Tributário, e à definição dada pelo direito privado do que integra os custos de produção. Acrescenta que, a partir das disposições do artigo 110 do Código Tributário Nacional e do conceito de “custos de produção”, é certo que as restrições impostas pela Fiscalização não são lícitas, sendo essa mais uma razão pela qual deve ser anulado o lançamento impugnado.

Aduz que, diante de toda questão desenvolvida, e para que não paire qualquer dúvida, uma vez que a Fiscalização classifica os produtos adquiridos com uso ou consumo quando os mesmos são intermediários, porquanto essenciais ao processo industrial, a realização da perícia técnica se torna relevante e indispensável, seja para constatação da real classificação de tais bens, seja para a revisão contábil dos créditos tomados, a fim de averiguar a regularidade dos mesmos.

Conclui que, diante do exposto, não restam dúvidas quanto à regularidade do seu procedimento, devendo o lançamento impugnado ser declarado improcedente.

Prosseguindo, consigna que, mesmo diante da comprovação da improcedência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal. Alega que duas razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

No que atine ao primeiro ponto, diz que cediço é que penalidades de tal jaez dependem da

demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, a qual não foi realizada no feito administrativo subjacente. Em casos como tais, os pretórios administrativos entendem pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante. Apresenta como exemplo arresto proferido pelo CARF. Diz que, inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Quanto à segunda razão, alega que a multa imposta viola frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal. Neste sentido, invoca e reproduz lição de Ricardo Corrêa Dalla, assim como decisões do Supremo Tribunal Federal.

Conclusivamente, requer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável, entre 20% e 30%.

Finaliza a peça defensiva requerendo a improcedência do Auto de Infração, no tocante a infração remanescente. Requer, ainda, subsidiariamente, a nulidade da multa aplicada, ou, ao menos, sua redução a um patamar razoável, entre 20% e 30%. Protesta provar o alegado por todos os meios de provas permitidos em direito, tais como a juntada posterior de documentos, e, em especial, perícia, o que requer, sob pena de cerceamento de defesa.

A Informação Fiscal foi prestada por um dos autuantes (fls.181 a 184). Registra o Auditor Fiscal que constatou nos Sistemas SEFAZ o recolhimento do valor do débito reconhecido pelo autuado.

Consigna que, apesar de o autuado não identificar quais dos documentos fiscais relacionados no Demonstrativo de fls. 08 a 78 e, consequentemente, não ser possível indicar quais itens anteriormente considerados “produtos intermediários” passaram a ser considerados “material de uso/consumo”, apresentará a informação fiscal a partir dos argumentos apresentados pelo impugnante. Assinala que a planilha elaborada pelo impugnante informando a utilização dos produtos que a autuação considera material de uso e consumo se encontra acostada às fls. 79 a 81.

Observa que o RICMS/BA e a orientação da SEFAZ no que diz respeito à "eterna" discussão sobre a utilização de crédito fiscal na aquisição de produtos que não integram o produto final ou que sejam não essenciais à sua fabricação levou a glossa dos créditos relativos aos produtos listados no demonstrativo.

Assegura que os documentos anexados na peça defensiva e documentos fiscais apontados no demonstrativo só ratificam a autuação. Diz que os documentos fiscais comprovam que, de fato, os produtos cujos créditos foram glosados coincidem com os produtos constantes dos documentos fiscais.

Ressalta que o autuado entende que tem o direto de utilizar crédito fiscal do ICMS de toda e qualquer aquisição para o processo produtivo, por se tratar de direito constitucionalmente concedido. Registra que não irá analisar inconstitucionalidade por não ser de sua alçada.

Diz que para o Auditor Fiscal da SEFAZ/BA cabe cumprir as normas regulamentares e orientação do órgão a que está vinculado, sendo isto o que foi feito.

Diz que alegação defensiva de que usa soda cáustica e hipoclorito de sódio no tratamento de água e lavagem de vasilhames porque a ANVISA exige não é razão para utilização de crédito na aquisição de soda cáustica, o produto - refrigerante e/ou cerveja, pode ser envasado em vasilhame PET ou lata, por exemplo, ou seja: o mesmo refrigerante e a mesma cerveja pode ser colocada à venda para o consumidor sem que a soda cáustica participe do processo produtivo. Afirma que isso demonstra que a soda cáustica não é "indispensável" na fabricação do produto final refrigerante nem do produto final cerveja.

Acrescenta que, do mesmo modo, os aditivos, que são muitos, utilizados até para a assepsia e sanitização de equipamentos na área de produção.

Quanto aos lubrificantes das esteiras e de motores, diz ser verdade que os equipamentos estão instalados na área produtiva, porém, a lubrificação é manutenção de equipamento não tendo

qualquer relação com o produto final na qualidade de elemento indispensável. Acrescenta que a opção por esse ou aquele tipo de transporte dos vasilhames na linha de produção está diretamente ligada à conveniência do autuado em estar sempre à frente da concorrência no que se refere à automação.

No tocante ao gás liquefeito de petróleo (GLP) utilizado como combustível para as empiladeiras que fazem o transporte no processo produtivo, diz que não integram o produto nem é imprescindível ao processo produtivo, sendo o uso deste ou daquele combustível e até mesmo o uso das empiladeiras na área de produção uma opção gerencial do autuado e não interfere no produto final.

Afirma que a utilização de crédito fiscal na aquisição de tais produtos não encontra respaldo na legislação, a qual está vinculada. Registra que não discute o princípio constitucional da não-cumulatividade e, portanto, a glosa deve ser mantida.

Ressalta que esta não é a primeira vez que lavrou Auto de Infração contra o autuado glosando o crédito de idênticos produtos, muitos dos quais já foram julgados procedentes em Primeira e Segunda Instância do CONSEF. Acrescenta que, anexou os Acórdãos JJF Nº. 0272-03/14, JJF Nº. 0148-03/15, JJF Nº 0038-05/16 todos julgados procedentes pelo CONSEF e o Acórdão CJF Nº. 0148-05/14 que manteve a decisão recorrida referente ao Acórdão JJF Nº. 0038-05/14, fls. 185 a 222.

Finaliza a peça informativa mantendo o Auto de Infração. Sugere que o impugnante apresente relação dos itens constantes do Demonstrativo de fls. 8 a 78, que reconheceu como devido e totalizou R\$25.898,02, para que não haja dúvida em relação a quais itens e notas fiscais, reconheceu como devida a exigência, pois apenas está claro o valor reconhecido.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado. A primeira infração diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. A segunda infração refere-se à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

De início, cabe observar que se trata de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, inclusive com diversas autuações contra o mesmo contribuinte que figura no polo passivo do Auto de Infração em questão, sendo o entendimento prevalecente de que os produtos arrolados na autuação não têm a natureza de insumos, mas sim de uso/consumo, portanto, não gerando as suas aquisições direito a crédito fiscal e, por consequência, sendo exigível o ICMS referente à diferença de alíquotas.

Verifico que consta dos autos laudo técnico trazido pelo próprio autuado, sobre a utilização de produtos arrolados na autuação atinentes ao seu processo produtivo, bem como que a Fiscalização elaborou planilha demonstrando a função, a destinação, o momento de utilização de cada produto relacionado no levantamento fiscal, no processo industrial do autuado.

Vejo também que o autuado recebeu cópias dos elementos que embasam a autuação, o que lhe possibilitou exercer plenamente o seu direito de defesa e do contraditório, conforme se constata da análise da peça de Defesa e demais elementos que colacionou aos autos.

No presente caso, considero que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para decisão da lide, razão pela qual, com fulcro no art. 147, II, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido de perícia formulado pelo impugnante.

Constatou que o impugnante conduz a sua argumentação sustentando, em síntese, a improcedência da glosa dos créditos fiscais por ter sido feita com base em itens que deveriam ter sido considerados como produtos intermediários, pois os referidos produtos estariam vinculados

e seriam consumidos no seu processo produtivo.

O impugnante argumenta que os bens adquiridos são utilizados como produtos intermediários em seu processo industrial, descrevendo a participação de cada um dos materiais em seu processo produtivo. Alega que apesar de não entrarem na composição das mercadorias fabricadas e comercializadas em seu estabelecimento, no caso cerveja e refrigerante, a ausência desses materiais inviabilizaria a sua produção.

Assevera que a exigência tributária não tem procedência, tendo em vista que a autuante não observou as características técnicas dos materiais, concluindo de forma equivocada que se referem a bens de consumo.

Observo, também, que a Fiscalização tem entendimento contrário ao do impugnante, por entender que os aduzidos materiais, por se destinarem ao uso e consumo, não se constituem em produtos intermediários e, consequentemente, não dão direito ao crédito fiscal, gerando, por essa razão, a obrigação de pagamento do ICMS atinente à diferença de alíquotas.

A análise dos elementos acostados aos autos aos autos permite concluir que as mercadorias arroladas na autuação têm a natureza de material de uso e consumo, haja vista que utilizados na limpeza e lubrificação dos equipamentos da área industrial do estabelecimento autuado, conforme descrição trazida pelo próprio impugnante.

Vale observar que, para serem considerados como produtos intermediários é condição indispensável que estes sejam consumidos no processo produtivo ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua composição, conforme previsto na legislação.

Conforme consignado acima, apesar das alegações defensivas, a matéria objeto da autuação tem sido recorrente no âmbito deste Conselho de Fazenda Estadual, especialmente no que diz respeito à efetiva participação de determinados produtos nos específicos processos produtivos, bem como dos limites pouco claros do que podem ser produtos intermediário e bens de uso e consumo, o que determina a possibilidade de aproveitamento créditos fiscais ou mesmo a sua glosa, por parte da Fiscalização, quando referidos créditos fiscais são utilizados indevidamente.

Vale reiterar que o entendimento prevalecente neste CONSEF aponta no sentido de que, para admissibilidade do crédito fiscal, necessariamente, o produto deve ter contato direto com o produto que encerra a sua fase de circulação econômica, ou seja, ser consumido na produção ou fisicamente integrar o produto final, tudo em estrita observância da legislação do ICMS.

A análise dos demonstrativos que embasam a autuação, acostados às fls. fls.08/78, permite constatar que os produtos arrolados no levantamento levado a efeito pelos autuantes são utilizados para inibir corrosão, aumentar a vida útil dos equipamentos, lavagem, manutenção e lubrificação de máquinas, abastecimento de empilhadeiras, portanto, não participam diretamente na elaboração do produto final. Nos referidos demonstrativos claramente se verifica que os itens arrolados na autuação têm a natureza de materiais de uso ou consumo, a exemplo do gás GLP, óleo lubrificante industrial, fonte de alimentação, rolamento, retentor, graxa, detergente, esteira, arruela, parafuso, parafuso, porca, tarugo, prego, sensor, etc.

É inegável a importância da participação de cada um desses produtos, no processo fabril do autuado, porém, à luz da legislação do ICMS, não estando tais produtos em contato direto com o bem produzido ou não se desgastando no processo de produção do bem final, por certo que não são considerados intermediários e não geram direito ao creditamento.

Na realidade, apesar de importantes, desempenham um papel secundário e em alguns casos paralelo ao processo produtivo, não sendo também possível dizer-se que podem ser classificados como matérias primas, produtos intermediários essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis.

Vale ressaltar, inclusive, que a jurisprudência deste CONSEF, no caso específico de empresas fabricantes de bebidas em geral, aponta neste sentido, de acordo com reiteradas decisões, na primeira instância e confirmadas pelas Câmaras de Julgamento, a exemplo dos Acórdãos JJF 0032-04/08, CJF 0201-11/06 e CJF0129-11/07,

A título ilustrativo, reproduzo abaixo, excertos do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, no Acórdão CJF Nº 0129-11/07, que trata de situações que têm similitude com o presente caso, haja vista que se refere à utilização indevida de crédito fiscal e à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual:

[...]

“É necessário que se saliente 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: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário; caso contrário, deve ser definido como material de consumo.

Observo que esse entendimento está perfeitamente de acordo com a definição que o RICMS/97 estabelece para as mercadorias de uso e consumo do estabelecimento (artigo 93, inciso V, alínea “b”): “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 é o caso das mercadorias objeto desta autuação, que não se consomem efetiva e diretamente no próprio processo industrial de cerveja do recorrente.

Dito isso, entendo que os produtos em questão, à luz da legislação e da jurisprudência deste CONSEF, não possibilitam à autuada a utilização dos créditos fiscais como procedido, devendo neste caso ser mantida a autuação.”

Diante disso, considerando que os materiais adquiridos pelo impugnante são destinados ao uso e consumo do seu estabelecimento, portanto, sendo vedada a utilização do crédito fiscal destacado nos documentos fiscais respectivos e gera a obrigação de pagamento do ICMS concernente à diferença de alíquotas, as infrações 1 e 2 são subsistentes.

No que diz respeito às alegações defensivas referentes às multas indicadas no Auto de Infração, no sentido de que dizem respeito à desobediência aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, assim como que são onerosas e configuram enriquecimento ilícito, cumpre observar que, falece competência a este órgão julgador administrativo apreciar questões atinentes à constitucionalidade da norma, consoante estabelece o art. 167, I, do RPAF/BA.

No que concerne ao pedido de redução da multa, consigno que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, a competência para sua análise é da Câmara Superior deste CONSEF.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206973.3002/16-0, lavrado contra AMBEV S.A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.520.018,72, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ- JULGADOR