

**A. I. Nº - 278936.0003/17-3**  
**AUTUADO - DAIRY PARTNERS AMERICAS MANUFACTURING BRASIL LTDA.**  
**AUTUANTE - LUCIANO DE SOUZA VELOSO**  
**ORIGEM - IFEP SUL**  
**PUBLICAÇÃO – INTERNET – 28.12.2017**

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0247-04/17**

**EMENTA. ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 29/03/2017, exige ICMS no valor de R\$257.822,36, em razão da falta de recolhimento da diferença de alíquota, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos exercícios de 2013, 2014 e 2015 (exceção dos meses de outubro e novembro). Multa de 60%.

Impugnando o lançamento fiscal, através de advogados legalmente constituídos (fls. 20/32), o autuado indica a tempestividade de sua defesa, a infração a ele imputada e passa a argumentar a respeito da improcedência da ação fiscal, uma vez que os produtos autuados participam diretamente do seu processo produtivo e são absolutamente indispensáveis para a fabricação dos produtos derivados do leite.

Não discorda de que o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal - CF dispõe a respeito do diferencial de alíquota, porém ela somente é devida nas operações interestaduais de mercadorias destinadas à consumidor final e para o uso e consumo do estabelecimento. É por tal motivo que o art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS/BA assim também prevê. Entretanto, a acusação é improcedente, tendo em vista que os bens objeto da autuação são produtos intermediários, pois participam diretamente do seu processo produtivo e são absolutamente essenciais para a fabricação do leite. Assim, não é consumidor final desses bens, dado que, por se tratar de insumos, são eles incorporados ou integra, de alguma forma, o produto final.

Afirma que a qualidade de produto intermediário dos bens adquiridos se justifica no âmbito do seu processo produtivo, empresa do Grupo Nestlé responsável pela fabricação de produtos derivados de leite e produtos refrigerados da marca Nestlé. Nesse contexto, o seu estabelecimento em Itabuna dedica-se, primordialmente, à fabricação de leite em pó.

Ressalta de que a fabricação de produtos alimentícios, especialmente de derivados de leite, demanda cuidados especiais com a qualidade dos insumos utilizados e com a higiene, com o objetivo de evitar qualquer tipo de contaminação, estando a empresa sujeita a rigorosas normas procedimentais e de rígidos controles de higiene determinados pela ANVISA.

Em assim sendo, continua, “*para a produção de derivados de leite é necessária uma série de equipamentos e bens, por assim dizer, específicos, os quais são essenciais para garantir os padrões de qualidade dos produtos da marca Nestlé*”. Por exemplo:

. A assepsia das instalações fabris, sobretudo das esteiras, tubos, registros de todos os equipamentos da linha de produção que, de alguma forma, têm contato com o produto final.

. Como a fabricação de derivados de leite exige cuidados especiais com a qualidade dos insumos utilizados, é imprescindível a realização de testes da água e do leite utilizados na produção para garantir a qualidade do produto final. É por meio desses testes que se verifica eventual contaminação da água e características como acidez e gordura do leite, entre outras.

Portanto, “os rígidos padrões de higiene e qualidade que devem ser observados na fabricação de qualquer leite em pó – e especialmente dos leites em pó Nestlé – faz que certos bens sejam indispensáveis ao processo produtivo. E é exatamente a essencialidade desses bens, aliada à sua íntima participação no processo fabril, que os caracteriza como produtos intermediários do processo produtivo da Requerente. Logo, bens cujas aquisições originárias de outras unidades da Federação não implicam na necessidade de recolhimento do diferencial de alíquota, por se tratar de verdadeiros insumos industriais”, justificando, desta forma, a ausência do recolhimento do diferencial de alíquota.

Na presente autuação, a fiscalização exigiu o imposto em relação aos seguintes produtos:

ACIDO NITRICO 53 A GRANEL
PEROXIDO DE HIDROGENIO TIPO ASEPTICPER
VALVULA TETRA PAK PN 90511 2291
DETERGENTE CLORADO EASYFOAM 56KG
MASTERCLEAN LIQUIDO SU 169
DETERGENTE CONCENTRADO CLAX 2CLI 200 S
SABONETE LIQ S AROMA SUMASEPT 20L
CLAX 3 TP1 3000
CLAX 4 RP1 CLOR
DETERGENTE NEUTRO ALLCLEAN 26KG
DESINFETANTE DIVOSAN S1
SABONETE LIQUIDO LIMP PESADA DAS MAOS
DESINFETANTE ACIDO PERACET LIQ 30KG
CAREFREE
DRY CLEAN 24KG

Diz que 98,33% do valor do imposto exigido correspondem às aquisições de dois produtos, quais sejam, o ácido nítrico e o peróxido de hidrogênio, produtos estes intrinsecamente relacionados ao processo de fabricação do leite. E para demonstrar a utilização de cada um desses produtos, apresenta um “dossiê” contendo informações e ilustrações que explicam de forma sintética o emprego dos bens adquiridos no contexto de seu processo fabril (doc. 6), afora que apresenta as seguintes considerações:

*Conforme se pode observar, referidos produtos são fundamentalmente utilizados para realização de um processo denominado “Cleaning In Place” ou CIP. O CIP destina-se à remoção das sujidades geradas durante o processo produtivo, e dá-se por meio da sanitização dos equipamentos visando reestabelecer os níveis microbiológicos aceitáveis de modo a preparar a linha para um novo ciclo de produção.*

*O ácido nítrico é necessário para a remoção dos minerais que ficam depositados nos equipamentos, conforme informações técnicas fornecidas:*

*“Material: Ácido Nítrico 53%”*

*Utilização:*

*. PTAR – Planta Tratamento de Águas Residuárias: Processo de tratamento de efluentes industriais e sanitários*

*. Limpeza CIP: Processo de limpeza automatizada de tubulações, tanques e instalações sanitárias utilizadas no processo produtivo.*

Já o peróxido de hidrogênio é responsável pela assepsia do material de embalagem antes do envasamento do produto:

“Material: Peróxido de Hidrogênio tipo Asepticper”

Utilização:

. Envase UHT: Produto responsável pela assepsia do material de embalagem Tetra Pak antes do envase propriamente dito.”

Diz importante ressaltar que todos os equipamentos que compõem a sua linha de produção (tubulações, bombas, tanques, evaporador, trocadores de calor, desnatadeira, filtros, entre outros) necessitam da limpeza CIP, de modo que os materiais utilizados nesse processo são absolutamente essenciais para a fabricação do leite em pó Nestlé.

E que além dos produtos utilizados no processo de limpeza CIP, de igual forma, foram autuados produtos utilizados para a realização de testes laboratoriais do leite adquirido dos fornecedores e da água utilizada no processo produtivo, que são absolutamente imprescindíveis para garantir a qualidade do produto final. Ressalta de que por meio desses testes laboratoriais se verifica eventual contaminação da água e características como acidez e gordura do leite, entre outras.

Para corroborar seu argumento apresenta trecho do Acórdão CJF nº 079-12/04, observando de que nesta decisão ficou decidido que “os materiais utilizados na limpeza e assepsia de garrafas devem ser considerados essenciais ao processo produtivo do contribuinte, justamente em razão das peculiaridades que envolvem o seu ramo de atividade. Por essa razão, esses produtos não podem ser considerados como bens de uso e consumo do estabelecimento, mas sim parte essencial do processo produtivo da empresa, caracterizando-se, portanto, como produtos intermediários”. E no caso presente, “também em virtude das peculiaridades inerentes à sua atividade, os materiais utilizados na limpeza e assepsia da linha de produção são indispensáveis para a produção do leite em pó”.

Afirmando ter demonstrada a sua não obrigatoriedade em recolher o diferencial de alíquota, requer a improcedência da autuação.

Passa a discorrer sobre o caráter abusivo e confiscatório da multa aplicada. Lembra as determinações do art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN e do art. 150, IV, da Constituição Federal. Traz decisões do STF para corroborar sua alegação para afirmar que a multa aplicada, além de desproporcional, também é confiscatória.

Conclui sua defesa, requerendo:

(i) os produtos adquiridos pela Requerente não são bens para uso e consumo do estabelecimento, mas sim produtos intermediários, de modo que a Requerente não é consumidora final desses bens, de modo que, portanto, não é devido o diferencial de alíquota sobre essas aquisições;

(ii) as penalidade imposta no Auto de Infração é abusiva, extrapola o razoável e, sobretudo, contrariam a jurisprudência predominante do STF e o artigo 150, inciso IV, da CF, que veda a aplicação de penalidades desproporcionais à suposta infração cometida.

(iii) Julgado improcedente o Auto de Infração.

(iv) Caso necessária, a realização de diligência, nos termos do art. 145 do RPAF/BA, a fim de que não fiquem dúvidas sobre a inconsistência do trabalho fiscal.

(v) Protesta pela posterior juntada de documentos que se façam necessários para o correto julgamento do lançamento tributário.

Por fim, indica o seguinte endereço para recebimento das intimações relativas a este processo: Lobo & de Rizzo Advogados: Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3900, 3º andar, Itaim Bibi, CEP 04538-132, São Paulo, Capital, aos cuidados do Senhor Marcelo Bez Debatin da Silveira.

O autuante presta sua informação fiscal (fls. 84/87). Após sintetizar a defesa apresentada, as refuta em sua totalidade, tendo em vista que a utilização dos produtos autuados não guarda relação direta com os produtos finais fabricados. Que na verdade são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo, pois utilizados para higiene e assepsia dos equipamentos e instalações, conforme descrito na própria defesa.

Observa que tal matéria já foi objeto de profunda discussão neste CONSEF e apresenta o inteiro teor dos Acórdãos: CS Nº 0037-21/05, CJF Nº 0148-11/15 e JJF Nº 0241-04/16.

Requer a procedência do Auto de Infração.

## **VOTO**

A infração do presente Auto de Infração exige imposto tendo em vista a falta de pagamento da diferença de alíquota pelas aquisições de material de uso e consumo do estabelecimento autuado.

Preliminarmente rejeito o pedido de diligência 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, do RPAF/BA.

O autuado afirma que todos os produtos autuados não são bens para uso e consumo do estabelecimento, mas sim produtos intermediários que participam diretamente do seu processo produtivo, primordialmente do leite em pó, produto que fabrica. Portanto, não sendo consumidora final desses bens, não é devido o diferencial de alíquota sobre essas aquisições.

Ressalta que para a produção de derivados de leite é necessária uma série de bens específicos que garantam os padrões de qualidade dos seus produtos, a exemplo da assepsia das instalações fabris, sobretudo das esteiras, tubos, registros de todos os equipamentos da linha de produção que, de alguma forma, têm contato com o produto final. Além do mais, como a fabricação de derivados de leite exige cuidados especiais com a qualidade dos insumos utilizados, é imprescindível, a realização de testes da água e do leite utilizados na produção para garantir a qualidade do produto final (eventual contaminação da água e características como acidez e gordura do leite, entre outras), o que os caracteriza como produtos intermediários do seu processo produtivo.

Tece as seguintes considerações a respeito dos seguintes produtos autuados, baseado em informações químicas que apensou aos autos (fls. 50/51), que são utilizados para realização do processo denominado “Cleaning In Place” ou CIP que é a *“remoção das sujidades geradas durante o processo produtivo, e dá-se por meio da sanitização dos equipamentos visando reestabelecer os níveis microbiológicos aceitáveis de modo a preparar a linha para um novo ciclo de produção”*.

### **Ácido Nítrico 53%**

Utilização:

. PTAR – Planta Tratamento de Águas Residuárias: Processo de tratamento de efluentes industriais e sanitários

. Limpeza CIP: Processo de limpeza automatizada de tubulações, tanques e instalações sanitárias utilizadas no processo produtivo.

### **Peróxido de hidrogênio**

Utilização:

. Envase UHT: Produto responsável pela assepsia do material de embalagem Tetra Pak antes do envase propriamente dito.”

Além destes, foram autuados produtos para a realização de testes laboratoriais do leite e da água utilizados no seu processo produtivo que são absolutamente imprescindíveis para garantir a qualidade do produto final.

Isto posto, a exigência do ICMS relativo à diferença de alíquotas tem matriz na Constituição Federal no seu art. 155, §2º, inciso VII-A e VIII, conforme transcrito a seguir.

*CF - Art. 155, §2º*

*VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:*

*a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;*

*VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;*

Tal determinação consta inclusa na legislação estadual, ou seja, na Lei 7.014/96, art. 2º, IV, que assim dispunha quando da ocorrência dos fatos geradores:

*Art. 2º, O ICMS incide sobre:*

*(...)*

*IV- a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes;"*

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

Percorrendo tal caminho, esta CONSEF entende que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal, conforme diversas decisões deste Colegiado e, especialmente, a do Acórdão CS Nº 0196-21/02, da Câmara Superior deste Colegiado que embora prolatada há vários anos, norteia, ainda hoje, o posicionamento deste foro administrativo, bem como, entendimento externado pela PGE/Profis e que transcrevo parte do voto a seguir.

*[...]*

*Assim, se o insumo não for aplicado ou utilizado de forma direta na produção, de maneira que o seu consumo/utilização não guarde relação direta com os produtos finais fabricados, nem como elemento integrante (massa molecular) do produto final, nem como elemento consumido proporcionalmente à quantidade processada (produto intermediário), é vedado ao contribuinte apropriar-se dos créditos fiscais. Constitui exceção a essa regra o ICMS que incidir 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.*

Firmada tal posição, necessária que seja observada a efetiva utilização, na atividade fabril do autuado, dos produtos cujo imposto é exigido, 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.

Na presente autuação, a fiscalização exigiu o imposto em relação aos seguintes produtos, utilizados, com o dito pelo próprio impugnante, para a fabricação do leite em pó:

ACIDO NITRICO 53 A GRANEL	CLAX 4 RP1 CLOR
PEROXIDO DE HIDROGENIO TIPO ASEPTICPER	DETERGENTE NEUTRO ALLCLEAN 26KG
VALVULA TETRA PAK PN 90511 2291	DESINFETANTE DIVOSAN S1
DETERGENTE CLORADO EASYFOAM 56KG	SABONETE LIQUIDO LIMP PESADA DAS MAOS
MASTERCLEAN LIQUIDO SU 169	DESINFETANTE ACIDO PERACET LIQ 30KG
DETERGENTE CONCENTRADO CLAX 2CL1 200 S	CAREFREE
SABONETE LIQ S AROMA SUMASEPT 20L	DRY CLEAN 24KG
CLAX 3 TP1 3000	

Diante de tais produtos autuados, de suas utilizações no processo produtivo á fabricação do leite em pó como trouxe a própria empresa e do posicionamento deste CONSEF todos eles se caracterizam como materiais de uso e consumo e não como produtos intermediários, vez que consumidos na assepsia das instalações fabris e laboratório. E neste momento observo que a “válvula Tetra Park PN 90511 2291” é, inclusive, peça de reposição, sendo corretamente exigido o ICMS relativo à diferença de alíquota.

Quanto ao Acórdão JJF nº 0079-12/04 deste Colegiado e trazido pelo impugnante para consubstanciar suas alegações, é decisão a respeito da produção de cerveja. Nesta peculiar atividade, as garrafas são retornáveis. Em assim sendo, a sua higienização é imprescindível. No caso presente, se estar a falar de leite em pó. Afora tal fato, a prova trazida pelo impugnante da utilização do produto Peróxido de hidrogênio, além de ser para assepsia, é ele utilizado para as embalagens do leite UHT e não do leite em pó, embalagens, inclusive, não recicláveis.

Em relação a argumentação do autuado quanto as multas aplicadas serem elas abusivas, absurdas e confiscatórias, pontuo não ter competência este foro administrativo discutir, nos termos do art. 167 do RPAF, além do que a multa aplicada obedece ao quanto disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente no art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no art. 102, § 2º, II da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB).

Por fim, quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia situado no estado de São Paulo, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa ou outros estabelecimento do aglomerado empresarial, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O órgão competente desta Secretaria de Fazenda poderá enviá-los comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando, sua falta, motivo para

alegação de cerceamento de defesa, nem tampouco determinará a nulidade do lançamento fiscal, não havendo previsão legal no RPAF/BA (art. 108) para tal comportamento, pois obedece ao quando disposto no art. 127, do Código Tributário Nacional – CTN como regra, ou seja, a eleição do domicílio tributário do sujeito passivo. Além do mais, através da Lei nº 13.199, de 28/11/2014, foi alterado o Código Tributário do Estado da Bahia (art. 107-D) sendo instituído o domicílio tributário eletrônico neste Estado, sendo obrigatório para todos os seus contribuintes, sendo o canal oficial da Secretaria da Fazenda com seus contribuintes, para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos. E através dele, os advogados da empresa poderão ser comunicados por tal meio se assim estiveram cadastrados.

Voto pela Procedência do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278936.0003/17-3**, lavrado contra **DAIRY PARTNERS AMERICAS MANUFACTURING BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$257.822,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de dezembro de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA