

**PROCESSO** - A. I. Nº 206973.0006/14-8  
**RECORRENTE** - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0272-03/14  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 29/06/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0126-12/18

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Acatado os fundamentos recursais para excluir os produtos: hipoclorito de sódio, detergente desengordurante All Clean, os Elementos Filtrante – Filtro Filtracon, o GLP das empilhadeiras - utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo, Lubrificante esteira Dicolube, Dry Tech Div - utilizado nas esteiras da linha de produção e envasamento, Óleo Optmol Obdeen FD3, Graxa de lítio NLGI, Graxa lubrificante PERM 6, e manter na exação fiscal do produto Gás Butano. Reduzido o valor lançado das infrações recorridas. Negado pedido de redução das multas. Infrações 2 e 3 parcialmente caracterizadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 3ª JJF, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, referente ao Auto de Infração lavrado em 25/06/14, julgado Procedente, que exige ICMS e multa por obrigação acessória no montante de R\$215.302,85, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” Infração 2, no art. 42, Inciso II, “f” Infração 3 da Lei nº 7014/96, as seguintes infrações:

*2 – 01.02.02. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2013 no valor de R\$159.040,41, acrescido da multa de 60%;*

*3 - 06.02.01. falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, no valor de R\$42.463,72, acrescido da multa de 60%, nos meses de janeiro a dezembro de 2013.*

Após tramitação regular do presente PAF em primeira instância, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0272-03/14, decidiu, por unanimidade, pela Procedência do presente auto, conforme voto transcrito abaixo:

### “VOTO

*“Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que a autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir crédito tributário consubstanciado na apuração de três infrações à legislação do ICMS, descritas e relatadas na inicial.*

*O autuado reconheceu o cometimento da infração 01, devendo esta ser mantida, considerando que sobre a mesma não existe lide a ser apreciada.*

*Verifico que não se encontra no presente PAF violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondentes infrações, não estando presentes nos*

*autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.*

*Observo que o pedido do contribuinte para a realização de diligência teve como justificativa a necessidade de trazer mais provas a seu favor, a respeito de esclarecimentos sobre o processo produtivo da empresa autuada. Constatado que já consta dos autos, laudo técnico trazido pelo próprio autuado, sobre a utilização de vários produtos atinentes ao seu processo produtivo. Registro ainda, que a autuante elaborou planilha demonstrando a função, a destinação, o momento de utilização de cada produto relacionado no levantamento fiscal, no processo industrial da autuada fls. 10/12.*

*Nessa esteira, ressalto que não existem lacunas, contradições ou obscuridades que ensejem a necessidade de esclarecimento técnico. Não acolho o pedido de diligência por fiscal estranho ao feito, visto que o sujeito passivo recebeu cópias dos demonstrativos que fundamentaram a autuação, em decorrência deste fato trouxe aos autos elementos cujas análises puderam ser apreciadas na constância da instrução do processo. Por outro lado, existem nos autos todos os elementos necessários ao convencimento dos julgadores a respeito da lide. Indefiro, portanto, o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, I e II, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.*

*No mérito, o sujeito passivo é acusado de haver utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento; de haver deixado 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, infrações 02 e 03, respectivamente.*

*A tese defensiva sustentada pelo autuado, em apertada síntese, atine à improcedência das infrações 2 e 3, em razão da glosa dos créditos fiscais terem sido feitas com base em itens que deveriam ter sido considerados como produtos intermediários, entendido que os referidos itens estariam vinculados e seriam consumidos no seu processo produtivo.*

*Noto que o impugnante conduziu sua defesa argumentando 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 (cerveja e refrigerante), a ausência desses materiais inviabilizaria a sua produção. Concluiu 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.*

*Já a autuante entendeu que os referidos materiais, por se destinarem ao uso e consumo, não se constituem em produtos intermediários e, conseqüentemente, não dão direito ao crédito fiscal, gerando, por essa razão, a obrigação de pagamento do imposto referente à diferença de alíquotas.*

*Cumprе consignar 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 no art. 93, § 1º do RICMS/97.*

*Verificando os demonstrativos anexados aos autos, constato 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.*

*Quanto à glosa dos créditos fiscais e cobrança de diferencial de alíquotas, infrações 2 e 3 (bens de uso e consumo lançados pelo contribuinte como insumos e a correspondente cobrança do diferencial de alíquotas), em que pese as alegações defensivas, a matéria aqui tratada tem sido por demais discutida no seio deste Conselho de Fazenda, sobretudo no que atine 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, determinam a possibilidade de aproveitamento créditos fiscais ou mesmo a glosa, por parte do fisco, quando tais créditos são aproveitados indevidamente.*

*Este CONSEF tem adotado entendimento, no sentido de que os produtos em voga, necessariamente, deveriam ter contato direto com o produto que encerra a fase de circulação econômica do bem, devendo, pois, serem consumidos na produção ou que fisicamente integrem o produto final, tudo em estrita observação da legislação e ao conceito de regime do crédito físico do imposto.*

*Pela análise dos demonstrativos que dão suporte a autuação fls.14/22, vejo que os produtos objeto da presente discussão, são utilizados para inibir corrosão, aumentar a vida útil dos equipamentos, lavagem, manutenção e lubrificação de máquinas, envio de sinais elétricos, abastecimento de empilhadeiras, etc. São eles: Gás GLP, Óleo lubrificante industrial, Lubrificante de esteira Dry tech, Detergente desengordurante all clean, Detergente espuma alcalina, Graxa lubrificante, Divosheen ácido líquido, S. Óleo Optimol Obeen, Óleo para Compressor, Graxa de Lítio NLGI, Suporte D Sidel, Eixo Krones.*

*Dos produtos acima relacionados, constato a importância da participação de cada um, no processo produtivo*

*da autuada, entretanto, para fins de apropriação de créditos fiscais, o conceito de produto essencial, no caso, intermediário, não é tão largo, o que impõe o estabelecimento de limite quanto à determinação do que seriam os produtos intermediários e os produtos destinados ao uso e consumo.*

*Contextualizada a situação, à luz da legislação, não estando tais produtos em contato direto com o bem produzido ou não se desgastando no processo de produção do bem final, tais produtos não são considerados intermediários e não geram créditos fiscais, aí entendido que são itens que apesar de importantes, desempenham um papel secundário e em alguns casos paralelo ao processo produtivo, também não se podendo dizer que podem ser classificados como matérias primas, produtos intermediários essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis.*

*Ressalto, inclusive, estar consolidado esse entendimento na jurisprudência deste CONSEF, no caso específico de empresas fabricantes de bebidas em geral, 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.*

*No intuito de melhor elucidar a questão, reproduzo abaixo trecho do voto proferido pelo eminente Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, no Acórdão CJF Nº 0129-11/07, que trata de situações que guardam similaridade com o caso presente, 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.*

*Observe 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.”*

*Dessa forma, considerando que os materiais adquiridos pelo impugnante se tratam de bens destinados ao uso e consumo do seu estabelecimento, fato este que se constitui num impeditivo à utilização dos créditos fiscais correspondentes e que gera a obrigação de pagamento do ICMS concernente à diferença de alíquotas, concluo pela subsistência integral das infrações 02 e 03.*

*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, considero que no caso da lide as infrações estão devidamente previstas na Lei nº 7.014/96.*

*De plano, cumpre destacar que, nesta esfera de julgamento de natureza administrativa, falece*

*competência a este Órgão colegiado para se manifestar acerca das arguições de inconstitucionalidades, nos termos do art. 167, I, do RPAF/BA.*

*No que concerne ao pedido de redução da multa, deixo de acatá-lo, visto que esta instância de julgamento não possui atribuição (competência) para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor dos artigos 158/159, RPAF/99, nem para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que rege a matéria objeto da contenda (art. 167, I, RPAF/99).*

*Quanto ao pedido do impugnante para que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome de seu procurador legalmente constituído, advogado Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti com escritório na Rua da Hora, Nº 692, Bairro do Espinheiro, Recife, Pernambuco, ressalto que nada obsta o atendimento de seu pleito e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes a este processo para o endereço apontado.*

*Observe, contudo, que o não atendimento da solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência de atos dos processos ao contribuinte, estão disciplinadas*

no art. 108 do RPAF/99.

Ante ao exposto, voto pela *PROCEDÊNCIA* do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.”

Inconformada com a decisão de primeira instância a autuada interpôs Recurso Voluntário, para as infrações 2 e 3, com as seguintes alegações:

Inicialmente da Decisão Recorrida por Cerceamento de Defesa, por Indeferimento do Pedido de Perícia:

*“A decisão recorrida indeferiu o pleito de realização de perícia técnica ao argumento de que não existe na discussão da presente autuação “lacunas, contradições ou obscuridades que ensejem a necessidade de esclarecimento técnico”, desconhecendo assim documentos juntados pela Recorrente, sob o fundamento de que os referidos foram realizados por fiscal estranho ao feito.”*

Aduz que a fiscalização descreve que a Recorrente “utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente mercadorias adquiridas para uso e consumo”. (infração 02), e que a Recorrente “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”. (infração 03).

Assinala que o Fisco incorreu em erro ao ter considerado os produtos adquiridos como materiais de uso ou consumo, quando, na realidade são produtos intermediários, que participam do processo industrial da empresa na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, autorizando, pois, a tomada e utilização de crédito. Explica que os produtos intermediários cujas aquisições geraram direito a crédito, glosado pela fiscalização, são utilizados no processo produtivo da empresa, conforme detalhado, são:

- “1) Gás liquefeito de petróleo – GLP: utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo;*
- 2) Hipoclorito: produto químico utilizado no tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo;*
- 3) Lubrificante esteira Dicolube, Dry Tech Div: utilizado nas esteiras da linha de produção e envasamento, viabilizando o trabalho de forma sequencial e a produção em série. Sua ausência implicaria em interrupção da produção em função da quebra das máquinas.*
- 4) Óleo Optmol Obdeen FD3: Trata-se de spray lubrificante utilizado no equipamento denominado Inspetor de Garrafas Lavadas da linha retornável. Similar ao lubrificante citado anteriormente e sem o qual a linha de produção não conseguiria funcionar.*
- 5) Detergente desengordurante Allclean: utilizado na escovação de peças e acessórios em todas as áreas da produção, afastando as incrustações mais grossas, evitando a contaminação da mercadoria, o que é rechaçado pelo controle de qualidade da fábrica, pela vigilância sanitária e demais órgãos públicos e de defesa do consumidor.*
- 6) Graxa de lítio NLGI, Graxa lubrificante PERM 6, Óleo para compressores: Tratam-se de lubrificantes utilizados nos equipamentos rotativos da linha de produção, por exemplo, motor-redutor da sopradora de garrafas, rotuladora da linha, engrenagem de transporte, compressor de sopro, acionamento hidráulico da paletizadora.*
- 7) Elemento Filtrante e filtro filtracom: São elementos utilizados para filtração de fluidos ou ar atmosférico com o intuito de impedir contaminações físicas ou microbiológicas durante o processo produtivo na fase de envasamento.*
- 8) Gás butano: Aplicado em atividade relacionada ao controle de qualidade dos produtos. É utilizado nos maçaricos portáteis que compõe os kits de coletas de amostras microbiológicas. Sua utilização permite a coleta de amostras sem o risco de contaminações microbiológicas.” (SIC).*

Aduz que a destinação dos mencionados produtos intrinsecamente estão ligados ao processo produtivo, cuja ausência, de qualquer deles, tem influencia direta na composição e na qualidade dos produtos finais (cervejas e refrigerantes), não sendo possível o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas sem eles, pois estaria prejudicado, tanto na qualidade e quantidade. E sendo utilizados essencialmente em seu processo produtivo, e mesmo que não façam parte diretamente da composição do produto acabado, não há como descaracterizá-los

como insumos intermediários para reclassificá-los como bens de uso ou consumo.

Tece argumentos para demonstrar a anulação/improcedência do Auto de Infração, afirmando que sendo uma indústria do gênero alimentício, está obrigada a seguir os regulamentos da ANVISA (Portarias SVS/MS 326/97 e 540/97), quanto, por exemplo, a lavagem (e seus agentes) e higienização dos recipientes que conterão o produto final (bebidas), de modo a impedir que impurezas e elementos externos altere sua composição e qualidade.

Prossegue explicitando que o uso de certos agentes de lavagem, como a soda cáustica, por exemplo, decorrem da necessidade de observância de tais parâmetros cogentes indicados pela ANVISA, de modo a garantir a composição dos produtos finais e suas qualidades químicas e para o consumo. Afirma tratar-se de verdadeiro insumo que, a despeito de não se integrar às cervejas e refrigerantes fabricados, perfazem verdadeiros e indispensáveis produtos intermediários em seus fabricos. Remata revelando que nesses termos não há que se falar em diferencial de alíquota.

Salienta que se tais elementos não interferissem diretamente na composição e características essenciais do produto final, não seria objeto de regulamentação da ANVISA, donde se concluir, sem sombra de dúvidas, trataram-se de insumos da produção, ainda que não se incorporem definitivamente ao produto final.

No que tange ao aditivo de soda cáustica, ressalta que é o único produto capaz de esterilizar de modo eficaz os vasilhames, nos quais serão engarrafadas as bebidas produzidas, conforme atestado em laudo técnico elaborado pelo engenheiro químico do estabelecimento. Acrescenta frisando que sendo a soda cáustica essencial a uma das etapas da cadeia de produção (lavagem, higienização e esterilização dos vasilhames), percebe-se tratar-se de verdadeiro insumo da cadeia produtiva (e não material de uso ou consumo, como pretende a autoridade autuante), porquanto integra diretamente o processo fabril, como produto intermediário, gerando, necessariamente, o direito à utilização do crédito tributário e a não exigência de diferencial de alíquota, nos termos do art. 93, inciso I, alínea “b”, do RICMS-BA/97 e art. 20, da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor reproduz.

Pontua que a legislação confere direito ao crédito desde que a mercadoria adquirida esteja vinculada à industrialização, seja consumida no processo industrial ou integrem o produto final, constituindo-se elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, como é o caso em apreço. Continua explicando que o direito ao crédito se opera se o produto intermediário integrar o final, ou se não o integrar, for consumido no processo produtivo, como ocorre no caso em tela, não apenas com a soda cáustica, mas como todos os demais reputados pelo Fisco como “bens de uso ou consumo”.

Quanto à soda cáustica, diz ser esclarecedora a conclusão do estudo realizado pela CETESB - Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental da Secretaria do Meio Ambiente do Governo do Estado de São Paulo, sobre a produção de refrigerantes e cerveja - doc. 06, fls. 165 a 220.

Sobre a produção de refrigerantes, diz que a autoridade governamental pontua todo o processo de industrialização da referida bebida, mencionando no tópico da fabricação propriamente dita do refrigerante, duas etapas essenciais, sem as quais não há o fabrico do produto comercializado, quais sejam: *“(i) a diluição e carbonatação; e (ii) a lavagem de garrafas, apontando a soda cáustica como insumo dessa etapa da cadeia produtiva”*. Apresenta o fluxograma contido no referido estudo, o qual demonstra que o envase (ou engarrafamento) de refrigerantes é uma das etapas do processo fabricação, no qual a soda cáustica utilizada nessa etapa não há que se negar a sua característica de insumo.

Transcreve os artigos 226 a 610 da Lei nº 4.502/64, para dizer que o produto utilizado como intermediário é caracterizado pelo desgaste, o consumo contínuo, gradativo, progressivo, seja ele físico ou químico, desde o início de sua utilização no processo produtivo, até a sua inutilização,

por força de sua finalidade específica no processo industrial. Sustenta que, por essa concepção torna-se indevido o diferencial de alíquota.

Neste sentido, acrescenta que a soda cáustica (hidróxido de sódio), o hipoclorito de sódio, dentre outros listados pela fiscalização, portanto, encaixam-se nesse contexto, porque são consumidos diretamente e se desgastam em seu processo industrial, sendo indispensáveis ao fabrico de cervejas e refrigerantes, gerando, pois, direito a crédito e o não recolhimento do diferencial de alíquota.

Faz menção que a SEFAZ/BA consolidou o seu entendimento no sentido de que tais insumos “[...] *geram direito ao crédito [...], uma vez que possuem vinculação direta ao processo produtivo, pois necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento que é a produção de cerveja e refrigerante [...]*” - Acórdão JJF nº 0079-01/02. Assegura ser esse caso em questão, em que os produtos adquiridos – e reputados pelo Fisco como de uso ou consumo - são, em verdade, consumidos no cumprimento das etapas do processo industrial (insumos da atividade).

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

Invoca precedente do Tribunal de Justiça de Pernambuco, no Recurso de agravo nº 0002164-41.2010.8.17.0000 (0208011-9), interposto pelo Estado de Pernambuco contra a Refrescos Guararapes Ltda. (Coca-Cola), classificou o Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo, como sendo material imprescindível para a atividade industrial, em respeito, sobretudo, ao princípio da não-cumulatividade.

Conclui do exposto que há de ser considerada concretamente a atividade desenvolvida por cada contribuinte, verificando quais os produtos são essenciais e indispensáveis à produção do estabelecimento, para, a partir daí, e por exclusão, indicar quais aqueles destinados unicamente ao seu uso ou consumo. Afirma tratar-se de verificação casuística, sem fórmula pré-estabelecida, como a incorretamente utilizada pelo Fisco quando da autuação fiscal.

Reproduz posição do STJ e do TRF da 4ª Região, quais sejam, respectivamente: Recurso especial provido - REsp 1090156/SC, Relatora Ministra Eliana Calmon, j. em 10/08/2010, DJe 20/08/2010 e TRF da 4ª, Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100, julgada em 21/07/11.

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

No tópico seguinte frisa o direito ao crédito na aquisição de bens para uso e consumo, e afirma que : ao não se admitir a natureza de produtos intermediários aos acima elencados e todos os demais “descaracterizados” no Auto de Infração, obsta o creditamento do ICMS pago em suas aquisições, com violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade e a todos os preceitos constitucionais e infra-constitucionais, sendo improcedente a cobrança fiscal, não havendo que se falar em glosa dos créditos em discussão (diferencial de alíquota), decorrentes da aquisição de produtos intermediários indispensáveis ao desenvolvimento da atividade.

Alega que, ainda que superadas tais questões, os materiais destinados ao uso ou consumo, ainda assim não haveria que se falar em glosa da diferença de alíquota, conforme interpretação sistêmica da LC 87/96 com o CTN, partindo do princípio constitucional da não-cumulatividade e da regra do art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88, e que, portanto, as restrições ao creditamento conferidas por legislações infraconstitucionais colidem com a Constituição, na medida em que esta não criou qualquer limitação ao direito de crédito, salvo no que tange às operações isentas

ou não sujeitas à incidência.

Afirma que tal inteligência decorre da constatação de que as hipóteses taxativas de restrição ao creditamento ou de anulação dos créditos gerados restringem-se àquelas previstas no art. 155, §2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da CF/88, segundo as quais *“a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes (alínea “a”) e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (alínea “b”).*

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

Insurge-se acerca da multa imposta no tópico subsequente, para dizer, em suma, que afronta o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, inciso IV, da CF/88.

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

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

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

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

A PGE/PROFIS comparece aos autos para proferir Parecer às fls. 626/630, da lavra da i. Procuradora Dra. MARIA HELENA MENDONÇA CRUZ, pontuando, em síntese, que o apelo é tempestivo; e adiante se reporta às infrações 2 e 3 que se referem à aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo.

Menciona que: *“a negativa da diligência ou de perícia não promoveu qualquer ofensa aos princípios da verdade e ampla defesa, pois estava devidamente lastrada no art. 147, I do RPAF. Mesmo em sede de recurso, o autuado não demonstrou a necessidade de realização de diligência.”*

No mérito entende que: *“os bens emoldurados pelo recorrente como produtos intermediários passíveis de gerar crédito fiscal, entendendo que os mesmos não podem ser considerados insumos **consumidos integralmente no processo produtivo**, em face de sua contínua utilização em consecutivos processos produtivos”.*

Por fim, opina pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

Em 19/11/2015 a 2ª CJF converteu o PAF em diligência a ASTEC, pedindo ao diligente que compareça *“in loco”* no estabelecimento do contribuinte e com base nas fichas técnicas e no que apurar descreva a atuação que os produtos Hipoclorito, detergente desengordurante ALL clean e elemento filtrante e filtro filtracon possuem no processo produtivo.

Em 30/08/2016 (fls.635/637) a ASTEC exara parecer dizendo que:

Em relação ao – Hipoclorito: *“Nesse sentido e ainda conforme informações do Laudo Técnico aportado pela empresa o material não mantém contato físico com a matéria prima ou produto final fabricado pelo estabelecimento, mas não integra o produto final nem é indispensável à sua composição”.*

Em relação ao – Detergente Desengordurante ALLclean: *“Nesse sentido e ainda conforme informações do Laudo Técnico aportado pela empresa o material não mantém contato físico com a matéria prima ou produto final fabricado pelo estabelecimento, mas não integra o*

*produto final nem é indispensável à sua composição”.*

Em relação ao Elemento Filtrante – Filtro Filtracon: *“Nesse sentido e ainda conforme informações do Laudo Técnico aportado pela empresa o material mantém contato físico com a matéria prima ou produto final fabricado pelo estabelecimento, mas não integra o produto final nem é indispensável à sua composição”.*

A empresa (fls. 660/694) faz nova juntada ao processo das fichas dos materiais citados pela Perícia da AFMG reafirmando a condição destes materiais como produtos intermediários prestando as devidas informações.

Em 24/07/2017, para a formação de convencimento por parte desta Câmara foi decidida pela conversão dos autos em diligência para que um diligente da ASTEC/CONSEF adote as seguintes providências:

- a) Compareça in loco no estabelecimento do contribuinte e com base nas fichas técnicas e no que apurar descreva a atuação que os produtos Gás liquefeito de petróleo – GLP; Detergente desengordurante all clean; Hipocloritode sódio; Lubrificante esteira Dicolube, Dry Tech Div; Óleo Optmol Obdeen FD3; Graxa de lítio NLGI, Graxa lubrificante PERM 6; Elemento Filtrante e filtro filtracom; e Gás butano;*
- b) Elaborar um demonstrativo, separando e quantificando os valores de cada produto acima, constantes nas infrações 2 e 3.*
- c) Após, intime o Recorrente para se manifestar sobre o resultado da diligência no prazo de 10 (dez) dias.*
- d) Após, o processo deverá ser devolvido para que se prossiga o julgamento.*

Em 30/08/2017, foi exarado Parecer ASTEC 079/2017 (fls. 706/722), foi cumprida a diligência, sendo que a Recorrente manteve-se silente.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida por meio do Acórdão 3ª JF nº 0272-03/14, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 26/06/2014 para exigir crédito tributário no montante de R\$215.302,85.

No Auto de Infração foram obedecidas todas as determinações inseridas no art. 39, do RPAF/BA, quais sejam: a identificação do sujeito passivo, a descrição da infração, o dispositivo da legislação tributária infringido, a indicação da base de cálculo, alíquota e valor do imposto exigido, permitindo ao recorrente o exercício do seu direito de defesa e do contraditório.

Da análise dos documentos e demais elementos que instruem o presente PAF, em confronto com o quanto decidido no julgamento realizado em Primeira Instância, constata-se que, de fato, o direito de defesa do contribuinte foi devidamente atendido, no caso vertente, não ensejando a nulidade do presente Auto de Infração.

Em relação ao pedido de diligência/perícia técnica, foi ultrapassado pela diligência realizada pela ASTEC às fls. 635/637 e 706/722 do PAF.

Quanto ao Recurso Voluntário à recorrente não trouxe nenhum argumento novo que não fora objeto de análise pelos órgãos julgadores de 1ª Instância.

Argumentou que não deve prosperar as infrações 2 e 3, em virtude dos produtos, serem produtos intermediários de seu processo fabril.

Em sua tese recursal a Recorrente aduz que a destinação dos produtos: hipoclorito de sódio, detergente desengordurante All Clean, os Elementos Filtrante – Filtro Filtracon, o GLP das empilhadeiras - utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo, Lubrificante esteira Dicolube, Dry Tech Div - utilizado nas esteiras da linha de produção e envasamento, Óleo Optmol Obdeen FD3, Graxa de lítio NLGI, Graxa lubrificante PERM 6, e Gás Butano, intrinsecamente estão ligados ao processo produtivo, cuja ausência, de qualquer deles, tem

influencia direta na composição e na qualidade dos produtos finais (cervejas e refrigerantes), não sendo possível o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas sem eles, pois estaria prejudicado, tanto na qualidade e quantidade. E sendo utilizados essencialmente em seu processo produtivo, e mesmo que não façam parte diretamente da composição do produto acabado, não há como descaracterizá-los como insumos intermediários para reclassificá-los como bens de uso ou consumo.

Passo a analisar o creditamento de materiais aplicados na linha de produção de cervejas e refrigerantes relacionados à higienização das garrafas e ambiente de produção e de movimentação dos vasilhames na linha de produção.

Cito a título de paradigma o Acórdão nº 0146-12/12, que a decidir questão relacionada ao creditamento de insumos na atividade de fabricação de bebidas da empresa **CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A e procedido de diligência revisora, observou no respectivo PAF:**

*“(…) no que tange às infrações 8 e 9, a redução foi corretamente realizada pois, com base na resposta da diligência fiscal de fls. 1611/1612, onde foram excluídos os valores relativos aos produtos classificados como intermediários (elemento filtrante, conjunto permeador por osmose reversa, metabissulfito de potássio, cloreto de sódio, cartucho betapure) por serem mercadorias que participam diretamente no processo produtivo da empresa, entram em contato direto com a matéria-prima ou produto fabricado e se desgastam em decorrência desse contato. Dessa forma, constatada a natureza das referidas mercadorias, foram alterados os demonstrativos originais (fls. 822/831) resultando na redução do valor original de R\$161.183,96 para R\$56.177,24 na infração 8 e de R\$23.981,21 para R\$14.030,02 na infração 9.”*

Na mesma direção o Acórdão 0027-06/14, proferido mais recentemente, que ao analisar o processo produtivo da empresa Norsa Refrigerantes:

*“(…) quanto à verificação se os produtos “hipoclorito de sódio” e “diatomácea” estão afetados ao processo produtivo da empresa, constatou o primeiro é utilizado no preparo de solução sanitizante, possui ação desinfetante, aplicado diretamente no tratamento da água utilizada na produção, e a diatomácea, apresenta-se como agente filtrante na clarificação de açúcar e/ou xarope. Diligência realizada pelo autuante trouxe aos autos o memorial descritivo dos produtos, apresentado pela empresa, Anexo III, no qual a mesma descreve minuciosamente o papel de cada produto no processo produtivo.*

*Consoante a descrição de fls. 677/679, o produto Terra Diatomácea (Dióxido de Silício), é agente filtrante na clarificação de açúcar e/ou xarope simples. Tem alta capacidade de retenção de sólidos devido sua permeabilidade. É utilizada na etapa da filtração de xarope simples (mistura de água, açúcar e carvão), com o propósito de reter o carvão pulverizado e auxiliar na clarificação da solução açucarada. A sua troca é efetuada a cada saturação de filtração, que é avaliada mediante variação de pressão. Essa periodicidade está vinculada a qualidade de açúcar e carvão utilizado, que não dura mais que um dia.*

*O hipoclorito de sódio é aplicado em equipamentos e tanques de processo com a finalidade de sanitização dos mesmos. A etapa de sanitização é de suma importância no processo de higienização dos equipamentos e tanques de processo, uma vez que o produto que se fabrica é de gênero alimentício com quantidade de matéria orgânica elevada. A eliminação desta etapa ocasionaria uma desencadeação de contaminação bacteriológica que pode por em risco a saúde do consumidor.*

*Diante das descrições entendo que os dois produtos participam efetivamente do processo produtivo, como elementos indispensáveis, e o crédito fiscal deve ser concedido. Em consequência, os valores a eles relativos devem ser excluídos do levantamento fiscal, nas infrações 1 e 2. No Anexo IV, elaborado pelo autuante constam os valores das parcelas estornadas de hipoclorito de sódio e de diatomácea, valores que devem ser estornadas, sendo que para a infração 1, o valor total a ser diminuído perfaz R\$18.406,17, e para a infração 2, o valor a ser estornado é de R\$12.012,84.*

Em relação às aquisições de GLP (gás liquefeito de petróleo) para uso como combustível nas empilhadeiras da empresa, teço as seguintes considerações:

Conforme consta nos autos o contribuinte exerce atividade econômica de fabricação/produção de cervejas e refrigerantes.

No caso em exame o ciclo de produção daquelas mercadorias somente se encerra quando os produtos são devidamente empilhados e armazenados, o que significa que antes desse momento, porque não estão aptos à comercialização, ainda se encontram em fase de produção. O uso das

empilhadeiras, e consequentemente do GLP, não poderiam concluir sua produção, para promover a circulação jurídica das mercadorias (fato gerador do ICMS), assim como os produtos não poderiam ser comercializados se não fossem retirados com as empilhadeiras das máquinas onde são industrializados.

Assim o GLP utilizado como combustível nas empilhadeiras é produto intermediário, consumido durante o seu processo produtivo, tanto na condução ou transporte de insumos na área de produção como também na fase em que os produtos são retirados da linha de produção e disponibilizados para o transporte e venda. Nessa circunstância esse produto gera direito aos créditos do ICMS.

Ressalto que há farta e reiterada jurisprudência a respaldar a tese recursal do direito ao crédito do GLP nas empilhadeiras utilizadas na linha de produção para o transporte de insumos e produtos acabados.

Nesse sentido o Acórdão 0278-11/2007, relator Fernando Antonio Brito de Araújo, relacionado ao exame de recurso interposto pela empresa Pirelli Pneus S/A, que considerou legítimos os créditos de GLP utilizados nas empilhadeiras e o óleo diesel aplicados no transporte de produtos semi-elaborados. Reproduzo trecho do voto relacionado ao referido Acórdão:

*Observe que, no processo produtivo é considerado insumo tudo que entra na formação ou composição de um produto e é contabilizado como custo, incluindo-se aí as matérias-primas e os produtos intermediários, sendo que as matérias-primas são consumidas e integram o produto final. Quanto ao produto intermediário, a legislação prevê que somente se considera como tal, se os materiais forem consumidos no processo industrial ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição (RICMS/97, art. 93, § 1º).*

*Assim, para que uma mercadoria seja definida como produto intermediário, gerando o direito ao crédito fiscal, a jurisprudência do CONSEF, através de reiteradas decisões, exige que integre o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.*

*Em consequência, se entende como material de uso ou consumo do próprio estabelecimento, 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 necessária à sua produção, composição ou prestação.*

*Diante de tais considerações, entendo legítimo o direito à utilização dos créditos fiscais de: óleo combustível, filmes de polietileno, combustível GLP, óleo diesel, nitrogênio líquido, sabão de zinco, sabão isolante e ácidos graxos, por se configurarem como materiais intermediários, uma vez que são consumidos no processo produtivo, consoante as próprias justificativas técnicas do recorrente, às fls. 501 a 507, reproduzidas às fls. 1.352 a 1.356 dos autos.*

No mesmo sentido a decisão exarada no PAF objeto do Acórdão 0073-02/14, no qual foi exposto que o GLP assegura o direito ao crédito nas empilhadeiras necessárias à movimentação de matérias-primas e produtos acabados. O referido Acórdão transitou em julgado na via administrativa, sem interposição de recurso de ofício nas modalidades previstas no RPAF/99.

Na mesma linha de entendimento, o Acórdão nº 0027-06/14, em que figurou com parte a empresa Norsa Refrigerantes, no qual foi consignado que o óleo diesel empregado nas empilhadeiras e veículos próprios, envolvidos no serviço de movimentação e carregamento de mercadorias para seus clientes enseja direito ao creditamento do ICMS. De igual forma, e em relação à mesma empresa o Acórdão nº 0289-12/11 (crédito fiscal – GLP e óleo diesel usados em empilhadeiras).

Também cito trecho do voto concernente ao julgamento do Auto de Infração nº 271330.0007/01-6 (Acórdão JJF nº 0193-01/02), que igualmente versa a respeito de produtos intermediários.

Especificamente sobre o GLP, a SEFAZ/BA já manifestou o entendimento de que se caracteriza como produto intermediário, gerando direito ao crédito do ICMS, de acordo com o já mencionado Parecer DITRI nº 15.409/2006. Estabelecendo um paralelo entre a conclusão extraída desse Parecer com a presente lide, saliento que o GLP utilizado como combustível nas empilhadeiras é produto

intermediário, uma vez que se consome de forma imediata e integral durante o processo produtivo, além do que sem ele a linha de produção seria efetivamente interrompida, comprometendo a utilização dos insumos no processo produtivo e a circulação interna das embalagens e produtos acabados no interior da fábrica, impossibilitando ou mesmo dificultando toda a logística de produção do contribuinte.

Observo ainda que no Acórdão nº 0329-11/09, apesar de o voto ter sido no sentido de não acolher o direito ao crédito o relator do PAF sinalizou que vislumbrava que no processo industrial de cerveja e de refrigerante, o qual se evidencia alto índice de automação, é notória a participação das empilhadeiras apenas para carregamento de caminhões com os produtos acabados, operação esta que não se relaciona intrinsecamente com o processo fabril produtivo de transporte de insumos e produtos semi-elaborados, como faz crer o sujeito passivo, porém sem comprovar sua alegação. Portanto, em relação à utilização de GLP nas empilhadeiras utilizadas nas atividades de distribuição de produtos, conclui pela não direito ao crédito do ICMS, por se caracterizar como material de uso e consumo do estabelecimento. Todavia, na citada Decisão restou implícito que se a empilhadeiras estivessem diretamente na linha de produção a avaliação do caso seria outra.

Portanto, concluo pela insubsistência da autuação no tocante ao GLP usado nas empilhadeiras na atividade indústria.

No que se refere à tese da incorporação física do insumo utilizado na atividade fabril ao produto final fabricando, observo que à luz das disposições do RICMS/97, o direito de aproveitamento dos créditos fiscais, positivadas no art. 93, § 1º, inc. I, letras “a”, “b” e “c” e inc. II, estabeleciam três condições básicas a serem preenchidas pelos contribuintes que exercessem atividade de transformação industrial:

1. que as mercadorias adquiridas estivessem vinculadas ao processo de industrialização;
2. que as mesmas fossem consumidas no citado processo, **ou**;
3. que as mercadorias integrassem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização.

Há ainda uma quarta condição a ser preenchida: as saídas subseqüentes dos produtos resultantes da industrialização deveriam ser tributadas

Reproduzo abaixo o teor da norma regulamentar citada:

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

*(...)*

*§ 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; e*

*II - as operações ou prestações subseqüentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.*

Verifico que no tocante às condições 2 e 3, que a partícula “**ou**” contida no dispositivo normativo transcrito indica claramente que as mesmas não são cumulativas. O disjuntivo “**ou**”, posto na norma, gramaticalmente revela que devem estar presentes uma das duas condições, mas não as

duas cumulativamente. Se a intenção do legislador fosse essa (condições cumulativas), teria utilizada no texto a partícula “e” (partícula aditiva).

Seguindo essa linha de entendimento, se determinado insumo participa do processo de transformação industrial, interagindo com as matérias primas e os produtos acabados, e, neste processo é também consumido, não importando se de forma imediata ou ao longo de diversas etapas, esse produto se enquadra nas condições estabelecidas na norma de regência para que o contribuinte possa se apropriar do crédito fiscal (condição 1 somada à condição 2). Não se faz necessário que o insumo venha a integrar fisicamente o produto final (condição 3).

Da mesma forma, se o insumo participa do processo produtivo e se integra fisicamente ao produto final, se apresenta o atendimento das condições para o aproveitamento do crédito fiscal (condição 1 somada à condição 3).

Verifico que a autuação em lide parte de duas premissas que não tem respaldo na legislação que normatiza o regime de crédito do ICMS, especialmente após a edição da Lei Complementar nº 87/96. São elas: a) o consumo integral e imediato ou instantâneo dos insumos no processo fabril; b) a indispensável incorporação do insumo ao produto final (regime do crédito físico).

Se as mercadorias adquiridas para uso nas atividades fabris tivessem que obrigatoriamente integrar fisicamente o produto final, para efeitos de concessão do direito ao crédito, as disposições da legislação relativas aos produtos intermediários perderia todo o sentido na norma. Seria uma definição vazia e de total inaplicabilidade. O princípio da não cumulatividade do ICMS poderia ser facilmente burlado, em contrariedade ao regime jurídico estabelecido a partir de 1996, com a edição da Lei Complementar nº 87.

Assim dispõe os arts. 19, 20 e seguintes da Lei Complementar Federal do ICMS, que não contém qualquer dispositivo que determine que os insumos tenham que se incorporar fisicamente ao produto final objeto da atividade de fabricação, conforme constou da fundamentação do voto vencido.

Importante ressaltar também que a Constituição de 1988, em seu art. 155, § 2º, inc. XII, remeteu para a Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, e, portanto, definir o regime jurídico para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Reproduzimos abaixo, no que tem pertinência com o caso concreto em exame, o teor dos dispositivos da LC nº 87/96 citados:

***Art. 19.** O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

***Art. 20.** Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito 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.*

***§ 1º** Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

***§ 2º** Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.*

***§ 3º** É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

***I** - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;*

***II** - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

*§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.  
(...)*

As mesmas prescrições normativas estão inseridas na Lei Ordinária Estadual que institui o ICMS na Bahia – Lei nº 7.014/96 – em seus arts. 28, 29 e seguintes.

Assim expressão “produto intermediário” abrange exatamente aqueles itens que participam do processo fabril, entendido aqui como o processo de produção e de disponibilização dos produtos acabados para posterior circulação, econômica, jurídica ou física, de forma que no conceito de produtos intermediários estão albergados aqueles elementos indispensáveis e efetivamente utilizados na atividade fabril, até que as mercadorias estejam aptas para venda pelo fabricante, mas que não se integram ao produto final, salvo os resíduos indesejáveis.

Em conclusão, para as infrações 2 e 3, acato os fundamentos recursais para excluir os produtos: hipoclorito de sódio, detergente desengordurante All Clean, os Elementos Filtrante – Filtro Filtracon, o GLP das empilhadeiras - utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo, Lubrificante esteira Dicolube, Dry Tech Div - utilizado nas esteiras da linha de produção e envasamento, Óleo Optmol Obdeen FD3, Graxa de lítio NLGI, Graxa lubrificante PERM 6, e manter na exação fiscal do produto Gás Butano. Restando um valor de R\$20.256,94 para infração 2 e R\$167,28 para infração 3 conforme planilha anexa a fl.711, 719 e 720 do.

Quanto ao argumento de que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório, observo que as mesmas estão previstas nos incisos VII, alínea “a” e II, “f” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. No que se refere ao argumento de que é inconstitucional ressalto que nos termos do art. 125, I, da Lei nº 5.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB), não se inclui entre as competências deste colegiado a apreciação de aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Assim, o montante do Auto de Infração é o valor de R\$34.222,94.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Quero pedir vênua ao nobre Relator para apresentar entendimento divergente, especificamente no que se refere às infrações 2 e 3, nos termos em que segue.

Ambas as infrações têm como origem comum as aquisições relativas a bens de uso ou consumo, sendo que a primeira se refere ao crédito indevido, enquanto que a segunda guarda relação com o diferencial de alíquotas associado às aquisições interestaduais citadas. Considerando que a solução dada se aplicará a ambos os ilícitos, trato-os de forma global.

A questão a ser dirimida tem a seguinte dimensão: são as mercadorias autuadas insumos do processo produtivo da Ambev (como sustenta a Recorrente) ou, ao contrário, trata-se de bens de uso e consumo (tese da autuação)?

A resposta a tal questão passa pela interpretação do texto contido no art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12, conforme abaixo

*“Art. 309. 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 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, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou*

fóssil;;  
...”

De acordo com a norma transcrita, somente enseja direito ao crédito, as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, **para serem utilizados no processo de industrialização**. É, portanto, requisito para o direito ao creditamento que as mercadorias utilizadas participem do processo produtivo do estabelecimento. Tal se dá porque o princípio não cumulatividade vigente no microsistema de ICMS brasileiro é, ainda, do tipo “crédito-Físico”, o que quer significar que somente se exclui da tributação, na operação subsequente, aqueles valores que se integram fisicamente ao produto fabricado, a despeito da convivência, dessa regra, com normas específicas que derogaram tal princípio, a partir da entrada em vigor da LC 87/96. Na ausência de regra expressa, incide, todavia, tal princípio que inadmite, até 2020, o creditamento de bens de uso/consumo do estabelecimento.

Nesse sentido, é importante destacar que o “GLP” é um combustível que não é consumido no processo produtivo da Recorrente, mas numa etapa posterior, nas empilhadeiras para movimentação das mercadorias fabricadas, no parque de estocagem. Seu consumo enseja uma despesa operacional do estabelecimento, mas não pode ser visto como um custo de transformação das matérias-primas em produto acabado.

Em sendo assim, não se pode admitir o creditamento do ICMS incidente nas aquisições de GLP, utilizados nas empilhadeiras do estabelecimento industrial. Essa é a jurisprudência dominante no âmbito deste Consef, conforme Acórdão N° 0008-11/17, da 1ª CJF, de cujo voto vencedor destaco um trecho abaixo.

*“A mesma decisão, acima reproduzida, já fez expressa referência ao Combustível para empilhadeiras (gás GLP a granel), pois é utilizado nas máquinas, não se consumindo nem se integrando no processo. Nessa mesma linha de entendimento, trilha o Acórdão da 1ª CJF 0123-11/15, abaixo reproduzido parcialmente.*

*“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL*

*ACÓRDÃO CJF N° 0123-11/15*

*...*

*Pelo exposto, conforme fundamentado no voto vencedor proferido pela primeira instância, os produtos são destinados à:*

*...*

*- GLP: gás a granel utilizado no abastecimento de empilhadeiras utilizadas na linha de produção;*

*...*

*Pelo exposto, embora todos esses produtos estejam vinculados ao processo de industrialização (cerveja), não são consumidos no processo de forma que foram desgastados diretamente com os produtos fabricados ou não integra o produto final. ...”*

*Assim, peço vênia ao nobre relator para proferir voto divergente, por entender que as mercadorias acima referidas não podem ensejar direito ao crédito fiscal.*

*Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.”*

A decisão citada faz referência a outro julgado da 1ª CJF, nesse mesmo sentido, como o Acórdão CJF N° 0123-11/15, cujo trecho foi acima reproduzido.

Nessa mesma linha, tem os acórdãos 0148-11/15 e 0368/12-14, das 1ª e 2ª CJF, respectivamente.

Igual tratamento deve ter o “Hipoclorito”, pois se trata de produto químico utilizado no tratamento da água, utilizada no sistema de refrigeração, sem afetação direta ao processo produtivo.

O “Óleo Optmol Obdeen FD3” não pode, também, propiciar direito ao crédito, pois se trata de spray lubrificante utilizado no equipamento denominado Inspetor de Garrafas Lavadas da linha retornável. Possui afetação ao equipamento lubrificado.

Quanto ao “Detergente desengordurante Allclean”, é utilizado na escovação de peças e

acessórios em todas as áreas da produção, afastando as incrustações mais grossas, evitando a contaminação da mercadoria, o que é rechaçado pelo controle de qualidade da fábrica, pela vigilância sanitária e demais órgãos públicos e de defesa do consumidor. Não é, portanto, produto intermediário, não gerando crédito.

A Graxa de lítio NLGI, a Graxa lubrificante PERM 6, e o Óleo para compressores são lubrificantes utilizados nos equipamentos rotativos da linha de produção, por exemplo, motor-redutor da sopradora de garrafas, rotuladora da linha, engrenagem de transporte, compressor de sopro, acionamento hidráulico da paletizadora. São utilizados nos equipamentos, não se enquadrando no conceito de produto intermediário.

Entendo, assim, que, dentre as mercadorias autuadas, a única que permite o creditamento do ICMS é o “Elemento Filtrante” e o “filtro filtracom”, pois são elementos utilizados para filtração de fluidos ou ar atmosférico com o intuito de impedir contaminações físicas ou microbiológicas durante o processo produtivo na fase de envasamento, mantendo contato direto com os produtos fabricados.

Peço vênha, portanto, ao Relator para divergir do seu entendimento, dando PROVIMENTO ao Recurso, somente naquilo que se refere ao “Elemento Filtrante” e ao “Filtro Filtracom”.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206973.0006/14-8**, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$34.222,94**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Sérgio Sena Dantas, José Carlos Barros Rodeiro, Luiz Augusto Fernandes Dourado e Tolstoi Seara Nolasco

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2018.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS