

PROCESSO - A. I. N° 206973.3004/16-2
RECORRENTE - AMBEV S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0093-01/17
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28/08/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0222-12/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. Os produtos relacionados neste auto de infração não se enquadram no conceito de ativo immobilizado, matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e não dão direito ao uso de crédito fiscal, sendo classificados como material de uso e consumo. Lançamento revisado para retirada da exigência fiscal sobre devolução de vendas. Excluídos, apenas, os aditivos para água da cerveja. Indeferido pedido de perícia técnica. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1ª JJF N° 0093-01/17, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 206973.3004/16-2, lavrado em 20/12/2016, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.647.038,98, relativos às infrações descritas da forma abaixo.

Infração 01 (01.02.02) – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso ou consumo no estabelecimento, ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2015, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 (06.02.01) – 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 no estabelecimento, ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2015, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea "f" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 26/05/2017 (fls. 215 a 225) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO”

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Indefiro o pedido de perícia técnica para comprovar que os produtos utilizados são indispensáveis no processo produtivo. As informações prestadas nos autos pelo autuado e pelos autuantes acerca dos produtos que foram objeto da autuação são suficientes para a conclusão da lide.

Saliento que não existe qualquer impedimento para que o representante legal do autuado receba as intimações relativas a este processo. Entretanto, a falta de intimação do representante legal não se constitui em motivo para a nulidade da comunicação desde que o contribuinte seja intimado nos termos do art. 108 do RPAF.

Quanto à alegação do autuado de que a multa aplicada afronta o princípio constitucional que veda o confisco, informo que, de acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e que a multa aplicada está prevista na alínea "f" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

A lide consiste em duas infrações que estão diretamente relacionadas, pois referem-se aos mesmos produtos, considerados pelos autuantes como material de uso e consumo. Na infração 1, a exigência fiscal recai em razão

de suposta utilização indevida de crédito fiscal. Na infração 2, por consequência, é exigido o pagamento da diferença de alíquotas.

Convém destacar inicialmente que somente podem ser classificados como bens do ativo aqueles que permanecerem no estabelecimento por prazo indeterminado, devido à necessidade de sua utilização para consecução da atividade fim. Sua característica principal é ter vida útil superior a 1 (um) ano e valor superior a R\$1.200,00, cabendo enfatizar a necessidade de sua utilização nos negócios da empresa, ou seja, não se destinando à comercialização (Regulamento do Imposto de Renda – RIR).

Importante frisar, também, que não podem ser registrados como despesas operacionais as imobilizações relacionadas com atividades que requeiram o emprego simultâneo de certa quantidade de bens, os quais, embora compram individualmente sua utilidade funcional, somente atingem o objetivo da atividade explorada por determinada empresa em razão da pluralidade de seu uso, como, por exemplo, as aquisições de engradados, vasilhames e barris (retornáveis) utilizados por empresas distribuidoras de águas minerais, refrigerantes, cervejas e chopes (art. 301 do RIR/99).

Da análise dos esclarecimentos prestados pelo autuado quanto ao uso dos produtos que tiveram os créditos fiscais glosados pelos autuantes, das fls. 74 a 76, observo que nenhuma das peças (elementos filtrantes) possui vida útil superior a um ano, não podendo, portanto, serem enquadrados como bem do ativo imobilizado. O autuado não se manifestou em relação às demais peças e equipamentos relacionados no demonstrativo das fls. 13 a 72 quanto a sua vida útil ou valor de aquisição.

Em 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, http://www.crq4.org.br/downloads/cervejas_refrigerantes.pdf, pag. 23, consta que “na indústria cervejeira são comuns os casos onde os sistemas CIP realizam lavagens de acordo com a seguinte sequência: enxágue, lavagem alcalina (solução de soda), enxágüe, lavagem ácida (solução de ácido nítrico) e enxágue. Em alguns casos, os efluentes de uma lavagem podem ser reutilizados em lavagens seguintes, em até 5 ou 6 vezes, e em operações de limpeza mais intensa, realizadas com maior intervalo de tempo, acrescenta-se uma etapa de desinfecção, em geral usando hipoclorito de sódio”

Na pag. 24 do referido estudo é acrescentado que, “em geral, muitas empresas ainda captam sua água, na totalidade ou ao menos uma parcela desta, de poços artesianos ou nascentes, dependendo da localização da planta. Em função da qualidade desta água captada e do uso pretendido dentro da planta, o tipo de tratamento utilizado varia de sistemas simples (decantação com sulfato de alumínio e desinfecção com hipoclorito de sódio) a sistemas mais avançados e caros (como osmose reversa, ultrafiltração, etc.)”.

De acordo com o exposto pelo autuado, não ficou demonstrado que a empresa utiliza de sistema simples de desinfecção da água utilizada na produção das bebidas à base de hipoclorito de sódio, o que nos leva a entender que a sua utilização efetiva certamente está voltada para a desinfecção dos vasilhames retornáveis.

Convém lembrar que somente dá direito a crédito fiscal os produtos em contato direto com o bem produzido ou que se desgastam no processo de produção do bem final, pois são considerados insumos ou produtos intermediários. Os produtos que são aplicados na lavagem e assepsia das garrafas/latas, bem como na lubrificação de equipamentos não geram direito a créditos fiscais.

Como visto anteriormente, as garrafas retornáveis não podem ser classificadas como despesas operacionais, mas como ativo imobilizado. Assim, os materiais utilizados na limpeza dos bens do ativo não estão diretamente voltadas ao processo produtivo. Nem entram no processo produtivo, pois se prestam a uma utilização básica que existe em todo processo industrial, que é o da assepsia de todos os bens e equipamentos que serão utilizados no processo propriamente dito.

Não é possível admitir que produtos como soda cáustica e aditivos, utilizados no processo de assepsia ou lubrificação das peças, equipamentos e bens utilizados na elaboração do produto final possam gerar direito à crédito fiscal, pois não se enquadram na definição de matéria-prima ou material secundário. A limpeza das garrafas e tanques é indispensável na produção de bebidas e alimentos, mas consiste em condição prévia ao início de qualquer processo produtivo.

Atender ao regulamento da ANVISA (Portarias SVS/MS 326/97 e 540/97), quanto, por exemplo, à lavagem, higienização dos recipientes que conterão o produto final e lubrificação dos equipamentos, não torna os produtos utilizados na assepsia em matéria-prima ou produtos intermediários.

O gás liquefeito de petróleo utilizado nas empilhadeiras também não pode gerar crédito fiscal. As empilhadeiras não estão inseridas na linha de produção, conforme declarado pelo autuado à fl. 75.

De acordo com decisão constante do Acórdão CJF Nº 0186-11/02, “os materiais empregados na limpeza dos maquinários, das instalações e aplicados em testes de laboratórios não possuem relação direta com a produção, são consumidos em função do processo produtivo e não consumidos no processo produtivo. Nesta condição, se enquadram como materiais de consumo”.

De acordo com manifestação da PGE no ACÓRDÃO CJF Nº 0129-11/07, “materiais não entram em contato físico com o produto, pois fazem parte da linha marginal de industrialização, não sendo essenciais na obtenção do novo produto, não se constituem individualmente e não são consumidos integralmente no processo de industrialização, aspectos estes que as caracterizam como materiais de uso e consumo”.

Por outro lado, o autuado tem razão quanto à exigência indevida sobre notas fiscais referentes a devoluções de cacos de vidro anteriormente comercializados pelo autuado junto a empresa industrial com atividade de reciclagem de vidros. Todas as notas fiscais de devolução anexadas das fls. 175 a 188 (Notas Fiscais nos 28.711, 37.559, 38.772, 43.247, 44.024, 44.025, 44.188, 44.189 e 44.860) fazem referência à nota fiscal emitida anteriormente referente à venda, que também estão anexadas das fls. 189 a 202. Assim, devem ser retirados do demonstrativo de débito das infrações 1 e 2 os lançamentos vinculados às notas fiscais anexadas das fls. 175 a 188, conforme o demonstrativo abaixo:

OCORR.	INFRAÇÃO 1			INFRAÇÃO 2		
	VLR. HISTÓRICO	VLR. EXCLUÍDO	VLR. DEVIDO	VLR. HISTÓRICO	VLR. EXCLUÍDO	VLR. DEVIDO
JAN/2015	58.077,70	152,12	57.925,58	42.018,58	63,38	41.955,20
FEV/2015	68.493,80	0,00	68.493,80	48.716,17	0,00	48.716,17
MAR/2015	60.998,06	0,00	60.998,06	45.697,17	0,00	45.697,17
ABR/2015	72.924,59	128,84	72.795,75	44.880,18	53,68	44.826,50
MAI/2015	60.228,58	39,95	60.188,63	50.896,04	16,64	50.879,40
JUN/2015	65.473,88	0,00	65.473,88	48.851,05	0,00	48.851,05
JUL/2015	114.907,95	21.633,17	93.274,78	150.249,34	8.927,05	141.322,29
AGO/2015	92.461,84	0,00	92.461,84	93.869,72	0,00	93.869,72
SET/2015	58.833,17	0,00	58.833,17	41.483,62	0,00	41.483,62
OUT/2015	85.121,08	0,00	85.121,08	72.062,92	0,00	72.062,92
NOV/2015	67.984,41	0,00	67.984,41	37.726,84	0,00	37.726,84
DEZ/2015	94.657,37	0,00	94.657,37	70.424,92	0,00	70.424,92
TOTAL	900.162,43	21.954,08	878.208,35	746.876,55	9.060,75	737.815,80

Embora não altere o percentual da multa inicialmente aplicada, entendo que os autuantes se equivocaram ao informar o dispositivo relativo à multa sobre a infração descrita nos autos e demonstrada nas planilhas anexadas. Por ter importado em descumprimento de obrigação tributária principal, o valor do tributo exigido pela utilização indevida de crédito fiscal deve ser acrescido da multa tipificada na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

A autoridade competente deverá homologar o pagamento efetuado pelo autuado no valor de R\$49.334,37, conforme documento à fl. 215.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzido o lançamento tributário para o valor de R\$1.616.024,15.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 234 a 253 (verso), mediante o qual aduz as seguintes razões.

Informa, inicialmente, que reconheceu e quitou os valores exigidos relativamente ao montante principal de R\$49.334,38.

Quanto à decisão recorrida, entende que foi equivocado e contraditório o posicionamento firmado pelos julgadores de piso, cujo erro consiste, segundo a Recorrente, em afirmar que os materiais estão vinculados ao processo produtivo, mas não integram o produto final como elemento indispensável.

Para evidenciar a contradição da decisão atacada fórmula duas questões: 1) caso tais materiais autuados não fossem empregados no processo produtivo, o produto final teria a mesma qualidade, quantidade e poderia ser livremente comercializado, de acordo com as normas da ANVISA?; 2) os julgadores de primeira instância possuem conhecimento especializado no processo produtivo, de cervejas e refrigerantes, para indicar quais materiais são indispensáveis ao produto final da Recorrente?

Afirma que a correta elucidação do caso sob julgamento reside na adequada compreensão do que sejam produtos intermediários, conceito jurídico definido no art. 51 da Lei 4.825/89, de onde consta que “*são insumos do processo produtivo os bens intermediários utilizados durante o processo de industrialização de um determinado produto*”. Assim, entende que se os materiais participam de forma direta e efetiva do processo industrial, devem ser tratados como produtos

intermediários. Acosta julgados deste CONSEF, relativos à matéria, bem como decisões do poder judiciário, em apoio aos seus argumentos.

Conclui, por isso, que em sua atividade, produção de cerveja e refrigerante, faz-se necessário a aplicação dos produtos de higienização, tratamento na estação de efluentes, no laboratório em agentes nocivos à matéria principal, bem como produtos de lubrificação e filtração necessários à manutenção da atividade industrial, itens que devem ser considerados produtos intermediários.

Preliminarmente, suscita nulidade da decisão recorrida, ao argumento de cerceou o seu direito de defesa ao indeferir o pedido de perícia. Defende que a perícia não se constitui em mero formalismo, mas em efetivo instrumento para salvaguardar a isonomia na análise da matéria posta em apreciação. Entende que a negativa simples ao requerimento de perícia evidencia a preterição da busca pela verdade material, corolário básico do processo administrativo. Transcreve ementa de julgado do STJ, cujo entendimento considerou a essencialidade da prova pericial diante da diversidade da atividade empresarial, o que reforçaria o seu pedido de nulidade.

No mérito, alega que não houve qualquer irregularidade no creditamento do ICMS destacado nas aquisições das mercadorias, uma vez que se trata de produtos intermediários. Descreve, às folhas 239/240, o uso das mercadorias “soda cáustica”, “hipoclorito de sódio”, “aditivos”, “GLP” e “lubrificante esteira dicolube”. Assegura que a perícia técnica poderá comprovar a indispensabilidade desses materiais em seu processo produtivo.

Afirma que os materiais listados no auto de infração são consumidos integralmente em prazo inferior a um ano e caracterizam-se por serem fatores produtivos necessários ao processo fabril, ainda que não façam parte diretamente da composição dos produtos acabados.

Explica que o uso de certos agentes de lavagem decorrem da necessidade de observância da regulamentação expedida pela ANVISA, de modo a garantir as qualidades químicas dos seus produtos finais. Afirma que a soda cáustica é o único produto capaz de esterilizar de modo eficaz os vasilhames, nos quais serão engarrafadas as bebidas produzidas, constituindo-se em verdadeiro insumo, e não material de uso/consumo.

Transcreve dispositivos da legislação baiana para apoiar a idéia de que o creditamento é possível desde que a mercadoria esteja vinculada à industrialização, seja consumida no processo ou integre o produto final, como ocorre com todos os materiais objetos da autuação.

Faz referência a estudo realizado pela CETESB, nos quais ficou consignado que o processo fabril do refrigerante passa por duas etapas essenciais, quais sejam: 1) diluição e carbonatação; e 2) lavagem de garrafas. Transcreve, às folhas 241/242, trechos do estudo citado.

Volta a transcrever julgados do CONSEF e a doutrina de Roque Antônio Carrazza em apoio ao seu ponto de vista.

Conclui, assim, que o que caracteriza o produto intermediário é o seu desgaste, consumo contínuo, gradativo e progressivo, seja ele químico ou físico, desde o início de sua utilização no processo produtivo, como é o caso dos materiais objeto da autuação. Transcreve julgado do Tribunal Administrativo da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, em apoio ao seu ponto de vista.

Quanto ao GLP, transcreve decisão do Tribunal de Justiça de Pernambuco, que tratou tal mercadoria, utilizada em empilhadeiras, dentro do processo produtivo, como sendo imprescindível à atividade industrial. Assegura que o mesmo raciocínio pode ser aplicado ao Gás Natural Petróleo – GNP Industrial, que é utilizado com a mesma finalidade do GLP. Transcreve decisão da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba, do STJ, do TRF da 4ª Região, e do CONSEF, em apoio aos seus argumentos.

Alega, ademais, que mesmo que fossem superadas tais questões, entende descaber falar-se em glosa de materiais destinados a uso/consumo, partindo-se de interpretação sistêmica da LC 87/96

com o CTN, que consagram o princípio constitucional da não-cumulatividade. Colaciona a doutrina de José Eduardo Soares de Melo em apoio aos seus argumentos.

Argumenta que, ainda que a autoridade fiscal não concorde com o entendimento ora defendido, deveria, nessa hipótese, vigorar o conceito mais abrangente de insumos, em obediência ao disposto no art. 110 do CTN, que atrela a interpretação ao alcance dado aos institutos de direito privado.

Por fim, alega a exorbitância da multa aplicada, a qual deve ser afastada, dadas duas razões: 1) ausência de comprovação de fraude a justificar a sanção em tal patamar; 2) a exorbitância da multa aplicada. Acosta jurisprudência em apoio aos seus argumentos.

Requer, ao final, a decretação da improcedência da autuação, no tocante aos valores remanescentes, ou, ainda, a nulidade da multa aplicada, ou a sua redução a um patamar entre 20% a 30%.

Nestes termos, pede deferimento.

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade da decisão recursal por incorrer em contradição, entendo tratar-se de questão relacionada diretamente ao mérito da autuação, que, portanto, deverá ser enfrentada, mais adiante, quando do julgamento acerca da pertinência, ou não, da presente exigência fiscal. Rejeito a alegação suscitada.

Quanto à alegação de nulidade da Decisão Recorrida, ao argumento do indeferimento da perícia requerida, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas sim em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento processual, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do seu art. 147, inciso I, alínea “a”, conforme abaixo reproduzido.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
...”

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

*...
b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;
...”*

Assim, entendo que o julgador de piso agiu em conformidade com a legislação posta, ao indeferir o pedido de diligência, nenhum reparo merecendo a decisão de piso neste ponto.

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos dos autos são suficientes para formação da minha convicção.

No mérito, é possível notar que as infrações se relacionam entre si, tendo decorrido a primeira de “utilização indevida de crédito fiscal, referente à aquisição de material de uso e consumo”, enquanto que a segunda infração exige o ICMS decorrente da “diferença entre as alíquotas internas e interestaduais”, nessas mesmas aquisições, quando oriundas de fora do Estado.

Considerando que o Sujeito Passivo tratou-as de forma global, passo a julgá-las, também, globalmente, conforme adiante.

Quanto ao direito ao crédito, é importante frisar que a não-cumulatividade, configurada no microssistema brasileiro de ICMS, é do tipo “crédito-físico”, o que supõe que o creditamento admitido limita-se àqueles itens que se incorporam diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aqueloutros decorrentes de uma apropriação mediante rateio.

A integração física ao produto acabado foi, e continua a ser, a pedra de toque a definir a possibilidade de se creditar nas aquisições de mercadorias destinadas a estabelecimentos industriais. Nesse sentido, o RICMS/12 definiu, em seu art. 309, inciso I, alínea “b”, o critério para apropriação de créditos, na área industrial, da forma 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;
...”

Como se lê acima, nem todas as aquisições efetuadas por estabelecimentos industriais dá ensejo ao creditamento do imposto, mas apenas aquelas relacionadas às matérias-primas, produtos interdiários, catalisadores e material de embalagem, em conformidade com a dicção do texto regulamentar.

Não basta, por isso, que as mercadorias adquiridas sejam utilizadas no estabelecimento industrial, mas faz-se necessário que estabeleçam uma relação direta com o processo produtivo, devendo ser parte integrante dele.

Nota que o Sujeito Passivo acolheu parte do lançamento, tendo se insurgido expressamente apenas em relação à “soda cáustica”, “hipoclorito de sódio”, “aditivos”, “GLP”, e “lubrificante Dicolube”. Passo, assim, ao exame de cada uma dessas mercadorias, analisando o seu uso no estabelecimento autuado.

Quanto à “soda cáustica”, segundo o sujeito passivo é “utilizada ... para higienizar e esterilizar os vasilhames de cervejas e refrigerantes, ...”, conforme folha 239 do processo. Não se incorpora, portanto, ao produto acabado, não podendo propiciar, consequentemente, direito ao crédito.

Quanto ao hipoclorito de sódio, é “... utilizado na assepsia e sanitização dos equipamentos dosadores”, conforme esclarecimentos prestados à fiscalização, à folha 76. Segundo a Recorrente, seu uso estaria ligado ao tratamento da água utilizada no processo produtivo. Por ambas as descrições, não há afetação direta ao produto fabricado, mas dirige-se aos equipamentos utilizados no estabelecimento industrial.

Quanto ao “GLP”, é utilizado no “abastecimento das empilhadeiras”, conforme folha 75, estando o seu consumo ligado diretamente à área administrativa. Não dá direito ao crédito.

Quanto ao “lubrificante esteira Dicolube”, é utilizado na “lubrificação das esteiras de transporte”, conforme consta à folha 76. Trata-se de material de uso/consumo.

Quanto aos aditivos, possuem usos diversos, desde “tratamento da água industrial”, até “tratamento de água das caldeiras”, passando também por “limpeza e assepsia das garrafas

retornáveis”, conforme folha 74 do processo.

Quanto ao “ADITIVO SOD CAUSTIC UNILEVER DIVO660”, destina-se à lavagem de garrafas. É um aditivo da soda cáustica, devendo ser tratado como item de uso/consumo, pois não se integra nem mantém contato com o produto final.

Quanto ao “ADITIVO P ACIDO SOLDA KOMPLEE KOMP”, destina-se a aumentar a fixação da solda utilizada nas tubulações. Não participa, portanto, diretamente do processo produtivo, sendo de uso e consumo.

Quanto ao “ADITIVO STEAMATE NA 0560 STEAMATE NA”, trata-se de mercadoria destinada a controlar a corrosão dos equipamentos e das tubulações, minimizando a deposição de produtos de corrosão em sistema de caldeira, não possuindo afetação ao processo produtivo. E, assim, item de uso e consumo.

Quanto ao “ADITIVO P AG BBN 50KG GE SPECTRUSNX1106”, trata-se de produto clorado para tratamento de água, utilizado no controle de agentes microbiológicos evitando sua incrustação nos equipamentos industriais – condensadores, torre de resfriamento, sistemas de afluentes, etc. Não entra em contato com a água cervejeira. Tem caráter de uso e consumo.

Quanto ao “ADITIVO DIANODIC DN 2300 A P H 4 DIADON”, é um agente de controle de depósitos a base de água. Destina-se à correção do pH da água. Não foi informado se é para água industrial ou cervejeira. Na dúvida, deve-se conferir o tratamento mais favorável ao sujeito passivo, que é o de produto intermediário. Acolho a alegação recursal neste ponto para excluir esse aditivo da exigência fiscal.

Quanto ao “ADITIVO TRAT DE AGUAS DAS TORRES CONTIN”, destina-se à água que circula nas torres de resfriamento, controlando algas e micróbios. Trata-se de item de uso e consumo, já que não tem afetação ao processo produtivo.

Quanto ao “ADITIVO GARANTE A INTEGR EMB FOODPRO”, trata-se de enzima que melhora o rendimento das proteínas, destinado à melhoria do sabor. Este aditivo deve ser tratado como matéria-prima, merecendo acolhimento a tese recursal neste ponto.

Quanto ao “ADITIVO OPTISPERSE SP 8440 BOMBONA 100 K”, é destinado ao tratamento interno da caldeira, protege contra deposição e incrustação, aumentando a eficiência do sistema. É item de uso e consumo.

Quanto ao “SEQUESTRANTE O2 ADITIVO CORTROL IS 1075”, destina-se a retirar o oxigênio que fica entre o líquido e a boca da garrafa antes de ser tampada. Após expulsar o oxigênio permanece por até 48h, sendo incorporado ao líquido. Trata-se de produto intermediário, devendo ser acolhido o direito ao crédito. Acolho a alegação recursal nesse ponto.

Quanto ao “ADITIVO CONTINUUM AEC 3110”, é inibidor de corrosão e de depósito de substâncias em tanques, mangueiras, tubulações, etc. São itens de limpeza. Trata-se de item de uso e consumo.

Finalmente, quanto ao “ADITIVO P AG ISOTIAZOLONAS BBN 50KG”, é um biocida e se destina à proteção de tanque de combustível, em sistemas de diesel e água, evitando entupimento de mangueiras e tubulações. Não entra em contato com o produto final. Trata-se de item de uso e consumo.

Sendo assim, com exceção do “ADITIVO DIANODIC DN 2300 A P H 4 DIADON”, do “ADITIVO GARANTE A INTEGR EMB FOODPRO” e do “SEQUESTRANTE O2 ADITIVO CORTROL IS 1075”, entendo que os demais aditivos constituem-se, segundo jurisprudência dominante neste CONSEF, em materiais de uso/consumo, não podendo se enquadrar nas categorias de “matérias-primas”, “produtos intermediários”, “catalisadores” ou “material de embalagem”. São, todos, itens de uso/consumo não gerando crédito.

Entendo, por conseguinte, que a Infração 1 é parcialmente procedente, no montante de

R\$876.667,47, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	ICMS
jan/15	57.925,58
fev/15	68.493,80
mar/15	60.998,06
abr/15	72.196,83
mai/15	60.015,57
jun/15	65.370,49
jul/15	93.037,91
ago/15	92.461,84
set/15	58.367,03
out/15	85.121,08
nov/15	67.984,41
dez/15	94.244,87
TOTAL	876.217,47

Não podendo propiciar o direito ao creditamento, tais itens, com as exceções já identificadas, devem ensejar o recolhimento do diferencial de alíquotas. A Infração 02 é também parcialmente procedente, ficando reduzida a R\$734.968,61, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS
jan/15	41.955,20
fev/15	48.716,17
mar/15	45.697,17
abr/15	43.970,90
mai/15	50.629,09
jun/15	48.703,35
jul/15	140.983,91
ago/15	93.869,72
set/15	40.817,71
out/15	72.062,92
nov/15	37.726,84
dez/15	69.835,63
TOTAL	734.968,61

Dou, portanto, PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reduzir o presente lançamento a R\$1.642.650,91, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS
1	876.217,47
2	734.968,61
TOTAL	1.611.186,08

VOTO DIVERGENTE

Em sua tese recursal a Recorrente aduz que não houve qualquer irregularidade no creditamento do ICMS destacado nas aquisições das mercadorias, uma vez que se trata de produtos intermediários. Descreve, às folhas 239/240, o uso das mercadorias “soda cáustica”, “hipoclorito de sódio”, “aditivos”, “GLP” e “lubrificante esteira Dicolube”. Assegura que a perícia técnica poderá comprovar a indispensabilidade desses materiais em seu processo produtivo, 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 nº 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. Diligencia 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, tecemos 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 de 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 nº 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 semielaborados. Reproduzo trecho do voto relacionado ao referido Acórdão:

Observo 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 nº 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 0027-06/14, em que figurou como 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 carrego 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 semielaborados, 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 pelo 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 fabricado, 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, estabelecia 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 subsequentes 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 subsequentes 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 subsequentes 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 transscrito 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 01 e 02, acato os fundamentos recursais para excluir os produtos descritos, às folhas 239/240, o uso das mercadorias “soda cáustica”, “hipoclorito de sódio”,

“aditivos”, “GLP” e “lubrificante esteira Dicolube”.

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 constitucional 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 do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário a presentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206973.3004/16-2**, lavrado contra AMBEV S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.611.186,08**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado pela autoridade competente o pagamento efetuado pelo autuado, conforme documento à fl. 215.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Paulo Sérgio Sena Dantas, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de julho de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS