

**A. I. Nº** - 206973.0017/18-2  
**AUTUADO** - CBB COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS  
**AUTUANTE** - IVANA MARIA MELO BARBOSA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04.02.2019

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0003-02/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo ao material destinado a lubrificação e manutenção de equipamentos (uso e consumo). Admissível a utilização de crédito fiscal atinente aos insumos utilizados no processo produtivo da empresa. Comprovada a existência no levantamento original de insumos (lúpulo e anti-oxidante) dentre as mercadorias arroladas na autuação, o que ensejou a retirada do mesmo da autuação. Infração parcialmente subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Item da autuação relacionado diretamente com a infração anterior, motivo pelo qual pertinente a exclusão dos insumos e manutenção da exigência quanto aos materiais caracterizados como de consumo do estabelecimento. Reduzido o valor do débito. Infração procedente em parte. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Incompetência legal de apreciação de constitucionalidade da legislação. Mantidos os percentuais de multa aplicados. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de junho de 2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 292.780,34, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.02**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 198.601,21, multa de 60%, para fatos arrolados nos meses de fevereiro, abril a dezembro de 2016, janeiro a março, maio, julho a dezembro de 2017.

Infração 02. **06.02.01**. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, no período de fevereiro, abril a julho, novembro e dezembro de 2016, janeiro, fevereiro, maio, julho a dezembro de 2017, no total de R\$ 94.179,13, multa de 60%.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 10 a 39, onde requer em sua defesa, após breve resumo da autuação, esclarece, inicialmente, em relação ao item 01, que em que pese a suposta utilização indevida do crédito de ICMS, a título de “Aquisição de Materiais para uso e consumo”, tais materiais são de fato utilizados no processo

de industrialização, de sorte que, por se tratarem de compras de matéria-prima e materiais intermediários utilizados no processo de fabricação de cerveja geram sim direito à crédito de ICMS, tendo em vista o enquadramento previsto em legislação.

Com relação ao item 02, alega ter a Fiscalização entendido que deixou de recolher o ICMS sobre a diferença entre alíquotas internas e interestaduais, sendo pertinente esclarecer que tais mercadorias são bens utilizados no “processo de industrialização”, não havendo assim que se falar em diferencial de alíquota, tendo como certo que não cometeu qualquer tipo de irregularidade quanto aos créditos constantes de sua escrituração fiscal, nem tampouco deixou de recolher o ICMS devido ao Estado da Bahia.

Considerando que não há a configuração de qualquer tipo de violação à legislação tributária, entende que o Auto de Infração ora impugnado não merece subsistir, sob pena de incorrer em manifesta violação aos princípios basilares do ordenamento jurídico, conforme será demonstrado a seguir.

Preliminarmente, argumenta como ser cediço, o Auto de Infração é peça indispensável do processo administrativo, pois deve conter todas as informações necessárias à ampla e irrestrita defesa do autuado, tais como: descrição detalhada e precisa da suposta infração cometida e a respectiva penalidade, e a partir da sua lavratura é que se disponibiliza ao sujeito passivo o contraditório e o mais amplo direito de defesa, o qual é exercido por meio da impugnação ao lançamento, inaugurando-se a fase litigiosa do procedimento.

No caso em tela, aduz que as infrações descritas pela Fiscalização são deficientes, pois faltam elementos para se compreender, com clareza, a conduta infracional praticada.

Alega, pois, que o lançamento não merece subsistir em razão da precariedade da acusação e levantamento fiscal que lhe deu origem, por ter o Fisco deixado de apurar circunstâncias essenciais para sustentar a acusação fiscal, na medida em que não foi observado que as aquisições relacionadas no item 01 se referem a matérias-primas e produtos intermediários, bem como que, com relação ao item 02, não há diferencial de alíquota quando da aquisição dos produtos arrolados, pois em relação à todas as infrações, deixou o Fisco de apurar circunstâncias elementares e essenciais relacionadas aos casos tratados nestes autos, o que demonstra a precariedade da acusação e do levantamento fiscal que deu origem ao lançamento.

Aponta nesse sentido existir mansa e pacífica jurisprudência administrativa declarando a nulidade de lançamentos fiscais com tais vícios, a exemplo do Acórdão 0063-02/13, motivo pelo qual o lançamento deve ser declarado absolutamente nulo, em decorrência dos vícios insanáveis acima relatados.

No mérito, diz que não obstante a nulidade acima suscitada, passa a demonstrar ainda a improcedência do lançamento de ofício, isso porque, com fulcro no artigo 29, parágrafo 1º, Inciso II e artigo 53, inciso III da Lei 7.014/96, afirma a fiscalização que a autuada apropriou-se indevidamente, dos créditos de ICMS, uma vez que, ainda de acordo com a autoridade fiscal, as mercadorias adquiridas tratavam-se de material para uso e consumo, para as quais não é admitido o crédito fiscal.

Pontua estar o entendimento do Fisco equivocado, na medida em que os produtos elencados não são produtos de uso e consumo do estabelecimento, mas sim, produtos auxiliares, utilizado diretamente no processo industrial, imprescindíveis para que as mercadorias finais possam ser produzidas e colocadas em condições de comercialização.

Tem por certo que os materiais glosados pela Fiscalização foram adquiridos para aplicação na fabricação de produtos finais e são utilizados e consumidos diretamente no processo industrial, características essas que, a rigor da legislação baiana e do entendimento jurisprudencial do CONSEF, conferem direito a crédito de ICMS, e apesar disso, a Fiscalização não analisou a natureza dos materiais adquiridos, limitando-se simplesmente a classificá-lo como de uso e consumo do estabelecimento, sem considerar a sua efetiva destinação nos respectivos processos produtivos, contrariando o disposto no Regulamento de ICMS/12, que prevê o direito ao crédito do ICMS sobre *insumos produtivos*, nos termos do artigo 309, 1, alínea “b”, transcrito.

Percebe que tal dispositivo acima prevê que, para conferir o direito de crédito (não-cumulatividade), o produto adquirido deve enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário, catalisador ou material de embalagem e ser empregado no processo de industrialização.

Nesse sentido, os produtos apontados no Demonstrativo do Débito de fls. 01/03 do Auto de Infração representam “produtos intermediários” que, são de fundamental importância para a consecução da sua atividade fabril.

Destaca que, para glosar os créditos em discussão, a Autoridade Fiscal não se valeu de argumentos pautados em conhecimentos técnicos ou fáticos, mas limitou-se a classificar os insumos como bens de uso e consumo da autuada, sem qualquer elemento concreto que pudesse corroborar sua conclusão e para melhor elucidação quanto à aplicação dos referidos produtos na produção, segue rol exemplificativo por amostragem, com as descrições técnicas e suas especificações:

A Nota Fiscal nº 048.889, emitida por PROZYN IND E COM LTDA. foi devidamente lançada no seu Livro de Entradas como “compra para industrialização”, CFOP 2101, conforme a utilização do produto “Foam Max” o qual aumenta a qualidade da espuma no produto final, proporcionando maior quantidade de bolhas e cremosidade da espuma, tornando-a mais duradoura, e a protegendo contra a desestabilização lipídica, melhorando a sua aderência ao copo, e não alterando as características e estabilidade da cerveja.

Já o “Isomax EAA” combina ingredientes em um sistema que atua eficientemente como anti-oxidante em cervejarias ao remover o oxigênio. Além disso, os aromas primários da cerveja são ressaltados, trazendo como benefícios a redução de oxidação, maior “shelf-life” para o produto acabado, sendo fácil de dosar.

Por sua vez as notas fiscais nº 06.052 e 05.708 foram emitidas por WALLERSTEIN IND. E COM. LTDA., empresa com mais de trinta anos no mercado, comercializando e revendendo insumos para a indústria cervejeira, sendo um dos mais tradicionais fornecedores de matérias primas para a industrialização da cerveja, e como demonstram as notas fiscais, o produto adquirido foram os lúpulos (HALLERTAU MAGNUM e RESINA PURA - NUGGET 300), responsáveis pelo amargor e aroma da cerveja, que devidamente lançada no Livro de Entradas como “compra para industrialização”, no CFOP 2101, conforme a utilização do produto.

Além dos exemplos acima, garante restar claro que na produção da cerveja realizada existem ainda outros insumos (tais como solventes) sem os quais é impossível realizar a manutenção das máquinas, o que interrompe, consequentemente, todo o processo produtivo.

Registra, por fim, que os materiais são integralmente empregados no processo industrial, de sorte que o entendimento esposado pela fiscalização se mostra totalmente equivocado, tendo em vista que as mercadorias apontadas no lançamento são produtos de fato utilizados no processo de produção, conforme demonstrado.

Com relação à cobrança do DIFAL, repisa que a cobrança em questão tem por suporte operações ocorridas no ano calendário de 2016, com mercadorias/produtos supostamente destinados ao uso e consumo e classificados como insumos, matérias intermediários e de embalagem.

Indica que até o advento da EC 87/15, não havia disposição constitucional sobre o DIFAL para destinatário não contribuinte, estabelecendo comparação entre a regra constitucional anterior à Emenda Constitucional 87/15 e após a sua edição, conforme reprodução.

Rememora que após o advento da Emenda Constitucional 87/15, foi apresentado o Projeto de Lei Complementar nº 325/2016 objetivando alteração dos artigos 4º e 11º, do diploma legal anteriormente mencionado, a fim de estabelecer a regra matriz do ICMS no contexto da norma constitucional, e o movimento legislativo para introdução do DIFAL, na LC 87/96 já revela a necessidade de Lei Complementar instituindo a específica forma de cobrança do imposto.

Menciona já ter sido tal necessidade analisada pelo STF, quando do julgamento do RE nº 580903/PR, onde foi expressamente declarada a necessidade de Lei Complementar para a regular cobrança do DIFAL, conforme Ementa reproduzida, tendo a PGFN, instada a se manifestar sobre o

tema, por meio do Parecer PGFN/CAT 1.226/2015, proferiu entendimento no mesmo sentido, ou seja, afirma a necessidade de disposição em Lei Complementar sobre o DIFAL para sua exigência, consoante documento que anexa.

Indagada se *“com a Emenda Constitucional 87/15, a cobrança do DIFAL é autoaplicável ou necessita, para sua efetiva instituição, de prévia regulamentação por lei complementar?”*, a resposta da PGFN foi no sentido de que *“a previsão do diferencial de alíquota no Texto Constitucional não supre a necessidade de edição de lei complementar”*.

Assim entende restar claro e incontestado que qualquer disposição normativa sobre DIFAL, nos termos dos artigos 146, III combinado com o artigo 155, XII, ambos da CF/88, é inconstitucional *“de per si”*, justamente pela ausência de norma geral estabelecendo a hipótese de incidência, o que ao seu entender, torna clara a impossibilidade de cobrança do DIFAL no caso em tela, ainda que se leve em consideração o disposto no artigo 305, §4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/12, diante de seu entendimento de não haver suporte em Lei Complementar para fundamentar essa exigência.

Não obstante a ausência de Lei Complementar que viabilize a cobrança do DIFAL, verifica ainda que esta infração foi consequência do item “01” do Auto de Infração ora impugnado, pois, conforme se observa, se está exigindo o diferencial de alíquota em relação às aquisições interestaduais das mercadorias consideradas pelo Fisco como de uso e consumo desta peticionária.

Como assevera exaustivamente demonstrado anteriormente, tais mercadorias são utilizadas no processo produtivo dos produtos industrializados pela autuada, de sorte que referidas operações não se amoldam ao disposto no artigo 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96, e uma vez demonstrado que os produtos não se destinaram ao uso e consumo e/ou seu ativo fixo, não há que se falar na exigência de diferencial de alíquotas, conforme Acórdão JF 0296-01/13, CJF 0139-11/08, cujas Ementas reproduz.

Portanto, e ao encontro da jurisprudência administrativa acima colacionada, uma vez comprovado que as mercadorias mencionadas no item 01 do auto de infração não se enquadram no conceito de “uso e consumo” e “ativo fixo/imobilizado”, não há que se falar em cobrança de DIFAL, afastando-se, automaticamente, a infração 02.

Arremata, asseverando estar demonstrada não apenas a improcedência, mas também a ilegalidade da acusação fiscal, independentemente da destinação dos produtos, uma vez que não há norma geral estabelecendo a hipótese de incidência, devendo ser integralmente cancelado o AI em questão.

Aponta que não obstante a demonstração da nulidade e improcedência do presente auto de infração, para ambas as acusações, foi aplicada multa fiscal correspondente a 60% (sessenta por cento), e desta forma, ainda que não sejam acolhidos os argumentos suscitados, o que admite apenas por amor ao debate, não se pode admitir a aplicação de multa em percentual equivalente a 60% (por caracterizar efeito confiscatório), e muito menos, que ela incida sobre o valor do imposto, ou o valor da mercadoria, sendo em ambos os casos, acrescidos de juros de mora.

Fala que as referidas penalidades só seriam aplicáveis, na hipótese de comprovada ação da autuada no sentido de se valer de artifícios inidôneos, com o objetivo único e exclusivo de fraudar a Administração, o que, no caso, não ocorreu, pois, conforme amplamente demonstrado, as infrações que lhe foram imputadas não subsistem, e na pior das hipóteses - manutenção do Auto de Infração - o montante de débito levantado pela fiscalização em relação à infração 01, por exemplo, decorreria de interpretação equivocada, razão por que não mereceria retaliação tão severa.

Frisa que, em última análise, caso mantida a autuação em tela, é certo que, não existindo ação fraudulenta, torna-se absolutamente inaplicável a respectiva multa, pelo que deve ser afastada, diante do princípio do não confisco, em proteção ao direito de propriedade, como garantia contra o desarrazoado agir estatal, que se manifesta não somente na obrigação tributária principal, vez

que, dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar, o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal (reproduzido), veda a utilização de “tributo com efeito de confisco”.

Nesse sentido, anota deva a vedação ao confisco ser aplicada inquestionavelmente também às multas fiscais, e em recente julgamento, como não poderia deixar de ser, o STF novamente amparou os contribuintes, estendendo a proibição constitucional do confisco às multas fiscais, por meio de brilhante decisão do Ministro Celso de Mello, conforme transcrição, exarada na ADi-MC nº 1075. DJ 24/11/2006.

Diz que por todos os ângulos examinados, não há como prosperar a incidência das multas cobradas no presente auto de infração no percentual confiscatório de 60% (sessenta por cento) sobre o “valor do imposto” ou “crédito fiscal”; sendo de rigor que, caso o débito relativo à obrigação principal subsista, requer a sua redução a patamares condizentes com a sua realidade.

Finaliza, solicitando o reconhecimento da nulidade da exigência objeto do item 01 do lançamento (principal, multa e juros), uma vez que as mercadorias adquiridas se referem a insumos utilizados em seu processo produtivo, bem como o reconhecimento da nulidade da exigência objeto do item 02 (principal, multa e juros), uma vez que as mercadorias adquiridas não se enquadram no conceito de “uso e consumo” e/ou “ativo fixo ou imobilizado”.

Pede, ainda, o cancelamento, redução ou relevação da exigência das multas confiscatórias de 60% sobre o valor do imposto ou crédito fiscal ou, alternativamente, caso se entenda pela sua exigência, que sejam reduzidas a percentual condizente, excluindo-se de sua incidência os juros de mora ou fazendo-os incidir a partir da lavratura do Auto de Infração.

Requer, por fim, o integral provimento da presente defesa administrativa, para o fim de decretar a improcedência total do lançamento fiscal, cancelando a exigência consubstanciada no Auto de Infração em referência.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 120 a 123 esclarece, após resumo da autuação e defesa, não ser esta a primeira vez que lavra Auto de Infração contra a empresa fabricante de bebidas glosando o crédito de idênticos produtos, muitos dos quais já foram julgados procedentes em 1ª e 2ª instância pelo CONSEF, vide Resoluções anexadas às fls. 82 a 113.

Apresenta rol exemplificativo por amostragem com descrições técnicas e especificações apenas para os produtos FoamMAX, IsoMax EAA, Hallertau Magnum e Resina Pura – Nugget 300, vide fls. 27 a 30, ao tempo em que (fl. 30), ao tempo em que reconhece que alguns outros insumos (tais como solventes) são utilizados na manutenção das máquinas.

Diz que a questão em discussão é o entendimento da autuada no sentido de ter o direito de utilizar crédito fiscal do ICMS de toda e qualquer aquisição para o processo produtivo, afirma ser trata-se de direito constitucionalmente concedido, se eximindo de analisar inconstitucionalidade, que não é da sua alçada, cabendo apenas cumprir as normas regulamentares e orientação do órgão a que está vinculado, o foi feito.

Refuta a afirmação de que classificou os itens cujo crédito foi glosado sem argumentos técnicos e/ou fáticos, sendo sabido que soda cáustica e hipoclorito de sódio são utilizados no tratamento de água e lavagem de vasilhames porque a ANVISA assim exige, e a referida exigência não é razão para utilização de crédito na aquisição de soda cáustica, o produto cerveja pode ser envasado em lata por exemplo, ou seja, a mesma cerveja pode ser colocada à venda para o consumidor sem que a soda cáustica participe do processo produtivo, o que demonstra que a soda cáustica não é “indispensável” na fabricação do produto final cerveja.

Da mesma forma os aditivos, e são tantos, utilizados até para a assepsia e sanitização de equipamentos na área de produção tais como detergente espuma, divo 660, dispersante anti-incrustante, anticorrosivo safe 305, inibidor de corrosão, dentre outros.

Quanto ao crédito utilizado pela aquisição de vasilhames (garrafa de vidro), a vida útil das garrafas as coloca na condição de bem do ativo imobilizado e, nesse caso, o CIAP seria o local adequado para a apropriação do crédito na forma determinada pela legislação, a saber, 1/48 cada mês e não o valor integral do ICMS destacado no documento fiscal de aquisição no registro de entradas como fez a autuada.

Informa ter solicitado esclarecimentos da autuada antes do encerramento da ação fiscal e não foram apresentadas as explicações necessárias à elucidação de dúvidas quanto à utilização de alguns produtos, é o caso do Hallertau Magnum e da Resina Pura Nugget 300. Com os esclarecimentos apresentados na defesa, reconhece tratar ambos de insumo, entretanto continua considerando material de uso e consumo o FoamMax e o IsoMax.

À exceção dos produtos que reconhecemos tratar-se de insumo e não material de uso e consumo, a utilização de crédito na aquisição de todos os outros itens não tem respaldo na legislação a cujo cumprimento estamos vinculados. Não discute o princípio constitucional da não-cumulatividade e, portanto, a glosa do crédito com relação a estes deve ser mantida.

Assim, mantém parcialmente a autuação, excluindo do Demonstrativo original os produtos Hallertau Magnum e Resina Pura Nugget 300, reduzindo os débitos da seguinte forma:

Infração 01– de R\$ 198.601,21 para R\$ 194.847,00

Infração 02– de R\$ 94.179,13 para R\$ 81.039,40

Tudo conforme novo Demonstrativo, fls. 114 a 119.

Cientificada do teor da informação fiscal (fls. 125 e 126), através de Aviso de Recebimento dos Correios, o sujeito passivo não se manifestou, tendo à fl. 130, substabelecido sem reservas, a Procuração que havia sido outorgada (fl. 130), tendo em 23 de outubro de 2018 a advogada da empresa requerido e concedida vistas do presente (fls. 131 e 132).

## VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, ambas objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade.

Observe que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso. Além disso, diante da elaboração de novos demonstrativos, fruto das exclusões realizadas pela autuante em sede de informação fiscal, a empresa foi devidamente cientificada, recebendo cópia dos mesmos, entretanto não se manifestou.

Desta maneira, não se há de falar em qualquer motivo ensejador ou desencadeador de nulidade processual, quer sob o aspecto formal, quer sob o aspecto material, em atenção e respeito ao teor do artigo 39 do RPAF/99, motivo para não acolher tal argumento.

Ainda assim, existem questões preliminares a serem analisadas, o que passo a fazer neste instante, a começar pela alegação de ser nulo o lançamento diante do levantamento fiscal precário e pela ausência de liquides, certeza e motivação.

O fato de a empresa autuada discordar do entendimento quanto a classificação dos itens autuados, se matérias primas, produtos intermediários, ou de uso e consumo, se trata de discussão quanto ao mérito do Auto de Infração, não implicando tal discordância, tal como sustentado na peça defensiva em motivador de nulidade.

Ademais, a autuante elaborou demonstrativos perfeitamente compreensíveis, indicando os elementos necessários para o pleno entendimento daquilo que se estava sendo lançado, em consonância com a legislação, e em respeito aos princípios do processo administrativo fiscal, especialmente o da ampla defesa e do contencioso, razão pela qual inclusive, a empresa compareceu ao Auto de Infração e se defendeu das acusações com elementos e documentos que entendeu necessários, enfrentando a acusação disposta nas duas infrações que compõem o lançamento.

Logo, não se pode falar em precariedade do mesmo, tal como feito, pelo atendimento a todos os requisitos de validade e eficácia, motivo pelo qual não acolho a arguição a este respeito, não se prestando o Acórdão trazido pela empresa como paradigma ao presente caso.

Quanto ao mérito da autuação, conforme firmado na peça de defesa, versa sobre duas infrações correlatas: a primeira diz respeito a glosa de créditos fiscais tidos como indevidos pelo Fisco, vez que referentes a produtos tidos pela autuante como de uso e consumo, e a segunda, pela exigência do diferencial de alíquotas sobre tais operações.

Assim, a discussão nos autos se manteve restrita ao aspecto eminentemente jurídico, em relação à possibilidade ou não de utilização dos créditos fiscais destacados em documentos fiscais, em operações de aquisições de bens tidos como de uso e consumo pelo fisco, e como insumos ou produtos intermediários pela empresa e o consequente recolhimento de diferencial de alíquota para tais itens quando das aquisições interestaduais, não questionando nenhum item específico em particular. Ou seja: a autuada entende que todos os itens objeto da autuação são matérias primas ou produtos intermediários o que possibilitaria a apropriação do crédito fiscal e desobrigaria do recolhimento do diferencial de alíquotas lançado.

No que se refere aos bens sobre os quais incidiu a cobrança ora realizada, foram, tal como descrito no corpo do lançamento, além de firmado na informação fiscal, não se agregam ao produto final cerveja, e não podem, contrariamente ao entendimento da autuada, ser considerados materiais intermediários, no sentido lato ou estrito que se interprete tal conceito, ainda que se possa argumentar no sentido de alargamento da interpretação de tal conceito, e do entendimento dos tribunais administrativos a respeito, diante dos materiais ora objeto desta ação fiscal.

A respeito de tal matéria, lembro que a Constituição da República, no inciso XII de seu artigo 155, remete à Lei Complementar a disciplina do regime de compensação do imposto:

“Art. 155.

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

*c) disciplinar o regime de compensação do imposto;”*

E a Lei Complementar n° 87/96, cumprindo tal determinação constitucional, embora garanta no artigo 20, o direito ao creditamento do ICMS, por contribuintes do imposto, em relação a material de uso, ou consumo, no inciso I do artigo 33 consta a determinação do início do prazo para tal creditamento somente ocorrer em 1° de janeiro de 2020, de acordo com a redação dada pela Lei Complementar 138 de 2010:

“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1° de janeiro de 2020”.

Tais disposições foram como não poderia deixar de ser, recepcionadas, neste Estado, pelo inciso II do §1° do artigo 29 da Lei n° 7.014/96.

Fato é que o entendimento da autuada é que tais elementos se afigurariam como “*produtos intermediários*”, com o que não concorda a fiscalização, ao meu entender, acertadamente, ainda que com ressalva a ser feita mais adiante, lembrando que no presente caso, se trata de estabelecimento industrial fabricante de bebidas, não pode e deve prosperar. E como tal, devido o diferencial de alíquotas nas suas aquisições interestaduais.

A respeito da matéria em discussão, o STJ, através da sua Primeira Seção pacificou entendimento sobre o creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tributo bastante similar ao ICMS, relativo à aquisição de materiais intermediários que se desgastam durante o processo produtivo sem contato físico ou químico direto com as matérias-primas (bens destinados ao uso e consumo), inclusive o julgamento foi feito seguindo o rito da Lei 11.672, de 8 de maio de 2008 (Lei dos Recursos Repetitivos).

Na oportunidade, o relator, ministro Luiz Fux firmou entendimento de que a aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, de acordo com o Decreto 4.544/02.

Da mesma maneira tem se posicionado o STF, a se depreender das decisões contidas no RE 627984 PR, julgada na Primeira Turma, tendo como Relatora a Ministra Carmem Lúcia, em 23 de março

de 2011, que resultou na seguinte decisão: “*Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Impossibilidade de creditamento relativo à aquisição de bens destinados ao uso ou consumo e à integração ao ativo fixo. Precedentes. Agravo Regimental ao qual se nega provimento*”.

No mesmo sentido, posso igualmente mencionar o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento AI 737346 SP, dentre tantos outros.

Na infração 01, reitero, a tese defensiva se estriba no entendimento de que os produtos cujos créditos fiscais foram glosados, dizem respeito a produtos que são em verdade matérias primas ou produtos intermediários, se agregando ao produto final (cerveja), a exemplo de lúpulo e anti-oxidantes, ou são essenciais à produção (“produtos auxiliares”), imprescindíveis para a produção industrial.

Já a autuante, se posiciona pelo acatamento da manutenção dos créditos das operações com lúpulos, ao passo que mantém a autuação em relação aos demais itens, refazendo os demonstrativos de ambas as infrações, não tendo a autuada se manifestado sobre os mesmos, embora entregues à empresa autuada.

Da análise dos elementos do processo, verifico que, com efeito, existem operações com lúpulo, que em verdade se constitui em uma flor, sendo de interesse para a indústria de cerveja apenas a feminina, e para melhor entendimento, necessário se fazer uma sucinta explicação acerca do seu uso no processo de obtenção da cerveja, a qual basicamente é feita a partir da água, malte, leveduras e lúpulo, cabendo a este o papel de conferir o amargor típico da bebida, bem como o seu aroma, sendo agregado ao mosto no seu processo de fervura.

Nesta etapa, estes compostos do mosto passam por um processo chamado isomerização, tornando-os solúveis no mesmo e assim, conferindo o amargor, sendo que, quanto mais alfa-ácidos o lúpulo tiver, mais amarga a cerveja ficará, e em relação ao aroma, as notas obtidas são o resultado da harmonia sensorial de inúmeras substâncias aromáticas encontradas na planta, que se compõem principalmente de óleos essenciais.

Além disso, o lúpulo apresenta substâncias que inibem a proliferação de bactérias na cerveja e por isso ele tem efeito bacteriostático, se apresentando como um “conservante natural”, ajudando a prolongar a vida de prateleira da cerveja, bem como tem poder anti-oxidante. Também influi na estabilidade da espuma da cerveja que está também ligada à presença dos compostos amargos do lúpulo, pois eles possuem propriedades tensoativas.

Desta forma, vê-se que o lúpulo se agrega de forma inconteste ao produto final (cerveja), e indiscutivelmente se constitui em matéria prima para a sua produção, e como tal, deve ter o crédito fiscal mantido, no que agiu corretamente a autuante ao realizar a exclusão daquelas operações que envolvem tal produto em seu demonstrativo.

Quanto aos demais produtos autuados, em situações semelhantes, já se encontra assentado o seu uso em cervejarias dos mesmos com a utilização sendo semelhante por cada um deles, conforme analisaremos mais adiante, a saber, hipoclorito de sódio, sulfato de zinco heptahidratado, sulfato de alumínio, soda cáustica líquida, cartão sólido reciclado, paletes, hidróxido de sódio, divo, elemento filtrante, anti-corrosivo, dispersante, efluente líquido, amônia anidra, ácido paracético, inibidor de corrosão, cloreto de sódio, gás GLP, elemento filtrante, ou seja, produtos que não se agregam ao produto final cerveja, ainda que de alguma forma sejam utilizados no processo produtivo, daí a necessidade de se analisar cada caso.

A própria empresa reconhece que os solventes são utilizados na manutenção das máquinas, logo, não podem evidentemente ser considerados como materiais intermediários ou matéria prima, muito embora neste lançamento em especial, não explicita a utilização, as plantas de produção de bebidas, são quase idênticas, logo, a utilização dos diversos produtos também se dá de forma igual, o que dispensou, inclusive, diligência para a especificação de uso de cada produto.

Assim a amônia se apresenta como produto para tratamento dos efluentes, etapa posterior à fabricação da cerveja, da mesma forma não podendo ser considerada matéria prima ou produto intermediário.

Quanto àqueles produtos utilizados para sanitização dos equipamentos, todos materiais de assepsia, tanto dos equipamentos quanto da área da fábrica, e o regramento imposto pelo Ministério da Agricultura e ANVISA, a respeito das medidas de segurança com o meio ambiente e higiene, ou mesmo que produtos específicos para a sua atividade, não descaracteriza a sua utilização a este objetivo, ou seja assepsia, se apresentando como produtos tipicamente de uso e consumo, sem possibilidade de utilização do crédito fiscal.

O GLP normalmente é utilizado em empilhadeiras na unidade fabril, para movimentação de cargas, não podendo, dentro dos parâmetros adotados, propiciar crédito fiscal.

Em relação àqueles produtos utilizados no tratamento da água do sistema de refrigeração para evitar corrosão, incrustação e formação de colônias de micro organismos que ocasionariam desgaste nos seus equipamentos (anti-corrosivo, inibidor de corrosão), visando, portanto, a sua conservação, objetivando a conservação das tubulações e equipamentos da fábrica, se apresentam como produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. Ou seja, ainda que sejam utilizados no processo industrial não estão a ele diretamente vinculados, enquadrando-se como materiais de uso e consumo, e como tal devem ser mantidos na autuação.

O cloreto de sódio tem como função a limpeza das caldeiras da fábrica, de igual forma não se podendo considerar insumo industrial ou produto intermediário, razão para a manutenção do mesmo no lançamento.

Já os paletes e garrafas retornáveis não se caracterizam como matérias primas ou materiais intermediários, e sim, como elementos do ativo imobilizado, submetido a regramento específico para utilização do crédito fiscal, sem possibilidade de sua utilização integral, e sim fracionada, de acordo com registros constantes do CIAP, o que determina a glosa dos créditos tomados, embora caiba à empresa registrar tais bens no imobilizado e apropriar-se do crédito proporcional mensalmente, após a adoção dos procedimentos regulamentares.

Por último, temos os anti-oxidantes, a respeito dos quais, o posicionamento deste CONSEF pode ser representado através do Acórdão CJF 0190-11/17, cuja Ementa dispõe:

*“EMENTA. ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado ao uso e consumo do estabelecimento. Infração parcialmente elidida com a exclusão do produto ANTIESPUMANTE FOAMTROL AF2051. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO”.*

Por tal decisão, se verifica que o produto anti-espumante, foi excluído da autuação. No caso ora em análise, se analisa o produto “FoamMax”, utilizado como anti-oxidante e estabilizante de espuma para a cerveja. Pela descrição contida na defesa de sua utilização na peça de defesa, bem como, e aí se apresentando como fator determinante, o fato do mesmo se incorporar no líquido que vem a ser a cerveja, assume, ainda que com a discordância da autuante, a característica de insumo ou produto intermediário vez se incorporar ao líquido, e nesta condição se apresenta plenamente factível a possibilidade de utilização do crédito fiscal a ele relativo, diferentemente dos elementos listados acima, exceto o lúpulo, acatado pela própria autuante, o que faz com que o julgador entenda necessária sua exclusão do demonstrativo ajustado elaborado às fls. 114 a 119. Desta maneira, a princípio, o caminho lógico seria a conversão do feito em diligência, todavia, em nome do princípio da celeridade processual, e diante do fato de serem poucas as ocorrências com tal produto, a exclusão pode ser realizada pelo relator sem representar qualquer problema ou prejuízo para a defesa, o que faço.

Assim, o mencionado demonstrativo, para a infração 01, se apresenta com os valores abaixo demonstrados.

Por via de consequência, e em razão dos expostos motivos, a infração é julgada procedente em parte no valor de R\$ 191.390,50, conforme abaixo demonstrado.

Na infração 02, como visto, a infração decorre da primeira, diante do fato de que vários dos produtos cujo crédito fiscal foi utilizado foram adquiridos em operações interestaduais, conforme

demonstra a autuante em sua planilha, o que ensejaria o lançamento dos valores entendidos como devidos.

A tese da defesa é a mesma já acima analisada, na infração 01, apenas diferindo quando a empresa traz à baila o fato da promulgação da emenda Constitucional 87/15, em relação à qual foi apresentado o Projeto de Lei Complementar nº 325/2016 objetivando alteração dos artigos 4º e 11º, do diploma legal anteriormente mencionado, a fim de estabelecer a regra matriz do ICMS no contexto da norma constitucional, e o movimento legislativo para introdução do DIFAL, na Lei Complementar 87/96 sendo necessária edição de Lei Complementar instituindo a específica forma de cobrança do imposto, bem como decisão em tal sentido, prolatada pelo STF.

Em relação a tais argumentos, sendo o sujeito passivo contribuinte, as operações interestaduais de aquisições de bens destinados a uso e consumo continuarão tributadas pelas alíquotas vigentes nas unidades federadas de origem, cabendo o imposto complementar, correspondente à diferença alíquota da origem e aquela do destino a esta unidade da Federação.

Ademais, há a previsão para tal na Lei Complementar 87/96, para o diferencial de alíquota em tais situações, bem como a decisão trazida não é vinculante nem de repercussão geral, ao menos não consta tal fato nos autos. Logo, de acordo com o entendimento acima esposado, não posso acatá-la, e por consequência, mantenho o entendimento já esposado na infração 01, mantendo a infração originária, com a exclusão das operações com lúpulo e anti-oxidante, de acordo com o demonstrativo inserido neste voto, o que torna a infração procedente em parte, no valor de R\$ 77.209,37, conforme planilha abaixo.

Ressalto ser este o entendimento assente neste Órgão, à vista das diversas decisões, dentre as quais destaco aquelas contidas nos Acórdãos CJF 0295-12/14, no qual a própria autuada figura no polo passivo, CJF 0190-11/17, CJF 0148-11/15 e CJF 0008-11/17 os quais versam sobre a mesma matéria, em estabelecimentos de mesma natureza.

Quanto ao argumento da confiscatoriedade das multas aplicadas (60%), as quais deveriam ser reduzidas pelo julgador, em primeiro lugar, esclareço que as multas por descumprimento de obrigação principal não podem ser reduzidas por esta instância administrativa, a qual somente possui competência para a redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória, na forma do § 7º do artigo 42, da Lei 7.014/96, o que me impede de acolher tal pedido.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante” da multa sugerida (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independentemente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

*“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.*

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, conforme visto anteriormente, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, descabe não somente aplicação de multa de natureza de descumprimento de obrigação acessória, ou a sua redução ou afastamento, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96 que diz respeito apenas a multa por obrigação acessória, reitero, sendo irrelevante para a aplicação da multa o fato em si, e não a presença ou não de dolo.

Em relação aos argumentos que eventualmente envolvam questões relativas à constitucionalidade, nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, este Órgão não possui a devida competência para tal análise.

Pelos expostos motivos, julgo o lançamento procedente em parte, de acordo com a seguinte demonstração:

2016	INFRAÇÃO 01	INFRAÇÃO 02
FEVEREIRO	R\$ 3.698,80	R\$ 0,00
ABRIL	R\$ 63,00	R\$ 0,00
MAIO	R\$ 25.907,43	R\$ 16.595,23
JUNHO	R\$ 34.364,34	R\$ 21.124,99

JULHO	R\$ 31.938,86	R\$ 17.118,65
AGOSTO	R\$ 4.924,80	R\$ 0,00
SETEMBRO	R\$ 2.593,30	R\$ 0,00
OUTUBRO	R\$ 6.446,20	R\$ 0,00
NOVEMBRO	R\$ 25.916,30	R\$ 10.015,85
DEZEMBRO	R\$ 6.610,21	R\$ 542,49

**2017**

JANEIRO	R\$ 4.563,94	R\$ 0,00
FEVEREIRO	R\$ 2.617,83	R\$ 542,49
ABRIL	R\$ 2.317,54	R\$ 0,00
MAIO	R\$ 2.837,11	R\$ 0,00
JULHO	R\$ 1.128,40	R\$ 1.773,20
AGOSTO	R\$ 25.719,44	R\$ 2.196,04
SETEMBRO	R\$ 22,58	R\$ 35,48
OUTUBRO	R\$ 2.896,14	R\$ 3.017,85
NOVEMBRO	R\$ 1.442,34	R\$ 0,00
DEZEMBRO	R\$ 5.381,94	R\$ 4.247,10

**TOTAL R\$ 191.390,50 R\$ 77.209,37**

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **206973.0017/18-2** lavrado contra **CBB COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$268.599,87**, crescido da multa de 60% prevista no artigo 42, incisos II alínea, “f” e VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2019.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR