

A. I. N° - 206973.0013/19-5  
AUTUADO - AMBEV S. A.  
AUTUANTES - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e IVANA MARIA MELO BARBOSA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 11/11/2020

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0186-03/20-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. A defesa não elidiu a acusação. Os materiais objeto da autuação não são utilizados no processo de fabricação. Infração subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. As aquisições interestaduais de matérias destinados ao uso e consumo estão sujeitas à exigência da diferença entre as alíquotas internas e a interestadual. Infração subsistente. Indeferidos os pedidos de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 25/09/2019, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 1.906.240,99, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, 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 valor de R\$ 996.445,26, referente ao período de janeiro a dezembro de 2016;

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 do estabelecimento. No valor de R\$ 909.795,73, referente ao período de janeiro a dezembro de 2016.

Constata-se, que tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento através dos documentos constantes às fls. 21 a 32, quando apresentou o arrazoado de defesa relatado a seguir:

A defesa iniciou a peça defensiva discorrendo sobre sua tempestividade e adentrando ao tópico “3. DELIMITAÇÃO DO OBJETO DA DISCUSSÃO ANTE O RECOLHIMENTO PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO”, disse que reconheceu e quitou os valores exigidos em relação ao montante principal de R\$ 8.155,36 e especificou que a presente impugnação restringir-se-á a parcela remanescente.

Passando ao tópico “4. DOS FATOS” reproduziu o teor das infrações que lhe foram imputadas. Explicou que o fisco atribuiu a determinada lista de materiais adquiridos pela Impugnante como sendo de uso e consumo, que não dariam direito ao crédito (infração 01) e exigem recolhimento do Diferencial de Alíquota (infração 02), mas a Contribuinte, por entender a imprescindibilidade de tais produtos em seu processo produtivo, os classificam como insumos e materiais intermediários, ensejando, portanto, a tomada de crédito.

Adentrando aos tópicos “5. DOS FUNDAMENTOS PARA A ANULAÇÃO/IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO” / “Da Regularidade dos Créditos Tomados e Compensados. Inexistência de Difal a Recolher”, disse que a exigência fiscal em discussão lastreia-se em auto de infração em que se considerou pretensa irregularidade perpetrada pela Contribuinte por ter tomado créditos e deixado de recolher do DIFAL quando da aquisição de mercadorias (produtos intermediários) compreendidas pelo Fisco como materiais para seu uso e consumo.

Todavia, afirmou que houve equívoco da autuação ao ter considerado os produtos adquiridos pela Impugnante como materiais de uso ou consumo, quando em verdade seriam produtos

intermediários, que participam de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, autorizando, pois, a tomada e utilização de crédito. Explicou:

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

Pontou os produtos acima como exemplificativos entre outros insumos, que a perícia técnica – cuja produção entendeu imprescindível - poderia comprovar serem indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela Contribuinte, sem qualquer outra destinação em seu empreendimento.

Asseverou que pela destinação dos produtos mencionados no Auto de Infração, se poderia perceber que estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo, sendo certo que, a ausência de qualquer deles influenciaria diretamente na composição e na qualidade dos produtos finais (cervejas e refrigerantes). Pois, sem eles, o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade.

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

Explicou que o uso de certos agentes de lavagem, como a soda cáustica, por exemplo, decorre da necessidade de observância de tais parâmetros cogentes, indicados pela ANVISA, de modo a garantir a composição dos produtos finais e suas qualidades químicas e para o consumo.

Por isso defende tratar-se de verdadeiro insumo à atividade da Impugnante, que, a despeito de não se integrar às cervejas e refrigerantes fabricados, perfazem verdadeiros e indispensáveis produtos intermediários em seus fabricos. Portanto, não há que se falar em crédito indevido ou em diferencial de alíquota.

Reproduziu excerto do seu anexo (doc. 05) na parte em que, os Conselheiros Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauande Pimentel e Rosany Nunes de Mello Nascimento, declararam voto pela improcedência do lançamento pertinente às infrações ora impugnadas:

“(...) Assim, por entender que os aditivos, gás liquefeito de petróleo – GLP, hipoclorito de sódio, lubrificante esteira dicolube, sanitizante ácido divoson forte, soda cáustica, não são alheios à atividade do recorrente, mas sim insumos, o ICMS incidente sobre as suas aquisições deve ser creditado pelo Recorrente, bem como considero indevido o pagamento de diferencial de alíquota, conforme preceitua o art. 20, §1º, da LC 87/96, e a jurisprudência atual do STJ.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado. Assim, fica mantida tão somente as infrações 1 e 3 ( $R\$15.218,14 + R\$3.789,76 = R\$19.007,90$ ) do Auto de Infração e julgo improcedentes as infrações 2 e 4.”

Retomando o exemplo da soda cáustica, disse ser o único produto capaz de esterilizar de modo eficaz os vasilhames, nos quais serão engarrafadas as bebidas produzidas pela Impugnante, conforme atestado em Laudo Técnico elaborado pelo Engenheiro Químico da Impugnante, e por isso afirmou se tratar de verdadeiro insumo da cadeia produtiva (e não material de uso ou consumo, como pretende o Embargado), porquanto integra diretamente o processo fabril, como produto intermediário, gerando, necessariamente, o direito à utilização do crédito tributário e a não

exigência de diferencial de alíquota, nos termos do art. 93, I, “b” do Decreto nº 21.400/2002 (RICMS/BA) e art. 20, da Lei Complementar n. 87/96, que reproduziu.

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

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

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

Asseverou que no tópico atinente à produção de refrigerantes, a autoridade governamental pontua todo o processo de industrialização da referida bebida, mencionando no tópico da fabricação propriamente dita do refrigerante, duas etapas essenciais, sem as quais não há o fabrico do produto comercializado, quais sejam: (i) a diluição e carbonatação; e (ii) a lavagem de garrafas, apontando a soda cáustica como insumo dessa etapa da cadeia produtiva. Veja-se:

#### “c.2) Lavagem de garrafas

*Os vasilhames são cuidadosamente inspecionados e aqueles que estejam fora das especificações para uso (garrafas trincadas, bicas, lascadas, lixadas, quebradas, sujas) são retirados. Após a seleção, as garrafas são colocadas na esteira de transporte e entram nas lavadoras, onde iniciam o processo por um tanque de pré-lavagem com água.*

*As garrafas muito sujas são imersas em um tanque com solução alcalina de soda cáustica quente, para retirada da sujidade, impurezas e esterilização. Por último, são enxaguadas em tanque com esguichos de água limpa. Ao final, uma nova inspeção e seleção são realizadas antes de seu envio para a máquina enchedora”.*

Fez constar também o fluxograma contido no referido estudo, o qual disse demonstrar que o envase (ou engarrafamento) de refrigerantes é uma das etapas do processo fabricação. Assim, sendo, defendeu que a soda cáustica utilizada nessa etapa não há que se negar a sua característica de insumo.

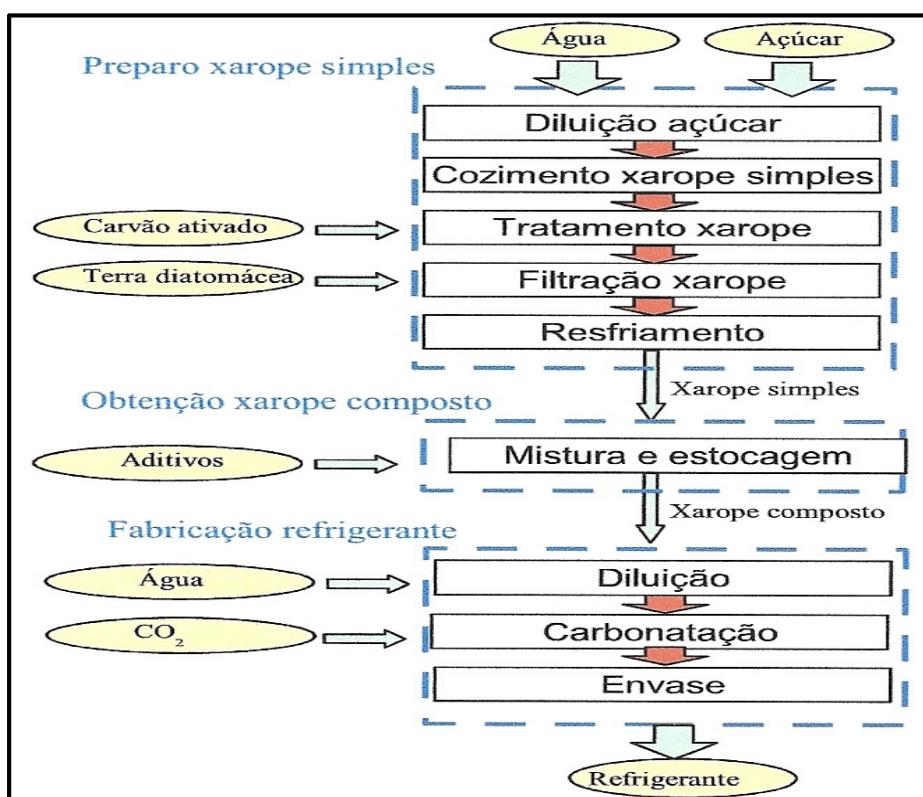


Figura 01: Fluxograma de processo genérico da produção de refrigerantes

Ressaltou que no referido estudo a soda cáustica é insumo:

*“a. Insumos utilizados*

*a.4) Outros insumos*

*Alguns valores de referência para produtos auxiliares são [3]:*

- ✓ soda cáustica: 0,5 a 1,0 kg (30% NaOH)/ hl cerveja, dependendo da eficiência das lavagens realizadas;”*

Por outro aspecto, pontuou que a discussão em comento já encontra linha de solução no âmbito do próprio Conselho da Fazenda Estadual do Estado da Bahia, conforme reproduziu:

*“(...)os materiais que estão vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento, e geram direito ao crédito fiscal são: Detergente Divobrite; Bruspray; Divosan;Divergan; Diatomita; Álcool Etílico; Amônia; Cloro gasoso; Hipoclorito de Sódio; Soda Cáustica, uma vez que contribuem de forma indireta na composição do produto final, como elementos indispensáveis, podendo neste caso, serem considerados como produtos intermediários, porquanto são consumidos no processo de obtenção do produto final, tornando-se necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento. (...) “*

(Fragmento de texto extraído do Acórdão CJF Nº 0129-11/07)

*“(...)Ora, se são utilizados, como os próprios autuantes aceitam, à higienização e à assepsia dos tanques e tubulação de aço por onde passa a bebida, encontro uma vinculação direta dos produtos ao processo produtivo do estabelecimento e à sua atividade fim, uma vez que a esterilização dos tanques e tubos de aço são indispensáveis ao processo de produção de cerveja e refrigerantes, sendo parte inerente e indispensável aos mesmos. O DIVO 660 é utilizado na fase de engarrafamento, constituindo aditivo à soda cáustica para lavagem das garrafas. Os produtos CARVÃO ATIVO CLARIFICANTE, TERRA INFUSÓRIA NACIONAL, CELITE HYFLO SUPER GEL, CELITE STANDER SUPER GEL e o KELCOLOID e o DARACLAR são utilizados na fase de filtração, para clarificação e maturação do produto, inclusive o KELCOLOID é adicionado à cerveja. Por fim, os CARTUCHOS e PLACAS FILTRANTES servem para reter os resíduos sólidos do malte, do lúpulo, etc, sendo, tecnicamente, impossível a sua reutilização.*

*Dessa forma, entendendo que os produtos em questão geram direito ao crédito fiscal, uma vez que possuem vinculação direta ao processo produtivo, pois necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento que é a produção de cerveja e refrigerantes, considero insubstancial a autuação. Ressalto, por oportuno, que este Colegiado tem assim se posicionado em relação ao segmento da atividade do autuado.(...)”*

(Fragmento de texto extraído do Acórdão JJF Nº 0079-01/02)

Asseverou que outros tantos julgados deste Conseg podem ser citados em face da similitude da matéria CJF nº 0250-12/02; JJF nº 0431.01/03, que disse ter anexado.

Acrescentou que no Poder Judiciário a matéria já foi vastamente apreciada, e em linha com o entendimento ora defendido. Apontou o Juízo da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, em setembro de 2015, nos autos do processo 0508386-56.2014.8.05.0001 (doc. anexo), conforme transcrição a seguir:

*“(...) Restou, então, demonstrado nos autos, que, na atividade de produção das bebidas comercializadas pela Demandante, faz-se necessária a utilização dos produtos encartados no auto de infração hostilizado, do que decorre se tratarem eles de insumo e não bens de uso e consumo apenas.*

*Em outros termos, comprovada a essencialidade dos materiais de limpeza, higienização e assepsia no processo produtivo de bebidas, bem como a lubrificação dos equipamentos do*

*processo produtivo, devem ser enquadrados como produtos intermediários, ensejando o aproveitamento dos créditos decorrentes da sua aquisição.*

*Nessa linha, mutatis mutandis:*

*"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. CREDITAMENTO. TELAS, MANTAS E FELTROS EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DO PAPEL. PRODUTOS CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO. NÃO SUJEIÇÃO À LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NO ART. 33, I, DA LC 87/96. 1. Discute-se neste recurso especial se o creditamento de ICMS relativo às aquisições de telas, mantas e feltros, empregados na fabricação de papel, está provisoriamente impedido pela limitação temporal prevista no art. 33, I, do LC 87/96. 2. Tratando-se de uma exceção de ordem temporal que condiciona o exercício do direito de creditamento assegurado pelo caput do art. 20 da LC 87/96, a regra prevista no art. 33, I, dessa mesma lei complementar deve ser interpretada restritivamente, sob pena de, mediante eventual e indevido entendimento mais ampliativo, tornar sem efeito as importantes modificações normativas realizadas pela Lei Kandir. Assim, conforme a literalidade desse dispositivo legal, apenas as entradas referentes ao uso e consumo do estabelecimento, ou seja, do local que dá suporte à atividade fim da empresa (art. 11, § 3º, da LC 87/96), têm o direito do respectivo creditamento protraído, não sendo possível estender essa restrição às aquisições de mercadorias ou produtos a serem consumidos no processo produtivo. 3. De acordo com o contexto fático probatório delineado pelo Tribunal estadual, as telas, mantas e feltros são adquiridos pela recorrente para serem integralmente consumidos no processo de industrialização do papel, viabilizando, assim, a sua atividade fim. Nesse contexto, verifica-se que tais materiais não se enquadram como de uso ou de consumo do estabelecimento, mas, como produtos intermediários imprescindíveis ao processo de fabricação e, por isso, o creditamento correspondente a essas entradas não está sujeito à postergação de que trata o art. 33, I, da LC 87/96. 4. Recurso especial provido." (RESP 1366437/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/10/2013, DJe 10/10/2013). Grifos postos.*

*Do exposto, JULGO PROCEDENTE a pretensão da Autora para, reconhecendo que os produtos elencados no lançamento fiscal nº 206973.0003/10-8, são intermediários e integram o processo produtivo da Autora, declarar a regularidade dos créditos tomados e compensados por ela, tornando, por conseguinte, insubstancial a cobrança de ICMS no AI indicado.*

*Condeno o Estado da Bahia no resarcimento das custas e pagamento dos honorários advocatícios, estes fixados em R\$ 2.000,00 (um mil reais).*

*Sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição. P.R.I. Dê-se ciência ao Sr. Perito."*

Reiterou que, como firmado na jurisprudência citada, na atividade da Contribuinte, produção da cerveja e refrigerante, faz-se necessário a aplicação dos produtos de higienização, tratamento na estação de efluentes, no laboratório em agentes nocivos à matéria-prima principal, bem como produtos de lubrificação necessários à manutenção da atividade industrial propriamente dita. Razão pela qual os produtos autuados caracterizam-se como produtos intermediários de produção, e autorizam a tomada de crédito fiscal.

Partindo de tal premissa, trouxe a doutrina de Roque Antônio Carrazza:

*"Reduzindo o raciocínio à sua expressão mais simples, a aquisição de bens ou mercadorias destinados ao ativo imobilizado do contribuinte não foi considerada, pela Constituição, hipótese apta a acarretar a anulação, ainda que parcial, do crédito relativo às operações ou prestações anteriores. O mesmo podemos dizer das aquisições de bens ou mercadorias para serem utilizados, pelo contribuinte, em seu processo industrial ou comercial. Todos estes créditos, sem exceção, poderão ser integralmente aproveitados. Obviamente, qualquer disposição em contrário contida na legislação do ICMS será inconstitucional, justamente por acutilar o princípio da não-cumulatividade." (in, ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 341).*

Trouxe também o Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010), que, ao tratar do direito a crédito de tal imposto – também sujeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade – dispõe:

*Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*

*Art. 610. Consideram-se bens de produção (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª):*

*I - as matérias-primas;*

*II - os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;*

Reafirmou que o que caracteriza o produto como intermediário é o desgaste, o consumo contínuo, gradativo, progressivo, seja ele físico ou químico, desde o início de sua utilização no processo produtivo, até a sua inutilização, por força de sua finalidade específica no processo industrial. Reproduziu o julgamento do Tribunal Administrativo da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, referente ao Auto de Infração nº 01.000137201-96, no Acórdão nº 14.317/01:

*“O conceito de produto intermediário evoluiu, tornando-se mais amplo. Todo e qualquer material ou bem que tem a sua importância dentro de uma empresa. Cada um exerce a sua função, e o seu grau de importância é medido pela ação desenvolvida dentro da empresa, quer seja em sua linha produtiva ou marginal. Os setores de ‘estaçao de tratamento de água’, ‘controle de qualidade’ e ‘laboratório’, em qualquer segmento industrial, tem influência direta sobre o produto a ser fabricado, sendo de suma importância, integrando-se ao processo produtivo e, sendo assim, todo e qualquer material, neles utilizados, com vista a garantir a qualidade do produto, deve ser conceituado como intermediário, e como tal passíveis de recuperação do ICMS.” (Tribunal Administrativo da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, Auto de Infração nº 01.000137201-96, Acórdão nº 14.317/01).*

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

Disse ser essa a intelecção dos precedentes administrativos acerca de tais insumos, sendo certo que os mesmos i) “(...)*geram direito ao crédito (...), uma vez que possuem vinculação direta ao processo produtivo, pois necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento que é a produção de cerveja e refrigerante (...)*” (SEFAZ-BA, CONSEF, Acórdão JJF nº 0079-01/02).

ii) “*O ICMS incidente sobre materiais secundários, também denominados de produtos intermediários, que se desgastam ao longo do processo produtivo e são indispensáveis à formação do produto final, gera direito a crédito*” (TJ-SC, Apelação Cível nº 1998.012578-2, Rel. Des. Newton Trisotto).

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

Quanto ao gás liquefeito de petróleo (GLP), citou o Tribunal de Justiça de Pernambuco, que julgando o recurso de agravo nº 0002164-41.2010.8.17.0000 (0208011-9), interposto pelo Estado de Pernambuco contra a Refrescos Guararapes Ltda. (Coca-Cola), classificou o gás liquefeito de petróleo (GLP) utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo, como sendo material imprescindível para a atividade industrial, em respeito, sobretudo, ao princípio da não-cumulatividade. Inclusive, o mesmo raciocínio pode ser utilizado para o Gás Natural Petróleo – GNP INDUSTRIAL, que é utilizado com a mesma finalidade:

**“DIREITO TRIBUTÁRIO. GLP USADO NAS EMPILHADEIRAS. PROCESSO DE PRODUÇÃO DE BEBIDAS. MATERIAL QUE INTEGRA O PROCESSO PRODUTIVO. LINHA TÊNUE ENTRE AS DEFINIÇÕES ENVOLVIDAS NA LIDE. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

1. Versa a lide em apreço acerca da lavratura de Auto de Infração motivada pela constatação, pela Secretaria da Fazenda, de suposta irregularidade no uso de crédito fiscal por parte da agravada nas aquisições de Gás Liquefeito para consumo nas empiladeiras utilizadas no fabrico do produto que industrializa. O cerne da demanda está na discussão sobre a natureza e o papel do Gás Liquefeito no processo produtivo das bebidas fabricadas pela empresa recorrida, considerada a orientação doutrinária e jurisprudencial segundo a qual todo o bem considerado insumo imprescindível à consecução da atividade-fim da empresa gera crédito fiscal para fins de compensação do ICMS.

2. Uma das características fundamentais do ICMS consiste no fato de ser ele um imposto “não-cumulativo”, possibilitando ao sujeito passivo a dedução, em cada operação relativa à circulação de mercadorias, do imposto cobrado nas anteriores. Cumpre notar que as aquisições nas quais o adquirente funcionar como destinatário final não têm o condão de gerar tal direito a crédito, salvo quando tais operações se referirem a mercadorias vinculadas à atividade comercial desempenhada pelo contribuinte, daí a importância em se definir o que pode ou não ser considerado crédito fiscal para fins de compensação com débitos de ICMS.

3. Dita o artigo 28 do Decreto nº 14.876/91, *in verbis*: “Para fins de compensação do imposto que vier a ser devido, constitui crédito fiscal do contribuinte, observados os artigos 32 e 34, conforme os critérios estabelecidos no art. 51: I - o valor do imposto relativo à mercadoria e ao serviço de transporte e de comunicação recebidos no processo de comercialização; II - o valor do imposto relativo à matéria prima, produto intermediário, embalagem ou serviço, para emprego no processo de produção ou industrialização; (...) VIII - o valor do imposto relativo à aquisição de combustível e lubrificante empregados na produção, industrialização ou prestação de serviço de transporte e de comunicação; (...) §2º. Admitir-se-á, igualmente, o crédito em relação à energia elétrica e outras fontes de energia, quando utilizadas na produção, industrialização, extração, geração ou prestação dos serviços de transportes e de comunicação, desde que constituam condição essencial à operação ou à prestação subsequente.”. Da literalidade do dispositivo supratranscrito infere-se que a disciplina de utilização de créditos de ICMS deve ficar adstrita ao âmbito do processo produtivo dos contribuintes, vale dizer, no ambiente da cadeia de acontecimentos que envolvem suas finalidades comerciais, as mercadorias por eles comercializadas.

**4.** In casu, entendo, ao menos a um exame prefacial da lide, que o Gás Liquefeito de Petróleo, utilizado no funcionamento das empiladeiras existentes no estabelecimento industrial da recorrida, é essencial à viabilização do processo de fabrico das bebidas, tendo em vista o mesmo estar agregado à etapa final de produção. Ora, as sucessivas etapas de produção das bebidas fabricadas pela ora agravada, quais sejam, fabricação do xarope simples, fabricação do xarope final, envasamento, encaixotamento e armazenamento e carregamento dos veículos que farão a entrega do produto no seu destino final, dependem da utilização das máquinas empiladeiras, acionadas pelo GLP, porquanto o açúcar, o xarope, os vasilhames retornáveis e os engradados plásticos são transportados internamente de um setor a outro da fábrica através das referidas máquinas, que utilizam aquele combustível.

5. É de se frisar a relevância da comparação feita pelo agravado, em sede de recurso administrativo, entre o tratamento conferido pelo Fisco à energia consumida pelas esteiras transportadoras, cuja aquisição enseja crédito tributário, e o combustível que movimenta as empiladeiras, não gerador do referido crédito, o que, no mínimo, mostra-se contraditório, tendo em vista a identidade da funcionalidade que os mesmos possuem no processo produtivo. Ressalte-se que existe uma linha muito tênue entre as definições objeto da presente lide, sendo certo que o agravo de instrumento é via estreita para aprofundarmos a discussão acerca do mérito da lide, sob pena, inclusive, de supressão de instância.

6. Por unanimidade, negou-se provimento ao presente agravo de instrumento.”

Acrescentou que o mesmo raciocínio pode ser utilizado para o Gás Natural Petróleo – GNP INDUSTRIAL, que é utilizado com a mesma finalidade do GLP e, como a sua própria nomenclatura já trata de deixar claro, participa do processo industrial, sendo, portanto, indiscutivelmente um produto intermediário.

No mesmo sentido, disse haver entendido a Gerência Executiva de Julgamento de Processos da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba, em decisão que julgou totalmente improcedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001817/2009-89 (processo nº 12556220090), *in verbis*:

**CRÉDITO INDEVIDO. MERCADORIA PARA USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. IMPROCEDÊNCIA DA ACUSÃO. ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. AQUISIÇÃO DE GÁS NATURAL DE PETRÓLEO PRODUTO CONSUMIDO NO PROCESSO PRODUTIVO. DEVIDA A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. CONSEQUENCIA. DERROCADA TOTAL DA ACUSAÇÃO.**

Discutível, a princípio, seria a apropriação dos créditos relativos à utilização, pelos estabelecimentos industriais das entradas referentes a outras fontes de energia utilizadas no consumo do processo produtivo. Entretanto, convém observar que tal mercadoria, de fato não é destinada ao consumo do estabelecimento, mas ao revés, tem a finalidade de ser utilizada-consumida no processo produtivo, daí porque é perfeitamente

possível a apropriação pela empresa autuada, de tais créditos. Este entendimento, inclusive, foi reforçado com o advento da Lei nº 9.201 de 29 de julho e 2010, que alterou a Lei nº 6.379/96, onde se lê que é devida a manutenção do referido crédito nas ocasiões em que as indústrias utilizarem outras fontes de energia, que não a elétrica. É o caso dos autos, em que o gás natural de petróleo (GNP) foi utilizado do processo produtivo como fonte energética. Dita norma, inclusive, abrange fatos geradores ocorridos anteriormente à sua publicação, razão pela qual há que entendermos como improcedente a ação fiscal.

Rematou que a percepção do que vem a ser insumo/produto intermediário é questão complexa que, deve levar em conta concretamente a atividade desenvolvida por cada contribuinte, verificando quais os produtos a ela essenciais e indispensáveis, para, a partir daí, e por exclusão, indicar quais aqueles destinados unicamente ao seu uso ou consumo. Trata-se, pois, de verificação casuística, sem fórmula pré-estabelecida, como a incorretamente utilizada pela Recorrente quando da autuação fiscal.

Disse no mesmo sentido, os entendimentos do Colendo STJ e do Egrégio TRF da 4ª Região, respectivamente:

**"TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM."**

1. *Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.*
2. *A ausência na apreciação de fundamento não configura julgamento citra petita.*
3. *A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.*
4. *Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.*
5. *Necessidade de retorno dos autos à origem para verificação de quais insumos efetivamente integram e viabilizam o objeto social da recorrente.*
6. *Recurso especial provido."*

(STJ, REsp 1090156/SC, Relatora Ministra Eliana Calmon, j. em 10/08/2010, DJe 20/08/2010).

**TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA DE ARMAZENAGEM, EXPEDIÇÃO DE PRODUTOS E CONTROLE DE ESTOQUES. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.**

1. *O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC nº 42/2003 descurrou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão "não-cumulativas" constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra.*
2. *Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior.*
3. *O art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.*
4. *Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. É necessário abstrair a*

*concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço.*

5. As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

6. O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.

7. As despesas com serviços de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques, enquadram-se no conceito de insumos, uma vez que são necessárias e indispensáveis para o funcionamento da cadeia produtiva.” (TRF da 4ª Região, Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, julgada em 21/07/2011).

Trouxe também decisão do Tribunal Administrativo da Bahia (CONSEF) que afirmou também estar trilhando o entendimento pela aplicação do princípio da não-cumulatividade e da essencialidade do produto no processo industrial.

*“Relativamente às infrações 2 e 3, que tratam de utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento e a decorrente diferença entre as alíquotas interna e interestadual, também devem ser providos, pois, ao contrário do da 4ª JJF, entendo que, se os produtos se desgastam no curso da produção, não importa se de forma mais lenta, havendo a sua utilização no processo industrial, legítima é a utilização dos créditos dos produtos intermediários, sendo insubsistente também o item que reclamam o diferencial de alíquota decorrente da aquisição destes materiais.*

*O direito ao crédito de produtos utilizados no processo industrial não pode, de maneira alguma ser retirado do contribuinte, caso contrário o princípio constitucional da não-cumulatividade estaria sendo desobedecido, o que não poderia ser aceito, se levarmos em conta a hierarquia do nosso ordenamento jurídico.*

*Todos os produtos citados são consumidos no processo industrial, não importa se são consumidos totalmente ou apenas em parte. O fato é que todos eles são essenciais ao processo e a sua retirada alteraria o produto ou a qualidade final destes.”* (SEFAZ-BA, Acórdão CJF 0186-11/02).

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

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

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

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

Afirmou que o texto constitucional apenas determinou o cancelamento de crédito de ICMS, limitando, assim, a regra da não-cumulatividade às hipóteses em que as operações de aquisição de

mercadorias forem gravadas por isenção ou não-incidência.

Neste sentido trouxe doutrina de José Eduardo Soares de Melo, comentando o art. 20, da LC n. 87/96, é peremptório ao aduzir:

*"injurídica a apontada vedação ao crédito nos demais casos não consagrados pela CF, quais sejam, isenção ou não-incidência, uma vez que o texto constitucional não cogita da utilização dos bens em atividades estranhas ao seu objeto social, além de ser difícil precisar sua efetiva aplicação."*

Disse que o RICMS-BA, concretizando tais preceitos, dispõe em seu art. 93:

*"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:*

(...)

*V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:*

(...)

*b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação;*

(...)

*§ 17. O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001 fica sujeito as seguintes disposições (Lei nº 7710):*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento,"*

Afirmou que a partir das disposições do artigo 110 do Código Tributário Nacional e do conceito de "custos de produção", é certo que as restrições impostas pela fiscalização não são lícitas, sendo essa mais uma razão pela qual deve ser anulado o lançamento impugnado.

Pugnou pela realização da perícia técnica, por entender relevante e indispensável, seja para constatação da real classificação de tais bens, seja para a revisão contábil dos créditos tomados, a fim de averiguar a regularidade dos mesmos.

Requer que o lançamento impugnado seja declarado improcedente.

Que todas as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, sob pena de nulidade.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de novos documentos, bem como a realização de diligência e perícia fiscal a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Os Autuantes apresentaram a informação fiscal às fls. 95 a 98. Salientaram que a DEFESA anexou DAE (fls. 34) que comprova o recolhimento da parte reconhecida, entretanto registraram que o recolhimento e reconhecimento de parte do débito ocorrem sem que a Impugnante apontasse quais os itens e correspondentes documentos fiscais relacionados no DEMONSTRATIVO (fls. 9 e 10) considerados "material de uso e consumo" pela fiscalização passaram a ser da mesma forma considerados pela DEFESA e, ainda, quanto do valor reconhecido é referente a cada infração.

Disseram que o DEMONSTRATIVO base da autuação é composto de 92 páginas entregues à autuada por meio de planilha eletrônica constante na mídia anexa (fls. 12) cujo recebimento está comprovado no Recibo de Arquivos Eletrônicos (fls. 13) pela assinatura do Sr. Vitor Henrique Santos dos Santos, procurador (vide doctos. às fls. 14 a 18v).

Asseveraram que a DEFESA não questionou os valores nem apontaram os documentos

fiscais indevidamente incluídos no DEMONSTRATIVO. Pontuaram que bastaria verificar os documentos fiscais para comprovar que, de fato, os produtos cujos créditos foram glosados coincidem com os produtos constantes nos DANFEs.

Explicaram que prestariam a necessária informação fiscal a partir dos argumentos apresentados pela DEFESA, que sustenta a tese de que os créditos ditos “indevido” na autuação e, portanto, objeto de glosa, são “produtos intermediários” e, por esta razão, os créditos seriam devidos.

Afirmaram que o RICMS/Ba e a orientação da SEFAZ, no que diz respeito à discussão sobre a utilização de crédito fiscal na aquisição de produtos que não integram o produto final ou que não sejam essenciais à sua fabricação, os levaram a glosar os créditos utilizados pelos produtos listados no demonstrativo.

Esta não é a primeira vez que lavramos Auto de Infração contra a autuada glosando o crédito de idênticos produtos, muitos dos quais já foram julgados procedentes em 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> instância pelo CONSEF.

Afirmaram que a questão seria: que a autuada entende que tem o direito de utilizar crédito fiscal do ICMS de toda e qualquer aquisição para o processo produtivo, afirma tratar-se de direito constitucionalmente concedido, e remataram que não iriam analisar inconstitucionalidade, por não ser da alçada.

Ponderaram que utilizar soda cáustica e hipoclorito de sódio na lavagem de vasilhames e tratamento de água porque a ANVISA exige não é razão para utilização de crédito.

Explicaram que o produto - refrigerante e/ ou cerveja, pode ser envasado em vasilhame PET ou lata por exemplo, ou seja: o mesmo refrigerante e a mesma cerveja pode ser colocada à venda para o consumidor sem que a soda cáustica participe do processo produtivo. E que esse fato demonstraria que a soda cáustica não é “indispensável” na fabricação do produto final REFRIGERANTE nem do produto final CERVEJA.

Da mesma forma os aditivos, e são tantos (para pré-enxague da lavadora de garrafas, para tratamento da água das torres) utilizados até para a assepsia e sanitização de equipamentos na área de produção.

Quanto aos lubrificantes utilizados nas esteiras da linha de envasamento, concordam ser verdade que os equipamentos objeto da lubrificação estão instalados na área produtiva, mas a lubrificação é um tipo de manutenção de equipamento, e por isso não tem qualquer relação com o produto final na qualidade de elemento indispensável.

Afirmaram que a opção por esse ou aquele tipo de transporte dos vasilhames na linha de produção está diretamente ligada à conveniência da autuada em estar sempre à frente da concorrência no que se refere à automação.

Quanto ao GLP (gás liquefeito de petróleo) utilizado como combustível para as empilhadeiras que fazem o transporte no processo produtivo entendem que não integram o produto e nem é imprescindível ao processo produtivo. Por isso afirmam que o uso deste ou daquele combustível e até mesmo o uso das empilhadeiras na área de produção seria opção gerencial da autuada e não interfere no produto final.

Disseram que a utilização de crédito na aquisição de tais produtos não tem respaldo legal na legislação baiana. E que não podem aqui discutir os princípios como da constitucionalidade e da não cumulatividade do ICMS, portanto, a glosa deve ser mantida.

Mantiveram integralmente a autuação ao tempo em que sugerem que a DEFESA apresente relação dos itens constantes do DEMONSTRATIVO reconhecido como devido e totalizou R\$ 8.155,35, valor histórico recolhido, sem o que não será possível segregar os valores relativos a cada infração.

É o relatório.

**VOTO**

Preliminarmente, verifico que o lançamento de crédito tributário foi revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido a infração, a multa e suas respectivas bases legais, evidenciadas de acordo com a infração imputada e os demonstrativos detalhados do débito, com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo.

O Auto de Infração objeto desta demanda, se refere à exigência de ICMS em face de duas infrações: i) Utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo; e ii) Deixar de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais.

A decisão acerca das infrações 01 e 02, portanto, tem como fulcro a análise do tratamento tributário ao objeto das aquisições alcançadas pela autuação, em vista de se referirem a aquisições para o uso do processo de industrialização ou simples material para uso ou consumo da empresa Impugnante, por isso apresentam uma correlação importante, que resultará por condicionar que a decisão sobre a primeira comprometerá, no mesmo sentido, a decisão sobre a segunda, de modo que serão avaliadas em conjunto.

Trata a infração 01 da acusação de haver a Impugnante se creditado do ICMS incidente sobre aquisições de mercadorias, que segundo a autuação teriam por finalidade o uso e consumo do estabelecimento autuado. O levantamento fiscal, portanto, resulta da glosa dos referidos créditos do ICMS, os quais em se confirmando, a premissa de tratar-se de aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, não daria direito ao crédito fiscal apropriado pela Impugnante.

Já a infração 02, como já dito, decorre da infração 01, pois em se confirmando a acusação fiscal da primeira, de que, de fato, as mercadorias objeto da glosa de crédito fiscal foram adquiridas para fins de uso e consumo do estabelecimento, derivaria dessas aquisições, quando realizadas em outro Estado, a obrigação do recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Sendo este, por conseguinte, o objeto da infração 02.

O cerne da questão, portanto, reside na definição quanto à correta classificação contábil tributária, em relação às aquisições das mercadorias que o Autuante entendeu destinar-se ao uso e consumo do estabelecimento.

De início, em relação ao pedido de realização de perícia técnica, esclareço que não considero imprescindível para o deslinde da questão, haja vista se tratar de tema recorrente e sedimentado neste CONSEF, bem como por ter sido suficientemente explicado pela defesa e por não versar sobre conhecimento técnico estranho ao cabedal dos julgadores deste tribunal administrativo, e dos Auditores Fiscais, por se tratar de tema frequente em relação à auditoria de indústria. Deste modo, com espeque nas alíneas “a” e “b” do inciso II art. 147 do RPAF, indefiro o pedido de perícia técnica.

Esclareço que a jurisprudência deste CONSEF, segue no sentido de considerar material de uso e consumo as aquisições de mercadorias não integradas ou não consumidas em processo de industrialização, com espeque no inciso II do Art. 21 da Lei Complementar 87/96, e inciso I do §4º do Art. 29 da Lei 7.014/96.

Nesta ótica, entende-se o processo industrial como um conjunto sistematizado de procedimentos envolvendo passos químicos, físicos e/ou mecânicos de produção, usando produtos, máquinas, energia e trabalho humano, objetivando transformar e/ou combinar as matérias-primas, para produzir uma mercadoria nova.

Nessa esteira, entende este CONSEF, que só permitiriam o aproveitamento do crédito do ICMS as aquisições de mercadorias que forem utilizadas diretamente no processo produtivo, assim entendidas, aquelas mercadorias identificáveis diretamente em cada unidade produzida, por compor o produto final, ou relacionadas a estes, quando ainda não identificáveis no produto final, concorrerem diretamente para sua modificação física ou química.

Alegou a defesa que os produtos a que se referem as glosas do crédito, objeto da autuação, se

tratam de PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, apresentando os seguintes paradigmas: *SODA CÁUSTICA; HIPOCLORITO DE SÓDIO; ADITIVO GARANTE A INTEGRIDADE DAS EMBALAGENS; ADITIVO PRÉ ENXÁGUE DA LAVADORA DE GARRAFAS E ADITIVO PARA TRATAMENTO DE ÁGUA DAS TORRES; GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO – GLP; LUBRIFICANTE ESTEIRA DICOLUBE*. Explicitando que:

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

Desta forma, se verifica a *prima facie*, que as mercadorias elencadas pela defesa, que seriam o exemplo de como as demais participaram da atividade empresarial da Impugnante, tiverem sua utilização indireta no processo industrial, como “*higienizar e esterilizar os vasilhames de cerveja e refrigerantes, produto químico utilizado no tratamento da água, enxágue da lavadora de garrafas, utilizados nas empilhadeiras, utilizado nas esteiras da linha de envasamento*”, os quais, apesar de reconhecidamente serem importantes para a infraestrutura da planta industrial, não podem ser classificados como produtos que tenham por finalidade compor o produto final, ou relacionarem-se a estes, quando ainda não identificáveis no produto final, concorreram diretamente para sua modificação física ou química.

Discordo da defesa quanto à afirmativa de que os produtos objeto das glosas dos créditos estariam intrinsecamente ligados ao processo produtivo, pois arguir que a ausência de qualquer deles influenciaria diretamente na composição e na qualidade dos produtos finais (cervejas e refrigerantes), não importa, por si só, para torná-los participantes do processo de fabricação da Autuada. Acrescento que, da mesma forma, alegada exigência da ANVISA quanto à necessidade de aplicar os referidos insumos, não implica concluir que a aplicação dos produtos ocorre em seu processo de fabricação de bebidas.

No mesmo sentido, adianto que o estudo apontado pela defesa, realizado pela CETESB – Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental da Secretaria do Meio Ambiente do Governo do Estado de São Paulo, não socorre a Impugnante, pois além de não submeter o fisco da Bahia, caso fosse útil ao desiderato da defesa, a sua conclusão sobre a soda cáustica não desnatura o entendimento dos Autuantes, pois a conclusão do referido estudo foi de que este produto é insumo para a lavagem dos vasilhames, e a autuação, entendendo da mesma forma não os computou como parte integrante do produto final.

Ressalto, que a despeito da jurisprudência evocada pela defesa, tanto judicial como administrativa, reputo estar consolidado na jurisprudência deste CONSEF, que os produtos que implicaram na glosa dos créditos fiscais objeto da autuação, no caso específico de empresas fabricantes de bebidas em geral, não são considerados produtos intermediários, e sim aquisições para o uso e consumo da Impugnante, de acordo com reiteradas decisões na primeira instância, e confirmadas pelas Câmaras de Julgamento, a exemplo dos Acórdãos JJF 0032-04/08, CJF 0201-11/06 e CJF0129-11/07, 3ª JJF nº 0148-03/16, ACÓRDÃO CJF Nº 0331-11/19, ACÓRDÃO CJF Nº 0183-11/18.

Como é sabido, as mercadorias que não se enquadram nestes parâmetros, são consideradas pelo CONSEF como aquisições destinadas ao uso e consumo do estabelecimento industrial, pois sua utilização é periférica ao processo de industrialização, a despeito de necessária a manutenção da planta industrial, porém, utilizadas no entorno do processo fabril.

Destarte, a toda prova, restou evidenciado que os créditos fiscais glosados pelo Autuante, se referem a aquisições de mercadorias não destinadas à utilização, cuja finalidade seria compor o

produto final, ou relacionar-se a este, ainda que não identificáveis em sua composição final, por concorrerem diretamente para sua modificação física ou química.

De forma que voto pela procedência da infração 01, e por conseguinte, também da infração 02. Devendo-se homologar os valores recolhidos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206973.0013/19-5, lavrado contra AMBEV S. A., devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.906.240,99**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, incisos II, “f”, VII, “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, .22 de setembro de 2020

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA