

PROCESSO - A. I. N° 206973.0013/19-5
RECORRENTE - AMBEV S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3^a JJF n° 0186-03/20-VD
ORIGEM - IFEPE INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/04/2021

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0059-12/21-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 materiais 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 3^a JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 25/09/2019, para exigir 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.

A 3^a JJF dirimi a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

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 inidentificáveis 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 inidentificáveis 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 torna-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, 3^a 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.

Inconformada com a decisão de piso, interpôs a Recorrente Recurso Voluntário com base nas seguintes alegações recursais.

Explica que o fisco atribui a determinada lista de materiais adquiridos pela recorrente 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.

Requer nulidade do julgamento administrativo de 1^a Instância, alegando cerceamento do direito de defesa, por indeferimento da realização da perícia. Pondera que, no caso presente, o requerimento de perícia técnica não é mero formalismo processual, mas sim efetivo instrumento para salvaguardar a paridade e isonomia na análise da matéria posta em apreciação.

Diz que a negativa simples, e sem motivação válida, viola tais preceitos constitucionais, e evidencia uma preterição à busca da verdade material, corolário básico do processo administrativo tributário.

Traz posicionamento do STJ no sentido de que, para identificar os produtos ou insumos que integram o processo produtivo, se faz necessário conhecimento técnico específico, considerando a essencialidade da prova pericial diante da diversidade da atividade empresarial.

No mérito, diz 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.

Contesta, afirmando que o equívoco da autuação consiste no fato do Fisco ter considerado os produtos adquiridos pela Impugnante como materiais de uso ou consumo, quando em verdade são produtos intermediários, que participam de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, autorizando, pois, a tomada e utilização de crédito.

Os produtos intermediários cujas aquisições que geraram direito a crédito, glosado pela entidade fiscal, são, por exemplo:

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;

Entre outros insumos, que a perícia técnica – cuja produção é imprescindível - poderá comprovar serem indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela Contribuinte, sem qualquer outra destinação em seu empreendimento.

Sinaliza ainda para o fato da recorrente ser uma indústria do gênero alimentício, e está obrigada a seguir os regulamentos da ANVISA (Portarias SVS/MS nºs 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.

Esclarece 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.

Conclui afirmando tratar-se, pois, 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.

Sendo a soda cáustica essencial a uma das etapas da cadeia de produção (lavagem, higienização e esterilização dos vasilhames), percebe-se que se trata 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 nº 87/96. Transcreve.

Ainda em relação à soda cáustica, esclarecedora é 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. Diz 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.

Traz julgados deste CONSEF em face da similitude da matéria CFJ nº 0250-12/02; JJF nº 0431.01/03 (doc. anexo).

Salienta que no Poder Judiciário a matéria já foi vastamente apreciada, e em linha com o entendimento ora defendido. Traz trecho de recente julgado proferido pelo 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).

Assim, como firmado na jurisprudência citada, ressalta que para a 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.

Cita o princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º da CF/88 e nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96), concluindo 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), cita 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.

Traz algumas decisões que corroboram com sua tese. Afirma que aplicam-se perfeitamente a todos os créditos glosados em decorrência de outros produtos classificados pelo Fisco como de uso ou consumo, quando, em verdade, são essenciais ao processo produtivo, subsumindo-se ao conceito de produto intermediário. Razão pela qual, tanto é legítimo o crédito fiscal, como não se aplica o diferencial de alíquota.

A título meramente argumentativo, mesmo que 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 sistemática da LC 87/96 com o CTN, partindo do princípio constitucional da não-cumulatividade e da regra do art. 146, III, “a” da Carta.

Com efeito, 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.

Salienta que caso a Autoridade Fiscal não concorde com entendimento ora defendido, ainda sim deveria vigorar o conceito abrangente de insumos para definição dos bens passíveis de creditamento, com vistas a respeitar o dispositivo do artigo 110 do Código Tributário, e à definição dada pelo direito privado do que integra os custos de produção.

Conclui que, diante de toda questão desenvolvida, e para que não paire qualquer dúvida, uma vez que o Fisco classifica os produtos adquiridos com uso ou consumo para exigir o imposto supostamente não recolhido, quando os mesmos são intermediários, porquanto essenciais ao processo industrial da Contribuinte, a realização da perícia se torna relevante e indispensável, seja para constatação da real classificação de tais bens, seja para a indicação da efetiva participação dos produtos autuados no processo produtivo.

DOS PEDIDOS FINAIS

Do exposto, a Recorrente requer a admissibilidade e provimento do Recurso Voluntário para requer a total improcedência da autuação, e em especial:

- i. anular a decisão recorrida e determinar a devolução dos autos à primeira instância para realização da perícia técnica, em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, trazidos no art. 5º, LV da Constituição Federal
- ii. anular/reformar a decisão recorrida, ante a improcedência da autuação, uma vez que não há imposto a ser recolhido, declarando-se que os materiais indicados na autuação estão vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento, e geram direito ao crédito

fiscal;

- iii. subsidiariamente, a nulidade da multa aplicada ou, ao menos, sua redução a um patamar razoável (entre 20% e 30%);
- iv. Realização de diligência fiscal/perícia para que não paire qualquer dúvida sobre a real classificação dos bens como materiais intermediários da produção, bem como para averiguar a regularidade dos créditos tomados;

Na oportunidade, pugna 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.

Este é o relatório.

VOTO VENCIDO

O cerne da questão no presente Recurso Voluntário reside na controvérsia existente em derredor do tema, qual seja, definição lógica do dispositivo legal que disciplina a matéria: CRÉDITO DO ICMS.

O fiscal autuante concluiu que o Recorrente teria se utilizado indevidamente de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (infração 01), e que o contribuinte teria deixado de recolher o ICMS resultante do diferencial de alíquotas, DIFAL (infração 02).

Inicialmente a recorrente invoca a nulidade da decisão, considerando que a decisão de piso não oportunizou o meio probatório técnico adequado para comprovar o fato defensivo alegado (essencialidade), tanto no tocante a cada um dos itens quanto em relação à totalidade do processo produtivo em todas as suas etapas, ao ser negado seu pedido de perícia técnica.

Salienta a recorrente que a situação em tela manifestamente demanda a prova técnica, sendo conveniente destacar que o Superior Tribunal de Justiça já decidiu pela essencialidade da perícia para identificar os produtos ou insumos que integram o processo produtivo.

Em referência à produção de prova pericial acima suscitada, indefiro o referido pedido, haja vista não ter trazido qualquer elemento novo que já não tenha sido apreciado em sede de impugnação. Considero não haver necessidade de remessa do PAF para realização de diligências ou perícia técnica, por entender que (i) o tema é recorrente junto a este Conselho de Fazenda; e (ii) estão presentes nos autos elementos de prova suficientes para meu convencimento quanto a matéria em debate.

Com essas considerações, indefiro o pedido de perícia técnica formulado em seu Recurso, passando então ao exame do mérito das imputações fiscais.

A Recorrente não se conforma com a conclusão do fiscal autuante, declarando que os itens arrolados no auto de infração não se caracterizam como mero material para uso e consumo, mas sim como produtos utilizados no processo produtivo, e indispensáveis à atividade do estabelecimento, de modo a ser legítimo o aproveitamento dos créditos fiscais, e também indevido o recolhimento do DIFAL.

Destaque-se que se encontra demonstrado nos autos, através de fotos, documentos, laudos e informações que os produtos acima sinalizados participam do processo fabril e que a utilização desses produtos é imprescindível ao se tratar de uma indústria de cervejas/refrigerantes.

Tratando-se, portanto, de processo industrial, a Lei Complementar nº 87/96 e o Regulamento do ICMS garantem o direito ao crédito não só do ICMS incidente sobre a matéria-prima aplicada na produção, mas também daquele incidente sobre o material de embalagem, produto secundário ou intermediário utilizado no processo industrial do estabelecimento.

Depreende-se, pois, da leitura dos dispositivos acima que somente os bens que se integrem ao produto final, ou os bens que, mesmo não se integrando ao produto final, sofram algum tipo de

desgaste em função do contato direto com este, são os que podem ser considerados, tanto no âmbito do IPI quanto do ICMS, como matérias-primas ou produtos intermediários.

A expressão “consumidos no processo de industrialização”, adotada no dispositivo legal do RIPI, significa consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização, mediante ação direta (contato físico), do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Sendo assim, para fins de aplicação da legislação do IPI, considera-se como insumo aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto.

Não obstante, permitidos na legislação de regência o crédito do ICMS nas aquisições de produtos intermediários no processo industrial, é notório a dificuldade para delimitar os critérios normativos que os identificam, o que prejudica a apropriação de créditos pelos contribuintes, assim como provoca julgamentos incorretos por parte dos autuantes, pois acabam por inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

Isto porque, o processo produtivo engloba todas as etapas de fabricação, sendo parte dela, por exemplo, a lavagem com produtos específicos para o envase dos seus produtos. Nesta etapa, é de fácil compreensão a necessária segurança para garantir que a higienização dos vasilhames não traga ao produto qualquer impacto ao seu consumo.

Nesse sentido, entendo que os produtos objeto do presente auto de infração se tratam de produtos intermediários, pela sua destinação intrínseca dentro do ciclo fabril, sem os quais haveria prejuízo total ou parcial, não somente na composição do produto final – cerveja e refrigerante -, mas também na sua qualidade final.

A recorrente, inclusive, traz vasta jurisprudência favorável à sua tese, afirmando que referidos itens, ao contrário do quanto definido pela decisão de piso, são, de fato, insumos/produtos intermediários no seu processo fabril.

A decisão de piso fundamentou seu voto baseado na concepção restritiva adotada pela jurisprudência deste Conseg, deixando de observar a imprescindibilidade e a importância de alguns itens devidamente vinculados ao processo de fabricação de refrigerante e, indevidamente, interpretado como bens de uso e consumo.

Há, todavia, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais e relevantes, não se podendo conceber que sejam considerados como itens de consumo do estabelecimento.

Sinalizo, inclusive, que esse ponto foi devidamente abordado na peça de defesa promovida pela Recorrente, tendo sido minunciosamente esclarecido sobre todo o processo industrial aqui tratado.

Merece, assim, o tratamento como produtos intermediários aqueles itens que são empregados diretamente na fabricação dos produtos da recorrente e que, caso subtraídos, impedem a consecução dos objetivos da empresa, o que se verifica na presente análise.

Conforme bem sinalizado pela recorrente, sendo os produtos essenciais às etapas da cadeia de produção (lavagem, higienização, esterilização de vasilhames e lubrificação, etc.), percebe-se tratar-se de verdadeiro insumo intermediário da cadeia produtiva (e não material de uso ou consumo, como pretende o Fiscal), por quanto 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 RICMS/97 e art. 309, I, “b” do RICMS/2012 e art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Os produtos intermediários lançados como materiais de uso e consumo, são, em sua grande maioria, os abaixo mencionados:

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;

Ressalto que a pretensa vedação ao creditamento do ICMS na aquisição dos itens acima referidos, ofende a sistemática da não-cumulatividade das leis, e acarreta, na prática, a cumulatividade do ICMS, legalmente rechaçada.

Isto porque, como esses produtos, na condição de custos de produção, integram a base de cálculo das operações de venda que geram débito do imposto, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violada a regra da não-cumulatividade.

Neste sentido, improcedente a pretensa vedação aos créditos e, por consequência, a infração 02 também se mostra incabível, pois o ICMS-DIFAL não se aplica quando se trata da aquisição de bens e que irão integrar o processo produtivo que constitui a atividade do estabelecimento empresarial, na condição de insumos e ou produtos intermediários.

Pelo exposto, voto pela PROVIMENTO do Recurso Voluntário, e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

Este é o voto.

VOTO VENCEDOR

Divirjo da nobre Relatora, no tocante à classificação dos produtos objeto da autuação, por entender que todos são materiais de uso e consumo, já que não se integram ao produto final nem se consomem imediata e integralmente no curso do processo produtivo.

Ressalto que este é o entendimento majoritário deste CONSEF, já que ainda prevalece no sistema jurídico-tributário o “crédito-físico” em contraposição ao “crédito-financeiro” defendido pela Relatora.

Neste diapasão, colaciono o mérito do voto vencedor do julgamento sobre a matéria, do qual participei nesta 2^a CJF, Acórdão CJF nº 0222-12/18, que aborda conceitualmente a utilização e a correspondente classificação dos diversos produtos objeto da autuação:

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

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

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

A integração física ao produto acabado foi, e continua a ser, a pedra de toque a definir a possibilidade de se

creditar nas aquisições de mercadorias destinadas a estabelecimentos industriais. Nesse sentido, o RICMS/12 definiu, em seu art. 309, inciso I, alínea “b”, o critério para apropriação de créditos, na área industrial, da forma abaixo.

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

...

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;

...”

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

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

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

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

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

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

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

Quanto aos aditivos, possuem usos diversos, desde “tratamento da água industrial”, até “tratamento de água das caldeiras”, passando também por “limpeza e assepsia das garrafas retornáveis”, conforme folha 74 do processo.

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

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

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

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

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

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

Quanto ao “ADITIVO GARANTE A INTEGR EMB FOODPRO”, trata-se de enzima que melhora o rendimento

das proteínas, destinado à melhoria do sabor. Este aditivo deve ser tratado como matéria-prima, merecendo acolhimento a tese recursal neste ponto.

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

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

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

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

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

Entendo, por conseguinte, que a Infração 1 é parcialmente procedente, no montante de R\$876.667,47, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

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

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

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

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

INFRAÇÃO	ICMS
1	876.217,47

2	734.968,61
TOTAL	1.611.186,08

Assim, de acordo com o explicitado no voto acima, os produtos utilizados para limpeza, sanitização e assepsia, tratamento de água não utilizada como matéria-prima, lubrificação das linhas de produção, abastecimento de empilhadeiras e tratamento de efluentes, têm a característica de materiais de uso e consumo, cujo crédito fiscal, somente será permitido a partir de 01/01/2033, conforme estabelecido no Art. 33, I da Lei Complementar nº 87/96.

Há diversos outros julgados neste sentido, a exemplo do Acórdão CJF nº 0250-12/19.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206973.0013/19-5, lavrado contra AMBEV S. A., devendo ser intimado o recorrente, 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” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Henrique Silva de Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de fevereiro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS