

A.I. Nº - 269140.0011/20-7
AUTUADO - HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.
AUTUANTE - CLÁUDIA LINS MENEZES LIMA
ORIGEM - IFEP – NORTE

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0069-02/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL ADQUIRIDO PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. MERCADORIA CLASSIFICADA INDEVIDAMENTE COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO. Um produto para ser considerado como intermediário, gerando, em consequência, o direito à utilização do crédito do imposto incidente na sua aquisição, é necessário que ele esteja diretamente vinculado à atividade industrial, na condição de elemento indispensável à atividade produtiva, nos termos do art. 309, inc. I, alínea “b” do RICMS/2012. Restou provado, que a mercadorias GLP, objeto da autuação, é destinada ao uso ou consumo do estabelecimento fabricante de cervejas e chope, vez que é usado em equipamentos cuja atividade é de apoio operacional, no caso das empilhadeiras que tem a função de carregar a matéria prima, embalagem e outros materiais utilizados no processo fabril. A autuada reconhece parte da infração. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 05/08/2020, o presente Auto de Infração exige ICMS no valor histórico de R\$405.791,65, acrescido da multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, tendo a autuante informado que *“Esta infração ocorreu quando a empresa utilizou créditos de materiais considerados de uso e consumo, gás GLP e limpa alumínio, como se fossem insumos para industrialização. Conforme demonstrativos dos anos de 2016 e 2017”*.

Enquadramento legal: art. 29, §1º, inc. I e art. 53, inc. III da Lei nº 7.014/96.

A autuada, através de seus advogados, impugna o lançamento, fls. 39 a 53, onde inicialmente, fazendo referência ao art. 123 do RPAF/99 e considerando que foi intimada via postal em 14/08/2020 (Doc. 02), diz que o prazo de sessenta dias findou-se em 15/10/2020, de modo que resta comprovada a tempestividade da defesa.

Relata que se dedica a fabricação e comercialização de cervejas, chopes e refrigerantes, sujeitando-se, portanto, ao recolhimento do ICMS na qualidade de contribuinte deste imposto e do mesmo modo, adquire insumos de produção e bens de uso e consumo de seu estabelecimento e aproveita os créditos de ICMS sobre a entrada bens utilizados em sua atividade econômica.

Acrescenta que não obstante sua total conformidade com as regras tributárias que lhe são impostas, a Autoridade Fiscal lavrou o presente Auto de Infração, sob a acusação do cometimento da suposta infração, para exigir o pagamento de débito de ICMS, multa e juros, na composição que demonstra.

Reproduz a infração e destaca o entendimento da Fiscal, de que o referido crédito seria indevido, sob o argumento de que o GÁS GLP e o LIMPA ALUMÍNIO seriam bens de uso e consumo, conforme se observa na justificativa colacionada. Em razão da glosa destes créditos fiscais, que acarretaram um suposto recolhimento a menos do ICMS, a Autoridade Fiscal lhe imputou a infringência aos dispositivos legais que transcreve.

No que tange aos débitos oriundos da glosa de créditos relacionados à aquisição do produto LIMPA ALUMÍNIO, destaca que procederá ao pagamento dessa parcela da exigência, requisitando o desmembramento deste valor da cobrança, para prosseguir com o pagamento, que oportunamente será informada nos autos.

Contudo, quanto as exigências relativas as aquisições de GÁS GLP, entende serem totalmente improcedentes, já que se trata de um insumo de produção, de modo que não há que se questionar o direito ao crédito do ICMS quando da sua entrada, defende.

Reproduz o art. 155, § 2º da Constituição Federal que prevê o direito ao creditamento do ICMS, assim como o art. 19 e art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, que traz disposição no mesmo sentido, ao tratar da questão da não-cumulatividade e do direito ao creditamento do ICMS para ressaltar que se verifica não haver qualquer limitação quanto a tomada de créditos decorrentes da aquisição de insumos de produção, desde que estes estejam diretamente ligados a atividade do estabelecimento.

Complementa que o RICMS/BA, “Decreto nº 6.284/97”, em seu art. 93, inc. V, alínea “b”, estabelece que seria negado crédito como materiais de uso e consumo, desde que se caracterizassem como mercadorias não destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário a sua produção, composição ou prestação.

Ressalta que ao examinar o RICMS/BA, verifica que o Estado da Bahia considera como insumo de produção as mercadorias destinadas a industrialização ou produção, desde que sejam consumidos ou integrem o produto final, sendo (I) elemento indispensável ou (II) necessário a produção. Assim, pontua que o legislador não utilizou a expressão “e”, mas sim, a expressão “ou” o que demonstra que os referidos requisitos não são cumulativos.

Conclui que muito embora o RICMS/BA tenha definido no inc. V do art. 93, a condição para que um produto seja caracterizado como insumo para efeitos de creditamento do ICMS, a Fiscal desconsiderou que os produtos adquiridos são insumos, a despeito de serem elementos indispensáveis e necessários a sua produção, além de serem consumidos integralmente no processo de industrialização e estarem diretamente ligados à sua atividade.

Acrescenta que, desde a edição da Lei Complementar nº 87/96, o critério do crédito físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento do ICMS adotado com o Convenio ICM 66 de 1988, foi alterado, passando a ser adotado o critério de crédito financeiro.

Leciona a respeito do amplo direito ao aproveitamento de créditos próprios, onde transcreve o art. 21, inc. II da Lei Complementar nº 87/96, e destaca que este direito é garantido não apenas em relação as mercadorias integradas ao produto, mas também às mercadorias e bens utilizados e consumidos no processo de industrialização e prestação de serviços, desde que relacionadas às saídas tributadas.

Diz em outras palavras, que pela entrada em vigor da Lei Complementar nº 87/96, a não cumulatividade aplicada ao ICMS passou a garantir amplo direito ao aproveitamento de créditos relacionados aos insumos de produção, pois, todas as mercadorias adquiridas para utilização e consumo na atividade tributada, que compõem o custo dos produtos, passaram a gerar créditos fiscais, e não apenas os insumos que compõem fisicamente as mercadorias, dão direito de crédito (crédito físico), mas todos os insumos aplicados na produção e consecução da atividade fim da companhia e que compõe o custo de produção, dão direito de crédito (credito financeiro).

Conclui que por este critério é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados a consecução das atividades que constituem objeto social do estabelecimento.

Salienta que exatamente nesta linha, o STJ consolidou o entendimento de que todos os insumos de produção dão direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, condicionando apenas a comprovação de que sua utilização associa-se a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento.

Destaca o precedente firmado pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.090.156/SC, onde se estabeleceu que a partir da vigência da Lei Kandir, os produtos e insumos imprescindíveis a atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito em virtude do princípio da não-cumulatividade, conforme ementa reproduzida.

Acrescenta mais um dos precedentes que firmaram este entendimento, de conceito de insumo de produção, desta feita emanado do STJ, que após o advento da Lei Complementar nº 87/96, referindo-se a um processo de uma empresa do seu grupo, em que se discutia basicamente os mesmos insumos que tiveram seus créditos glosados pela Autoridade Fiscal, STJ – AgRg no AREsp 142.263/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 19/02/2013, DJ-e 26/02/2013, ementa reproduzida, assim como parte do voto.

Conta que recentemente o STJ reafirmou o seu posicionamento quando do julgamento dos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial nº 991.299/SP (2016/0256586-2), cujo processo também é de uma das empresas do seu grupo empresarial, de idêntica atuação, para sanar a divergência de jurisprudência e consolidá-la pelo reconhecimento do direito ao creditamento do ICMS relativo aos insumos de produção adquiridos a partir da Lei Complementar nº 87/96, desde que tenham relação com o objeto social do contribuinte e ainda que sejam consumidos ou desgastados gradativamente, conforme trecho do voto reproduzido.

Complementa que nesse sentido, o conceito de produção firmado pelo STJ leva em consideração todas as etapas necessárias ao processo fabril dos produtos, compreendendo, assim, desde a aquisição de insumos até sua venda final. Logo, não há como se falar que o GÁS GLP adquirido, não seja essencial e indispensável para a fabricação das bebidas.

Ressalta que o entendimento jurisprudencial cristalizado pelo STJ deve ser acatado e aplicado no exercício de jurisdição por este Conselho Administrativo, em vista dos artigos 926 e 927 do CPC, que prezam pela força normativa da jurisprudência e pela obediência aos precedentes judiciais.

Sobre a aplicabilidade do CPC ao Processo Tributário Administrativo do Estado da Bahia, diz ser imperioso invocar o art. 15 do CPC, transcrito, e de mais a mais, o art. 24 da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro – LINDB, que determina a revisão *“nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto a validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levava em conta as orientações gerais da época”*.

Indica que para o conceito de *“orientações gerais”*, leia-se o que consta no art. 24, parágrafo único, da LINDB, que assim as define: *“as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária”*.

Conclui não haver dúvidas de que a utilização GÁS GLP na sua linha de produção, bem como seu consumo integral e a sua essencialidade, evidencia a natureza de insumo e não de mero produto destinado ao uso e consumo do estabelecimento, o que garante o direito ao crédito de ICMS nos exatos termos do entendimento pacificado pelo STJ.

Repisa que tem como atividade a indústria, o comércio, a importação, a exportação de produtos alimentícios e bebidas em geral. Entretanto, o GÁS GLP considerado pelo Estado da Bahia como de uso e consumo é um efetivo insumo empregado durante seu processo produtivo, indispensável a obtenção do produto final destinado ao consumo.

Complementa que no processo de fabricação de bebidas, há diversas providências relativas ao transporte interno dos insumos e do produto final por intermédio de empilhadeiras, sendo,

portanto, essenciais e imprescindíveis ao seu processo produtivo, uma vez que sem eles seria impossível a produção de suas bebidas com a manutenção do seu padrão de qualidade.

Adverte que o entendimento adotado pela Autoridade Fiscal contraria o estabelecido pelo próprio Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, pela Lei Complementar nº 87/96 e pela jurisprudência pacificada do STJ.

Explica que o GÁS GLP é uma espécie de combustível empregado para o funcionamento das empilhadeiras que, por sua vez, são utilizadas no abastecimento da linha de produção e na movimentação do produto acabado mediante transporte dos insumos até os equipamentos próprios e, após o término da fabricação, pelo deslocamento interno das mercadorias.

Ressalta ser notório que o processo produtivo como um todo, desde o transporte dos insumos até o transporte interno dos produtos acabados, depende, para tanto, do trabalho desempenhado pelas empilhadeiras que, por sua vez, dependem do combustível – GÁS GLP para funcionar.

Esclarece que as empilhadeiras permitem o deslocamento dos insumos entre as diversas etapas do processo produtivo, bem como o condicionamento do produto acabado que será comercializado. Assim, diz não haver dúvidas de que as empilhadeiras são classificadas como maquinário/ativo imobilizado, essencial e integrante do processo produtivo, de modo que todos os produtos que viabilizam seu funcionamento também são necessariamente considerados como insumos de produção.

Destaca que a ausência do GÁS GLP no processo produtivo, implicaria na consequente ausência das empilhadeiras, o que inviabilizaria diretamente a consecução das suas atividades, consubstanciadas do processo produtivo de bebidas, tendo em vista que não há mão-de-obra ou qualquer outro meio que substitua o papel essencial que as empilhadeiras exercem no processo fabril.

Frisa que sabidamente o GÁS GLP se consome com o seu uso, necessitando de reposição mensal, fato que diz comprovar o seu exaurimento, única e exclusivamente em virtude do papel que desempenha no processo produtivo.

Conclui que o GÁS GLP, em virtude da sua essencialidade, bem como de seu consumo integral e imediato no curso do processo produtivo, que se inicia com a aquisição de insumos e termina com a comercialização da cerveja, enquadra-se no conceito de insumo de produção, firmado pelo STJ.

Assim, considerando a essencialidade do GÁS GLP na consecução das atividades finalistas previstas no seu objeto social, o desgaste e consequente exaurimento decorrente da sua utilização, diz restar comprovado o direito ao crédito do ICMS nas aquisições do produto, haja vista seu enquadramento no conceito de insumo, razão pela qual, a presente autuação deve ser cancelada quanto a este ponto, defende.

Requer que este Conselho de Fazenda Estadual julgue procedente a presente impugnação, cancelando a cobrança no que tange a indevida glosa de créditos relacionados as aquisições de GÁS GLP, tendo em vista que não se referem a aquisições de bens de uso e consumo, mas sim, de insumos de produção, que são passíveis de creditamento do ICMS decorrente da sua aquisição, nos termos da Lei Complementar nº 87/96 e do RICMS/BA.

Por fim, protesta por todos os meios de provas admitidos, inclusive prova pericial.

A informação prestada pela autuante às fls. 90 a 94, inicialmente reproduz a infração e sinaliza que a autuada reconheceu o erro no creditamento do produto LIMPA ALUMÍNIO e insurgiu-se contra a cobrança relativa ao GÁS GLP por considerá-lo insumo de produção.

Aduz que a empresa como exerce a atividade de fabricante de cervejas, faz jus ao crédito fiscal do valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para emprego no processo de industrialização, conforme art. 93, inc. I, alínea “a” do RICMS/97 e art. 309 do Decreto nº 13.780/12

Explana não restar dúvida de que, conforme os dispositivos regulamentares citados que em se tratando de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores, material de embalagem, bens destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, existe a admissibilidade do crédito fiscal. Contudo, as mercadorias, bens, materiais ou serviços não destinados à utilização na comercialização e na industrialização, como dito na lei, por serem consideradas alheios à atividade do estabelecimento, não conferem ao adquirente direito ao crédito fiscal.

Explica que o legislador, quando se posicionou sobre o crédito no ICMS distinguiu “*insumo*” de “*material de uso e consumo*”, definindo insumos, para efeitos de utilização do crédito do imposto pelo regime de abatimento, as matérias primas, os materiais secundários e demais bens intermediários utilizados durante o processo de industrialização de um determinado produto.

Ressalta que o sistema de crédito do ICMS prevalente na legislação estadual é restrito, não comportando ampliações para abranger os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças, equipamentos e ferramentas, nem produtos utilizados após o término da produção de uma mercadoria.

Cita que reiteradas decisões do CONSEF, já consideraram o produto autuado, GÁS GLP para empilhadeiras, como sendo destinados ao uso e consumo e, portanto, não dão direito ao crédito do ICMS, pois trata-se de produto que não tendo relação direta com a produção, se enquadra no conceito de manutenção e proteção dos equipamentos, portanto, sem direito a crédito fiscal.

Ensina que para serem considerados como insumo ou produto intermediário e contabilizado como custo de produção, gerando o direito à utilização do crédito do imposto, seria necessário que o produto que fosse diretamente vinculado à atividade industrial, na condição de elemento indispensável à atividade fabril, sendo o GLP e o diesel utilizados nas empilhadeiras, máquinas específicas para organização e carregamento do produto acabado para posterior comercialização, não estão diretamente vinculados à atividade industrial da empresa.

Registra que matéria semelhante já foi objeto de análise pelo CONSEF, conforme Acórdãos CJF nº 0413-13/13, e CJF nº 0336-12/13, cujos trechos dos votos reproduz.

Por fim, ratifica o procedimento fiscal, aguardando que seja julgado procedente o Auto de Infração, em função das correções admitidas nessa informação, pôr ser de justiça.

Participou da Sessão o representante da empresa, o Advogado Dr. Fernando Westin Marcondes Pereira, OAB/SP 212.546 que reiterou os argumentos da defesa, sustentando o direito da autuada em creditar-se do ICMS devido a aquisição do GÁS GLP, em razão das características do produto e seu papel nas atividades da empresa, referindo-se aos precedentes citados na defesa. Pede que este órgão administrativo acate o entendimento pacificado pelo STJ, assim como pelo CONSEF proferidos em 2013, já superados pela jurisprudência do STJ.

É o relatório.

VOTO

A lide estabelecida com a impugnação, tempestivamente apresentada pelo sujeito passivo em contestação ao lançamento que constituiu o crédito tributário, pela constatação do cometimento de uma infração à legislação tributária, referente especificamente a utilização, considerado indevido pela fiscalização, de crédito fiscal do ICMS decorrente da aquisição de dois produtos: o LIMPA ALUMÍNIO e o GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO – GLP que ao adquiri-los, o contribuinte se creditou do ICMS, por considera-los insumos de produção.

A autuada é contribuinte inscrito no Cadastro Estadual – CAD-ICMS na condição NORMAL, exerce a atividade principal CNAE 1113-5/02 – FABRICAÇÃO DE CERVEJAS E CHOPES e secundárias de fabricação de sucos de frutas, hortaliças e legumes, de águas envasadas, de refrigerantes, comércio atacadista de água mineral, de cerveja, chope e refrigerante e varejista de bebidas,

sucessora da empresa BRASIL KIRIN INDUSTRIA DE BEBIDAS S.A., que por sua vez é sucessora da PRIMO SCHINCARIOL INDUSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES S.A.

O contribuinte tomou conhecimento do início da ação fiscal através da intimação para apresentação de livros e documentos, postada via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, mensagem 150366, em 07/02/2020, fl. 06.

Apenso aos autos, fls. 09 a 26, estão os demonstrativos analíticos do levantamento, elaborados pela autuante de forma clara e objetiva, contendo todos os elementos necessários à perfeita cognição da infração, tanto assim, que a autuada apresentou a defesa abordando objetivamente todos os pontos da autuação e apresentando os argumentos que julgou suficientes para elidir parte da infração.

Indefiro o pedido de perícia, com fundamento no art. 147, inc. II, alínea “b” do RPAF/99, ou seja, considero desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Cabe, consignar que a autuação alcançou dois produtos, já dito linhas acima, dos quais a autuada reconheceu como procedente a glosa de créditos relacionados à aquisição do produto LIMPA ALUMÍNIO, se comprometendo a proceder ao pagamento correspondente a esta parcela, tendo requisitado o desmembramento destes valores.

Neste sentido, constato, após consulta ao SIGAT – SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, a inexistência de registro de tal pagamento, contudo, pelo fato de não ter apresentado contestação sobre este item, a exação sobre a parcela correspondente, será admitida como procedente, como prevê o art. 140 do RPAF/99, ou seja, *“O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas”*.

O contribuinte tomou conhecimento da lavratura do Auto de Infração quando recebeu a intimação para quitar o débito ou apresentar defesa no prazo de sessenta dias, ocorrida em 14/08/2020, através do DT-e, mensagem 171252, conforme fl. 88.

Os fatos narrados e os papéis de trabalho que compõem os autos, comprovam que o devido processo legal foi observado, atestam que o processo administrativo está em consonância com o estabelecido no Código Tributário Nacional, em especial com os artigos 142 e 144, assim como as diretrizes estabelecidas no RPAF/99.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pelos dispositivos da Lei nº 7.014/96, assim como pelos dispositivos do RICMS/2012, então vigentes, tendo sido verificada pela competente autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, foi determinado a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e, proposta a aplicação da penalidade prevista na lei.

Portanto, o lançamento encontra-se apto a surtir todos os efeitos jurídicos.

No mérito, repito, trataremos da parcela da acusação fiscal referente a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS devido ao uso do crédito fiscal pela aquisição do GÁS GLP, que segundo apurou a fiscalização, também admitido pela própria autuada, é empregado para o funcionamento das empilhadeiras que, por sua vez, são utilizadas no abastecimento da linha de produção do produto acabado, mediante transporte dos insumos até os equipamentos próprios e após o término da fabricação, utilizada para o deslocamento interno das mercadorias.

A defesa defende a improcedência desta parte da exação com fulcro na tese de que a utilização do GLP na linha de produção, bem como seu consumo integral e sua essencialidade, evidenciam sua natureza de insumo e não produto destinado ao consumo do estabelecimento, o que garante, segundo seu entendimento, a apropriação do crédito fiscal, citando vasta jurisprudência de tribunais superiores.

A respeito da jurisprudência, decorrente das decisões judiciais citadas na defesa, saliento que estas não vinculam a presente lide, tendo efeito apenas entre as partes, pois, a autuação está respaldada na legislação vigente, sendo que nos termos do art. 125, inc. III da Lei nº 3.956/81 –

COTEB e art. 167, inc. III do RPAF/99, não cabe a este órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Por outro lado, a autuante justifica o lançamento por entender a utilização do GLP no processo produtivo como material de uso e consumo e não insumo, uma vez que para se considerá-lo um item como insumo ou produto intermediário, a ser contabilizado como custo de produção, é necessário que este item seja diretamente vinculado à atividade industrial, na condição de elemento indispensável à atividade produtiva.

No caso, o GLP é utilizado nas empilhadeiras, fato assegurado pela Fiscal, que são máquinas específicas para organização e carregamento do produto acabado para posterior comercialização, não estando diretamente vinculado à atividade fabril e por consequência, não gera direito à utilização do crédito do imposto.

Oportuno tecer alguns comentários acerca do que se conceitua processo produtivo.

Processo produtivo, fabril ou industrial consiste numa ordenação específica das atividades de trabalho no tempo e no espaço com um começo e um fim, com *inputs* (entradas) e *outputs* (saídas) claramente identificados, definindo, assim, uma sequência com vistas a saída do que se denomina produto.

Pode ser visto como um grupo de tarefas interligadas logicamente, que utiliza os recursos da organização para gerar os resultados definidos, de forma a apoiar os seus objetivos e também pode ser definido como qualquer atividade ou conjunto de atividades que parte de um ou mais insumos, transforma-o(s) e lhe(s) agrega valor, criando um ou mais produtos (ou serviços), para os clientes, assim os define dois estudiosos da Teoria da Administração, Ritzman e Krajewski,

A identificação sequencial de um processo produtivo, prende-se, portanto, as atividades executadas e aos insumos e matérias-primas necessárias para obtenção dos produtos.

Associado ao processo fabril em si, existem outros processos denominados de apoio, também necessários e importantes para a consecução do objetivo final que é produzir um determinado bem. São os processos relacionados às áreas administrativas, logísticas, política empresarial, publicitária, infraestrutura dentre outras.

Sob o aspecto legal, recorro a Lei da Informática nº 8.248/91, que dispõe sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e introduz o conceito de processo produtivo básico, que se encontra definido no art. 16 do Decreto nº 5.906/2006:

Art. 16. Processo Produtivo Básico – PPB é o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto.

Os fatores que auxiliam e por vezes viabilizam de forma mais eficiente a produção de determinado bem, quando não diretamente ligado ao processo produtivo, e sim como atividades auxiliares de logística, transporte, armazenamento etc. que *stricto sensu* não podem ser considerados integrantes do processo produtivo.

Pelo relatado, linhas acima, a decisão da lide consiste em esclarecer, no caso específico, se o uso do GLP no processo produtivo se trata de (i) material de uso e consumo, ou efetivamente, de um (ii) insumo.

Na primeira hipótese, se admitida como válida, o contribuinte não teria direito ao crédito do ICMS, decorrente da aquisição do GLP, conforme previsto no art. 29, §1º, inc. II da Lei nº 7.014/96, tendo em vista que o inc. III do art. 53 da citada lei, determina que a utilização do crédito fiscal relativo à entrada dos demais bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, inclusive dos correspondentes serviços de transporte, será admitido na data fixada em lei complementar.

A Lei Complementar nº 87/96, por seu turno, trata da matéria no seu art. 33 *in verbis*:

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

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019).

Na segunda hipótese, ou seja, considerando o GLP um insumo ou matéria prima, como pretendido pelo sujeito passivo, o crédito fiscal seria admitido, com base no art. 309, inc. I, alínea “b” do RICMS/2012, ou seja:

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;

A questão aqui tratada, não é nova no âmbito do CONSEF, sempre trazida à tona em autuações, persistindo a controvérsia entre o entendimento defendido de um lado pelos contribuintes e de outro pelo Fisco, onde cada um, fixando suas posições em teses fundamentadas na legislação e jurisprudência, as interpreta conforme cada caso.

Por óbvio os conceitos de matéria-prima ou insumo e material de uso e consumo não se confundem, tampouco desfrutam de uma classificação definitiva para todos os casos, exigindo a análise caso a caso, observando todas as circunstâncias do emprego deste item no processo produtivo de cada estabelecimento.

O conceito de material de uso e consumo, aceito neste CONSEF, já assentado em diversos julgamentos, se conforma com aqueles que os define como itens utilizados nas atividades de apoio operacional, comercial e administrativo do estabelecimento fabril, ou seja, pode haver sim o uso de material de consumo na fabricação do produto, desde que empregado como apoio ao processo industrial.

No presente caso, o GÁS GLP, como dito linhas acima, é usado em equipamentos, empilhadeiras, cujas atividades são de apoio operacional, ou seja, equipamentos que tem a função de carregar materiais, embalagens e outros itens utilizados na fabricação da cerveja e chope; seja nas linhas de produção, seja no transporte interno do produto acabado.

A regra geral do crédito, nos estabelecimentos industriais, encontra-se prevista no art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/2012, conforme transcrito linhas acima.

Dessa forma, somente enseja direito ao crédito, as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para serem utilizados no processo de industrialização, sendo um requisito para o direito ao creditamento que as mercadorias utilizadas participem do processo produtivo do estabelecimento.

Importante destacar, que o GLP é um combustível que não é consumido no processo produtivo do contribuinte, não se integra no produto acabado, mas, participa mesmo que de forma importante, numa etapa posterior, a ser utilizado nas empilhadeiras para movimentação das mercadorias fabricadas, no parque de estocagem.

Portanto, seu consumo se caracteriza na ótica contábil como uma despesa operacional do estabelecimento, mas não pode ser visto como um custo de transformação das matérias-primas em produto acabado, no caso cervejas e chopes.

Dessa forma, não se pode admitir o creditamento do ICMS incidente nas aquisições de GLP, utilizados nas empilhadeiras do estabelecimento industrial fabricante de cervejas, chopes, sucos de frutas, de hortaliças e legumes, de águas envasadas e de refrigerantes.

Essa é a jurisprudência dominante no âmbito deste CONSEF, que dentre outras decisões nesse mesmo sentido, a exemplo dos Acórdão CJF nº 0138-12/19, 0108-12/20-VD, 0059-12/21-VD e 0003-12/19, destaco o julgamento que resultou no Acórdão CJF nº 0148-11/15, que transcrevo, além de trecho do voto vencedor:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0148-11/15 EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. Ficou demonstrada a destinação ao consumo e não como insumo, como pretende o impugnante. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Ficou demonstrada a destinação ao

consumo e não como insumo, como pretende o impugnante. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

“De acordo com a fundamentação contida no voto vencedor o GLP é utilizado como combustível para a movimentação das empilhadeiras; o lubrificante é utilizado nas esteiras da linha de envasamento, que são utilizados em função do processo produtivo e não no processo produtivo, visto que apesar de estarem vinculados ao processo produtivo não integram o produto final como elemento indispensável, ou mesmo são consumidos de forma imediata”.

Destarte, considero que o GÁS GLP consumido nas empilhadeiras, equipamentos específicos utilizados para o carregamento de matéria prima, embalagens e outros materiais empregados na fabricação de cervejas e chope, bem como no transporte do produto final da linha de produção, após o envase da cerveja, deve ser enquadrado como material de consumo, em razão de sua aplicação na atividade de apoio ao processo de fabricação do produto que mesmo vinculados à atividade fabril do estabelecimento, não propicia direito a crédito, haja vista que o direito a utilização de crédito do ICMS na aquisição de material de uso e consumo, foi postergado para 01/01/2033, nos termos da Lei Complementar nº 171/2019.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269140.0011/20-7**, lavrado contra **HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$405.791,65**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de março de 2021.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR