

A. I. N° - 206973.0001/21-9
AUTUADO - AMBEV S.A.
AUTUANTES - AGILBERTO MARVILA FERREIRA E IVANA MARIA MELO BARBOSA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 03.09.2021

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0101-05/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO/CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado a uso/consumo do estabelecimento. Os valores impugnados da autuação se referem a materiais utilizados para lavar vasilhames, tratar água; refrigerar, abastecer empilhadeiras, lubrificar equipamentos etc., considerados como de uso/consumo do estabelecimento. Constatada a repercussão econômica dos créditos glosados em cada período mensal alcançado pelo lançamento. Infração 01 subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO/CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada decorrente de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso e consumo do estabelecimento. Infração 02 subsistente. Na fase de defesa, o contribuinte reconheceu a procedência de parte das imputações fiscais. DILIGÊNCIA E PERÍCIA FISCAIS: Indeferidos os pedidos de diligência e perícia fiscais. HOMOLOGAÇÃO: Remessa dos autos para homologação dos valores efetivamente recolhidos pelo contribuinte. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 01/03/2021, para exigir crédito tributário no valor histórico principal de R\$4.027.804,68 (quatro milhões, vinte e sete mil, oitocentos e quatro reais e sessenta e oito centavos), em decorrência das seguintes imputações:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.02: *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro a Dezembro, de 2017 e 2018. Valor histórico principal de R\$2.402.516,06. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.*

INFRAÇÃO 02 – 06.02.01: *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro a Dezembro, de 2017 e 2018. Valor histórico principal de R\$1.625.288,62. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.*

O Contribuinte foi notificado do Auto de Infração, via DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, em 03/03/2021 e ingressou com defesa administrativa em 03/05/2021, peça processual que se encontra anexada ao PAF às fls. 212 a 323. A impugnação foi formalizada através de petição subscrita por advogados legalmente constituídos, conforme documentos de fls. 225 a 235.

Na peça impugnatória, inicia comentando sobre: (i) a tempestividade da impugnação; (ii) o envio da defesa para o endereço eletrônico consefprocessos@sefaz.ba.gov.br; (iii) o valor da exigência

fiscal; e (iv) a delimitação do objeto da discussão, vez que reconheceu como devido o montante principal de R\$399.234,19, cuja guia de recolhimento requer a juntada posteriormente.

Na sequência, reproduz o enunciado das infrações e passa a contestar a parcela remanescente, mediante as razões defensivas a seguir consignadas.

Diz entender que a imprescindibilidade dos produtos autuados em seu processo produtivo, os classificam como insumos e materiais intermediários, ensejando, portanto, a tomada de crédito. Que o saldo remanescente do auto de infração não deve prosperar em razão do Fisco considerar equivocadamente (e sem qualquer embasamento técnico) os produtos autuados como material de uso e consumo, quando, em verdade, são produtos intermediários/secundários que participam do processo industrial na condição de elementos essenciais à atividade por ela desenvolvida. E que sua aquisição autoriza a tomada de crédito, e implica na inexigibilidade do diferencial de alíquota.

Aduz que os produtos intermediários cujos créditos foram glosados 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. Álcool etílico: Utilizado na refrigeração do líquido cerveja/refrigerantes em processos de pasteurização. Fluido refrigerante utilizado na geração de ar refrigerado para envio aos processos que necessitem de redução da temperatura a níveis estabelecidos para viabilidade do processo produtivo.
4. 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;
5. Gás liquefeito de petróleo (GLP): utilizado nas empilhadeiras dentro do processo produtivo;
6. Lubrificante esteira dicolube: utilizado nas esteiras da linha de envasamento.

Diz que os mencionados produtos estão entre outros insumos. Que perícia técnica, cuja realização entende ser imprescindível, poderá comprovar serem indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo do Contribuinte, sem qualquer outra destinação. Que pela destinação dos produtos, percebe-se que estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo. Que a ausência de qualquer deles influencia diretamente na composição e na qualidade dos produtos finais (cervejas e refrigerantes). Que sem eles o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade. E que são integralmente consumidos no processo industrial, em prazo inferior a um ano, e se caracterizam por serem fatores produtivos necessários a fabricação do produto final.

Assevera que álcool etílico, aditivos, GLP, hipoclorito de sódio, lubrificantes esteira dicolube, soda cáustica, não são alheios à atividade do impugnante, mas sim insumos. Não são produtos de uso ou consumo do contribuinte como consignado no lançamento vergastado, mas sim produtos intermediários. Que mesmo que não façam parte diretamente da composição do produto acabado, não há como descaracterizá-los como insumos intermediários para reclassificá-los como bens de uso ou consumo, como pretende fazer entender o Fisco. E que o ICMS incidente sobre as suas aquisições deve ser creditado pelo contribuinte, bem como indevido o pagamento de diferencial de alíquota, conforme preceitua o art. 20, § 1º da LC 87/96.

Explica que sendo 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. 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. Que se trata de verdadeiro insumo à atividade do Impugnante. Que, a despeito de não se integrar às cervejas e refrigerantes fabricados, são verdadeiros e indispensáveis produtos intermediários em seus fabricos. E que não há que se falar em crédito indevido ou em diferencial de alíquota.

Reforça o exemplo da soda cáustica, afirmando que ela é o único produto capaz de esterilizar de modo eficaz os vasilhames, nos quais serão engarrafadas as bebidas produzidas pelo defendente, conforme atestado em Laudo Técnico elaborado pelo Engenheiro Químico da empresa. E que sendo a soda cáustica essencial a uma das etapas da cadeia de produção (lavagem, higienização e esterilização dos vasilhames), configura verdadeiro insumo da cadeia produtiva (e não material de uso ou consumo, como pretende a autoridade fiscal), 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” (sic; transcritos).

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

Ainda em relação à soda cáustica, insere a conclusão de estudo realizado pela CETESB — Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental da Secretaria do Meio Ambiente do Governo do Estado de São Paulo, incluindo um fluxograma, sobre a produção de refrigerantes. Com isso buscou demonstrar a existência de 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.

Lembra que esta linha de solução já se encontra no âmbito do CONSEF. Cita os Acórdãos: CJF Nº 0129-11/07 (trecho transcrito), JJF Nº 0079-01/02 (trecho transcrito), CFJ Nº 0250-12/02 e JJF Nº 0431.01/03. E que no Poder Judiciário a matéria também já foi vastamente apreciada, e em linha com o entendimento ora defendido. Cita e transcreve parte de julgados, tais como os proferidos no processo 0508386-56.2014.8.05.0001 (11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, em setembro/2015) e no RESP 1366437/PR (STJ - Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma). Reproduz lições de Roque Antonio Carrazza (*in*, ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 341).

Acrescenta que essa é a disciplina traçada por outros diplomas legislativos, como o RIPI (Decreto nº 7.212/2010), do qual transcreve os arts. 226 e 610. Que, conforme se depreende destes dispositivos, 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. Transcreve trecho do Acórdão nº 14.317/01 do Tribunal Administrativo da SEFAZ/MG (A.I. nº 01.000137201-96), que traz um conceito amplo sobre material intermediário.

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

Como precedentes administrativos acerca do conceito de tais insumos, cita também o Acórdão JJF nº 0079-01/02 (CONSEF) e, no mesmo sentido, trecho de decisão judicial do TJSC (Apelação

Cível n° 1998.012578-2, Rel. Des. Newton Trisotto). E que, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, §2º da CF/88 e arts. 19 e 20 da LC n° 87/96), conclui-se 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 GLP, cita e transcreve trecho de decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de Pernambuco no recurso de agravo n° 0002164-41.2010.8.17.0000 (0208011-9) que classificou o GLP utilizado nas empilhadeiras dentro do processo produtivo, como sendo material imprescindível para a atividade industrial, em respeito, sobretudo, ao princípio da não cumulatividade. Diz que o mesmo raciocínio pode ser utilizado para o Gás Natural Petróleo — GNP INDUSTRIAL, que é utilizado com a mesma finalidade.

Acrescenta que no mesmo sentido, entendeu 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 n° 93300008.09.00001817/2009-89 (processo n° 12556220090), trecho também transcrito.

Que do exposto até aqui, conclui-se 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. E que neste sentido, são os entendimentos do STJ e do Egrégio TRF da 4ª Região, respectivamente: (i) STJ, RESP 1090156/SC, Relatora Ministra Eliana Calmon, em 10/08/2010, DJe 20/08/2010; e (ii) TRF da 4ª Região, Apelação Cível n° 002904040.2008.404.7100/RS, julgada em 21/07/2011.

Mais uma vez cita e colaciona trecho de decisão proferida pelo CONSEF/BA (Acórdão CJF 0186-11/02), afirmando que este órgão também vem trilhando no entendimento pela aplicação do princípio da não-cumulatividade e da essencialidade do produto no processo industrial.

Reitera que tudo quanto elencado acima aplica-se a todos os créditos glosados pelo Fisco em decorrência da classificação dos produtos em apreço como de uso ou consumo, quando, em verdade, são essenciais ao processo produtivo, subsumindo-se ao conceito de produto intermediário. Que não admitir a natureza de produtos intermediários aos acima elencados e todos os demais “descaracterizados” no AI, não admitindo o creditamento do ICMS, representa violação ao princípio da não cumulatividade e a todos os preceitos acima vertidos.

Defende ainda que, mesmo que fossem superadas as questões acima aventadas para concluir que os bens objeto da fiscalização versavam sobre materiais de uso/consumo do impugnante, ainda assim não haveria que se falar em glosa, 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. Que as restrições ao creditamento conferidas por legislações infraconstitucionais colidem com a CF. Que esta não criou qualquer limitação ao direito de crédito, salvo no que tange às operações isentas ou não sujeitas à incidência. E que tal inteligência 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”)*” (sic). Cita e replica trecho da doutrina sobre o art. 20, da LC n° 87/96 (José Eduardo Soares de Melo).

Salienta que o RICMS/BA concretiza tais preceitos em seu art. 93, V, “b” e § 17, I (transcritos os dispositivos do RICMS/1997). Que a Autoridade Fiscal mesmo não concordando com o entendimento ora defendido, ainda sim deveria considerar o conceito abrangente de insumos para definição dos bens passíveis de creditamento, com vistas a respeitar o disposto no art. 110 do CTN, e à definição dada pelo direito privado do que integra os custos de produção. Que, a partir do art. 110 do CTN e do conceito de “custos de produção”, é certo que as restrições impostas pela fiscalização não são lícitas.

Insiste na realização de perícia técnica para: (a) constatação da real classificação dos bens objeto da ação fiscal; e (b) revisão contábil dos créditos tomados, a fim de averiguar a regularidade destes.

Por fim, requer: (i) o reconhecimento/declaração da improcedência total da exigência fiscal; (ii) que todas as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE Nº 19.353, sob pena de nulidade; e (iii) a 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.

Em informação fiscal subscrita por um dos autuantes e acostada aos autos às fls. 326 a 330, este inicia fazendo um breve resumo do lançamento (valor exigido, multa e infrações). Sobre a impugnação (fls. 212 a 224v), registra que o contribuinte: (i) discorda da classificação dos itens (soda cáustica, hipoclorito de sódio, álcool etílico, aditivos, GLP e lubrificante das esteiras) como materiais de uso e consumo; e (ii) não questiona valores nem aponta quaisquer equívocos no demonstrativo base da autuação, composto de 195 páginas (fls. 09 a 203) entregues à autuada por meio de planilha eletrônica anexa à Intimação, via DTe (fls. 208 e 209), cujo recebimento está comprovado pela leitura expressa às 10h04m do dia 03/03/2021 (fl. 208).

Aduz que a autuada entende ter o direito de utilizar crédito fiscal do ICMS de toda e qualquer aquisição para o processo produtivo, alegando ser este um direito constitucional seu. Que não lhes cabe analisar a constitucionalidade das normas regulamentares do ICMS, mas apenas cumpri-las em razão do exercício de atividade plenamente vinculada.

Pontua que no intuito de convencer que o seu entendimento é que deve ser considerado e seguido, a defesa descreve a utilização de cada um dos itens: soda cáustica; hipoclorito de sódio; aditivo; GLP e lubrificante esteira dicolube. Que a perícia técnica requerida para comprovar o caráter de indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo sem qualquer outra destinação em seu empreendimento, entende ser desnecessária em razão deste tema ser recorrente e sedimentado no CONSEF, além de detalhadamente explicado pela defesa.

No que tange às alegações defensivas de que:

- (i) A ausência de qualquer dos itens cujo crédito foi glosado 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;
- (ii) Por ser indústria do gênero alimentício está obrigada a seguir as normas da ANVISA (Portarias SVS/MS 326/97 e 540/97) no que concerne à 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; e
- (iii) 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.

Contrapõe argumentando que:

- (i) 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. Refrigerante e cerveja são produtos que podem ser envasados em vasilhame PET ou lata por exemplo, ou seja: o mesmo refrigerante e a mesma cerveja podem ser colocadas à venda para o consumidor sem que a soda cáustica participe do processo produtivo. Esse fato demonstra que a soda cáustica não é “indispensável” na fabricação do produto final refrigerante nem do produto final cerveja.

- (ii) 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.
- (iii) Quanto aos lubrificantes utilizados nas esteiras da linha de envasamento, é 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. 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.
- (iv) O GLP utilizado como combustível para as empilhadeiras que fazem o transporte no processo produtivo não integra o produto e nem é imprescindível ao processo produtivo. Por isso 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. A utilização de crédito na aquisição de tais produtos não tem respaldo legal na legislação baiana.

Acrescenta a autoridade fiscal que, após analisar as razões de defesa, 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, não resta outra alternativa senão manter a glosa dos créditos apropriados relativos aos produtos listados no demonstrativo. Que esta não é a primeira vez que lavram AI contra a autuada, glosando o crédito de idênticos produtos, muitos dos quais já foram julgados procedentes em 1ª e 2ª instância pelo CONSEF.

Que, conforme decisões daquele colegiado, o aproveitamento dos créditos do ICMS somente é permitido para 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.

Que, a despeito da jurisprudência evocada pela defesa, tanto judicial como administrativa, está consolidado na jurisprudência deste CONSEF, que os produtos objetos 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, de acordo com reiteradas decisões na primeira instância, e confirmadas pelas Câmaras de Julgamento, a exemplo dos Acórdãos CJF 0201-11/06 e CJF012911/07, 3ª JF nº 0148- 03/16, ACÓRDÃO CJF Nº 0331-11/19 e ACÓRDÃO CJF Nº 0183-11/18.

Reitera que as mercadorias que não se enquadram nos parâmetros acima consignados, 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.

Arremata reafirmando que não lhes cabe discutir princípios como o da constitucionalidade e o da não cumulatividade do ICMS.

Requer a manutenção integral do lançamento.

Este é o Relatório.

VOTO

O Auto de Infração em lide, totalizou o valor histórico principal de R\$4.027.804,68 (quatro milhões, vinte e sete mil, oitocentos e quatro reais e sessenta e oito centavos), e é composto de 02 (duas) Infrações, detalhadamente expostas no Relatório acima, o qual, é parte integrante e inseparável deste Acórdão.

Preliminarmente, registro que na dicção do art. 2º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), a instauração,

o preparo, a instrução, a tramitação e a decisão do processo administrativo são regidos pelos princípios da verdade material, da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal:

“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99

(...)

Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.

(...)”

Por sua vez, o art. 142 do CTN (Lei nº 5.172/1966), vincula a atividade fiscal às normas estabelecidas pela legislação tributária vigente, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação ao efetuar o lançamento do crédito tributário:

“CTN - LEI Nº 5.172/1966

(...)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(...)”

Destaco ainda, que o art. 20 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), expressamente determina que a nulidade seja decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato:

“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99

(...)

Art. 20. A nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato.

(...)”

Destarte, após análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que: (i) o lançamento de ofício foi efetuado por autoridade competente para fazê-lo; (ii) a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível; (iii) foram determinados, com segurança, a infração e o infrator; (iv) foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas; e (v) não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o crédito tributário exigido e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Portanto, está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV do Art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto aos pedidos de diligência e perícia fiscal formulados pelo sujeito passivo, para demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor, entendo que estes se enquadram nas hipóteses de indeferimento previstas no art. 147, I, “a” e II, “b” do “RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), pois considero que são desnecessárias, e que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção desta Relatoria. Indefiro, portanto, os pedidos de diligência e perícia fiscal, com fulcro nos dispositivos legais referenciados linhas acima:

“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99

(...)

Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

(...)

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

(...)

II - de perícia fiscal, quando:

(...)

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

(...)"

Antes de adentrar propriamente no exame do mérito da Infração 01, que compõe este Lançamento de Ofício, mister se faz pontuar que o critério de aplicação da não cumulatividade do ICMS está definido pela LC nº 87/96, mais precisamente pelas disposições contidas nos seus arts. 19; 20 e 33, os quais repercutiram nos art. 28, 29 e § 1º, II da Lei Estadual nº 7.014/96, e nos art. 309, I, "b" e art. 310, IX e parágrafo único, II do RICMS/BA (Decreto nº 3.780/2012), conforme transcrições abaixo:

"LC nº 87/96

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

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 1998;

(...)"

"Lei Estadual nº 7.014/1996

(...)

Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:

(...)

II - a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;

(...)"

"RICMS/BA – Decreto nº 3.780/2012

(...)

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;

(...)

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

IX – quando a mercadoria ou bem vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento.

Parágrafo único. Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento:

(...)

II - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não 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.

(...)”

Saliento, que o termo inicial de vigência do art. 20 da LC nº 87/96, fixado no art. 33, I da mesma lei, transcrito parágrafos acima, após sucessivos adiamentos, encontrava-se novamente adiado para 01.01.2020, por força da LC nº 138/2010, por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, objeto do lançamento em discussão. Destaco, por oportuno, que nos dias atuais, a produção de efeitos do mencionado dispositivo está prevista para 01/01/2033 (LC nº 171/2019).

Da interpretação dos dispositivos legais acima referenciados, entendo que a matéria em apreciação segue a seguinte lógica, em se considerando o caso concreto:

- a) geram direito ao crédito: as mercadorias ingressadas no estabelecimento que se vinculem ao processo produtivo de cervejas e refrigerantes ou que sejam nele consumidas, na condição de elemento indispensável;
- b) não geram direito ao crédito: as mercadorias ingressadas no estabelecimento com finalidade de uso e consumo no processo produtivo de cervejas e refrigerantes e não como produtos intermediários.

Nessa linha de raciocínio, as utilidades e facilidades, de aplicações genéricas, denominam-se de uso e consumo, e assim são classificadas por possíveis apropriações nas áreas administrativas, sociais, de segurança patrimonial, ou em qualquer área diversa da produção de cervejas e refrigerantes. Tais créditos somente serão passíveis de apropriação pelo contribuinte, a partir de 01/01/2033, por força da LC 87/96, não alcançando, portanto, os fatos geradores objetos do lançamento de ofício em lide.

No que tange ao mérito da autuação, referente às Infrações 01 e 02, que versam, respectivamente, sobre a “*utilização de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento*”, e a consequente “*falta de recolhimento do DIFAL, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras Unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento*”, registro, inicialmente, que houve o reconhecimento parcial pela defesa da procedência da exigência fiscal, no valor histórico principal de R\$399.234,19, sendo: (i) R\$194.905,11, referente à Infração 01; e (ii) R\$204.329,08, referente à Infração 02; remanescendo em discussão o montante de valor histórico principal correspondente a R\$3.628.570,49, composto de: (i) R\$2.207.610,93, referente à Infração 01; e (ii) R\$1.420.959,56, referente à Infração 02.

No que concerne ao valor histórico principal que remanesce em R\$3.628.570,49, percebo que o fulcro da lide se concentra em torno da divergência nos conceitos de materiais intermediários e bens de uso/consumo, adotados pela autuada e autuante.

Tal divergência, se concretiza no choque do entendimento adotado pelo contribuinte, de que álcool etílico, aditivos, GLP, hipoclorito de sódio, lubrificantes esteira dicolube e soda cáustica, dentre outros listados pela fiscalização, se enquadram como produtos intermediários, porque são

consumidos diretamente e se desgastam no processo industrial da empresa, sendo indispensáveis ao fabrico de cervejas e refrigerantes, gerando direito à apropriação do crédito de ICMS correspondente e ao não recolhimento da diferença de alíquota, com o entendimento dos autuantes de que tais produtos são materiais considerados de uso/consumo, e, portanto, não dariam direito a crédito.

Entendo que para o deslinde da questão em apreço, necessário se faz, conhecer de que forma os citados produtos são empregados pelo contribuinte. Materiais de uso ou consumo são geralmente empregados pelo estabelecimento fora do processo produtivo, como é o caso de produtos de limpeza e gastos gerais do escritório. Porém, são também considerados de uso ou consumo, aqueles materiais que embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em fabricação, não integram o produto final, como é o caso de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras, etc.

Mister se faz, registrar a distinção entre os critérios para utilização de crédito fiscal de insumos industriais, e os critérios para apropriação de créditos de bens do ativo imobilizado. Os créditos de insumos são utilizados de uma só vez, enquanto os créditos de bens do ativo são apropriados à razão de 1/48 avos ao mês. Os créditos de insumos exigem que estes sejam consumidos no processo produtivo, enquanto os créditos oriundos da aquisição de bens do ativo imobilizado, exigem apenas que os bens sejam empregados na atividade-fim da empresa.

Por outro lado, entendo que as informações contidas nos autos fornecem elementos que nos permitem concluir que os produtos objeto do lançamento, desenganadamente, não se constituem como produtos intermediários para efeitos de creditamento do ICMS, e sim, como bens de uso/consumo. No caso concreto, embora os produtos elencados pela defesa participem do processo industrial, eles não integram o produto final, sendo considerados materiais de uso ou consumo, conforme jurisprudência prevalente neste CONSEF.

Compulsando os autos, em especial os demonstrativos elaborados pelos autuantes (fls. 09 a 203), e os documentos apresentados pelo impugnante em sede de defesa (fls. 212 a 323), constato que os produtos em apreço se classificam como materiais de consumo, na medida em que são utilizados para lavar vasilhames, tratar água; refrigerar, abastecer empilhadeiras e lubrificar equipamentos, etc. Então, por se tratar de itens definidos como de uso e consumo, o direito à utilização de crédito fiscal do imposto incidente nas aquisições de tais mercadorias não está previsto na legislação em vigor.

Nas situações elencadas, fica claro que os materiais objeto da exigência fiscal contida na Infração 01, se referem a bens que, embora possam estar vinculados ao processo produtivo do autuado, não podem ser considerados produtos intermediários, e se caracterizam como bens de uso e consumo da empresa, sendo, portanto, cabível a exigência do ICMS decorrente da glosa dos créditos levada a efeito pela fiscalização, bem como em relação à diferença de alíquotas (Infração 02).

Registre-se ainda, que o STF encerra a discussão da tese do direito irrestrito ao crédito do ICMS, nos seus vários julgados, e expresso com a definição de produtos intermediários, encetada pelo Ministro Ricardo Lewandowski no RE 508377/MG, de 01.06.2010, que definiu que:

"A aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integrem fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS, uma vez que a adquirente, nesse caso, mostra-se como consumidor final".

Contudo, em relação à Infração 01 (crédito indevido), entendo ser imperativo avaliar, de ofício, a repercussão econômica dos valores glosados em cada período mensal alcançado pelo lançamento, isto é, com a desconsideração dos créditos fiscais autuados, se faz necessário verificar se o contribuinte passou a dever imposto, ou se mesmo assim, ainda remanesceram saldos credores. Passo então a fazê-lo.

Ao acessar a base de dados da SEFAZ/BA, por intermédio do sistema INC – Informações do

Contribuinte, verifiquei as DMAs transmitidas pelo autuado, as quais, retratam a escrita fiscal efetuada pela empresa, e constatei que os saldos devedores acusados pelo próprio contribuinte, relativos ao período afetado pelo lançamento de ofício, compreendido entre janeiro de 2017 e dezembro de 2018, são os contidos na tabela abaixo inserida, e que a glosa dos créditos indevidos em cada período mensal, repercute economicamente em cada um deles:

MÊS	EXERCÍCIOS			
	2017		2018	
	SALDO DEVEDOR	VALOR AI	SALDO DEVEDOR	VALOR AI
JAN	R\$ 6.681.753,34	R\$ 89.006,83	R\$ 8.315.827,99	R\$ 94.185,26
FEV	R\$ 7.031.835,65	R\$ 74.564,83	R\$ 6.475.194,54	R\$ 100.644,54
MAR	R\$ 5.058.123,08	R\$ 74.555,35	R\$ 5.474.170,14	R\$ 103.906,38
ABR	R\$ 4.751.696,57	R\$ 70.371,06	R\$ 5.543.381,41	R\$ 101.324,87
MAI	R\$ 5.425.884,85	R\$ 81.693,47	R\$ 4.305.971,39	R\$ 132.018,12
JUN	R\$ 5.201.256,12	R\$ 106.900,18	R\$ 5.466.895,98	R\$ 136.341,62
JUL	R\$ 5.236.088,47	R\$ 85.827,85	R\$ 5.426.949,66	R\$ 143.074,39
AGO	R\$ 5.287.684,49	R\$ 83.257,65	R\$ 4.916.637,77	R\$ 144.681,52
SET	R\$ 5.139.502,77	R\$ 68.364,97	R\$ 6.542.754,00	R\$ 115.031,71
OUT	R\$ 6.426.451,97	R\$ 92.242,40	R\$ 7.136.475,24	R\$ 102.182,13
NOV	R\$ 6.218.789,28	R\$ 76.783,81	R\$ 8.388.434,70	R\$ 104.186,88
DEZ	R\$ 7.431.251,78	R\$ 120.474,79	R\$ 8.632.758,61	R\$ 100.895,45

Fonte: SEFAZ/BA; Sistema INC; DMA

In fine, vale ressaltar, que o entendimento esposado neste voto, está consolidado na jurisprudência deste CONSEF, em especial no que tange às empresas fabricantes de bebidas em geral, consoante reiteradas decisões de primeira e segunda instâncias, a exemplo dos Acórdãos: JJF 0272-03/14; JJF Nº 0038-05/14; CJF nº 0067-11/04; CJF 0339-11/13; CJF 0336-12/13; CJF 0295-12/14 e CJF 0148-11/15. Infrações 01 e 02 subsistentes.

Ressalto, por último, que as decisões judiciais reproduzidas na peça defensiva não alteram os entendimentos acima expostos, visto que aquelas não são vinculantes para o Estado da Bahia.

Pelas razões acima expostas, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados pelo órgão competente, os valores efetivamente recolhidos pelo contribuinte.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206973.0001/21-9**, lavrado contra **AMBEV S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.027.804,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de julho de 2021.

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/ RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR