

PROCESSO - A. I. Nº 269096.0003/21-0
RECORRENTE - NORSA REFRIGERANTES S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0143-02/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11/05/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0083-11/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS e AQUISIÇÕES INTERNAS. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. Conforme jurisprudência do CONSEF, parte do crédito glosado, decorre de aquisições de materiais aplicados ou diretamente consumidos no processo produtivo dos produtos finais tributáveis, produzidos pelo estabelecimento autuado. Infrações parcialmente subsistentes. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0143-02/21-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/01/2021, para exigir ICMS no valor histórico de R\$599.849,00, em razão de duas infrações distintas, ambas objeto do presente recurso, descritas a seguir.

INFRAÇÃO 1 (01.02.02) - *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento referente às aquisições/entradas oriundas de outras unidades da Federação de Soda Cáustica 50% liq granel, Ácido Muriático, Lodo Anaeróbico – tratamento de efluentes, Policloreto de Alumínio, Hipoclorito de Sódio, Cartucho diluente, Solução de limpeza, Barrilha Solvay, Elemento do Filtro polidor, Supernitro nutriente – ETE, Dryexx, Lubodrive, Ferisol Rinse, Topax, Sabão Big Blue, Stabilon, Sanigizer, Horolith, Detergente para rotuladora, Antibacterial, Core Shell, conforme demonstrativos Norsa_2016_Anexo_D_Difal_Cl_IN/Crédito Indevido, parte integrante do Auto de Infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte. Valor: R\$406.544,72. Período: fevereiro a dezembro 2016. Enquadramento Legal: Art. 29, § 1º, II e art. 53, III, da Lei 7014/96. Multa de 60% - Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.*

INFRAÇÃO 2 - (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 referente às aquisições/entradas de Soda Cáustica, Ácido Muriático, Lodo Anaeróbico – tratamento de efluentes, Policloreto de Alumínio, Hipoclorito de Sódio, Cartucho diluente, Solução de limpeza, Barrilha Solvay, Elemento do Filtro polidor, Supernitro nutriente – ETE, conforme demonstrativos Norsa_2016_Anexo_D_Difal_Cl_IN/DIFAL, parte integrante do Auto de Infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte. Valor: R\$193.304,28. Período: fevereiro a dezembro 2016. Enquadramento Legal: Art. 4º, XV, da Lei 7014/96 C/C art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS-BA/2012. Multa de 60% - Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 09/08/2021 (fls. 162 a 175) e julgou Procedente em Parte o Auto de Infração. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

Conforme acima relatado, o processo em juízo administrativo veicula lançamento de ICMS e sanção tributária acusando o cometimento de duas infrações, sendo que a primeira se refere ao uso indevido de créditos fiscais relativos a aquisições de materiais considerados pelo Fisco como para uso ou consumo próprio do estabelecimento autuado, enquanto que o Impugnante alega serem produtos intermediários com direito ao uso do crédito tributário e a segunda infração se refere à falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença

entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias fora da Bahia, e destinadas ao consumo do estabelecimento autuado.

Impugnando o lançamento em constituição, preliminarmente, o Impugnante suscita a nulidade do Auto de Infração, alegando: a) incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal; b) preterição do direito de defesa, em razão da falta de apresentação de todos os documentos utilizados no levantamento fiscal. Contudo, examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais, e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Sem amparo fático ou jurídico, pois, os argumentos relacionados aos pressupostos de validade do lançamento. Isto porque, o primeiro pedido de nulidade refere-se à “incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal”, aspecto de ordem administrativa que, ainda que sem repercussão quanto à obrigação tributária que se discute no caso concreto, atendendo aos requisitos legais, a ação fiscal foi concluída no prazo regulamentar (Docs. fls. 09 e 19).

De igual modo, conforme se vê nos autos, o segundo argumento não se sustenta, pois, também cumprindo as diretrizes regulamentares, ao sujeito passivo foram entregues cópia tanto do AI, como dos demonstrativos suportes das acusações fiscais, os quais detalham de forma clara e precisa os documentos fiscais conhecidos pelo autuado, de forma que, ao contrário do que alega e conforme a peça de impugnação evidencia, possibilitou-lhe exercer de forma plena, pormenorizada e ampla, o direito de defesa. Rejeito, pois, a nulidade suscitada, por não restar configurado nos autos qualquer afronta ao contraditório e ao exercício pleno da ampla defesa do autuado.

Assim, considerando que: a) conforme documentos e recibos de fls. 03, 06 e 19, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§), 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-19 e CD de fl. 20); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

De logo, ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150), em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta, apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

No mérito, as infrações tratam do mesmo fato: utilização indevida de créditos fiscais relacionados a materiais considerados para uso e consumo, aos quais, o autuado deu o tratamento de insumos empregados em seu processo de produção e têm suporte nos demonstrativos sintéticos de fls. 10-11, analíticos de fls. 12 a 18, também contidos no CD de fl. 20, apresentando a chave de acesso aos documentos fiscais virtuais contidos no Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, discriminam cada documento fiscal, data da entrada, número, fornecedor, código de operação, o produto respectivo, valor da operação, base de cálculo e o imposto exigido por cada operação, tendo tais demonstrativos sido entregues ao autuado tanto em papel impresso como através de mídia eletrônica.

O Impugnante apresentou uma série de argumentos técnicos e jurídicos, inclusive descritivos da fabricação de seus produtos finais, objetivando sustentar que os créditos decorrem de aquisições de insumos aplicados no seu processo produtivo, situação esta, que legitimaria direito ao crédito, argumento contrário ao da Autoridade fiscal autuante.

A matéria em discussão é recorrente no âmbito do CONSEF, em especial contra esse mesmo contribuinte. Por oportuno, por expressar meu entendimento sobre a matéria, e pela excelência do julgado, que se viu reforçado pelos Acórdãos 2ª JFJ nº 0068-02/19, CJF Nº 0250-12/19, JFJ Nº 0193-01/20-VD e CJF Nº 0344-11/20-VD), peço vênha para aqui emprestar e transcrever excerto do voto proferido pelo ilustre e saudoso Julgador JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO, no Acórdão nº 0053-01/15:

“(…)

Constato que as exigências encontram suporte material nos demonstrativos (anexos E-1 e E-2) que discriminam as notas fiscais referente às aquisições interestaduais dos diversos produtos, cuja cópia foi entregue ao autuado, em mídia CD. Na diligência efetuada para dirimir as dúvidas acerca da destinação dos produtos, o autuado apresenta planilha detalhada, às fls. 289/297. O Parecer feito por preposto da ASTEC nº 55/2014 considera que os produtos, apesar de não se agregarem fisicamente ao produto final, são

imprescindíveis na sua produção (fls. 281/282).

Ocorre que após análise detalhada da legislação de regência, da aplicação e destinação dos produtos no processo fabril de refrigerantes, não se pode validar integralmente a posição externada pelo diligente no Parecer retro mencionado, quando em direção contrária aos diversos julgamentos ocorridos no âmbito do CONSEF

A CF/88 (art. 155, § 2, XII, c) estabeleceu que, através de lei complementar, fosse determinada a forma de efetivação da não cumulatividade na incidência do ICMS (regime do crédito físico do imposto), lembrando que tal critério é o adotado pela legislação da Bahia. Nesses termos, a legislação tributária estadual estabeleceu, de forma expressa, que constitui crédito fiscal de cada estabelecimento para compensação com o tributo devido em operações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização (art. 93, I, “b”, RICMS BA); os produtos intermediários passíveis de gerar direito ao crédito do ICMS são aqueles consumidos na produção ou que fisicamente integrem o produto final.

A definição do que seja material de uso e consumo e produto intermediário (insumos) tem sido uma difícil tarefa e fruto de insistente busca desse Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, no sentido de estabelecer a melhor interpretação sobre a matéria e a correta aplicação da norma vigente. Extrai-se do acórdão CJF Nº 0339-11/13: “É de se ver, no entanto, que a identidade física de determinado bem nem sempre é bastante para que se conclua por uma inclusão, entre os produtos intermediários ou entre os bens de produção ou instrumentais. É a afetação do bem, em razão de sua participação e utilização no processo industrial de um determinado produto, geralmente evidenciada na correta contabilização, que nos dará elementos para sabermos se sua aquisição gera crédito fiscal, ou não. Assim, uma aquisição de tinta pode ser para consumo próprio ou para ser utilizada na produção. Uma substância gasosa pode ser considerada um bem de uso e consumo (desinfetar ou aromatizar o ambiente do estabelecimento), pode ser considerada um bem de produção (componente de uma máquina como gás cativo em serpentina de refrigeração), ou produto intermediário (catalisador ou função de criar condições de reação química durante o processo de produção), ou mesmo matéria-prima (como utilizada para compor certos aerossóis)”.

Vejo de tudo quando colhido, até então, que o legislador e a jurisprudência lançam-se na tentativa de distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo”. Ou seja, no sistema de crédito do ICMS, por mais avançada e técnica que seja a interpretação, prevalece o cunho restrito, não oferecendo azo à ampliação para abranger os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos e ferramentas, nem produtos utilizados após o término da produção de uma mercadoria. Tal entendimento decorre das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional, expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS (Decreto nº 6.284/97). Para que não reste dúvida da vontade do legislador, acerca do caráter de limites na tomada de créditos fiscais, basta verificar a disposição contida na Lei Complementar 138/2010, que adiou mais uma vez, a ideia de tornar o ICMS um imposto sobre o valor agregado puro. Este Conselho de Fazenda, igualmente, tem se posicionado no sentido de que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal.

No caso em concreto, tomando-se os produtos cujos créditos foram glosados pelo Auditor Fiscal e mesmo o Parecer adotado por preposto da ASTEC, constato que a finalidade dos produtos em questão, especificamente bens utilizados em linhas marginais, tratamento de efluentes do processo de produção; produtos utilizados em análise de laboratórios para controle de qualidade (ácido sulfúrico); produtos, tais como óleo lubrificante; lubrificante de esteiras (Dicolube); solvente, solução limpadora, produtos líquido dispersante (destinados ao tratamento de água de refrigeração), produtos de assepsia e sanitização (Soft care gel, divosan, sobonete, sabão para piso), utilizados na limpeza de tubulações para diminuir o processo de corrosão das máquinas, na assepsia de tanques para não causar contaminação microbiológica, na análise química da água utilizada, no tratamento da água na estação de efluentes ou limpeza em geral, que, conforme já explicado, não geram direito à apropriação do crédito correspondente tratam-se de produtos que não têm relação direta com a produção, se enquadrando no conceito de manutenção, inibidores de corrosão, proteção, limpeza e na assepsia de equipamentos e ambientes, portanto, sem direito a crédito fiscal e sujeitos ao pagamento da diferença de alíquotas.

Não se discute a essencialidade de tais materiais. As exigências fiscais sobre os mesmos devem ser mantidas por se tratar de produtos que não se contaminam com o produto acabado.

Por outro lado, nesse mesmo demonstrativo elaborado pelo Fisco, verifico a existência de materiais vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento e cujo entendimento do CONSEF tem sido no sentido da admissibilidade do respectivo crédito fiscal, em se tratando de fabricação de refrigerantes. Entre tais: a) elementos filtrantes para polimento de baixa micragem, utilizados em processo na fase final de pré-envase de refrigerantes, o cartucho de filtro polidor, a diatomita celite 508, além do carvão de alta

ativação, usado como filtro de absorção de gases, resultantes dos processos industriais; b) produtos utilizados na limpeza e esterilização das garrafas para envasamento, tais como: soda cáustica, diverfoam CA (aditivo para lavagem de garrafas, antiespumante e biodegradável), aditivo divo (solução para lavagem de garrafa de vidro e hipoclorito de cálcio hypocal (utilizado na cloração da água, que é um processo de adição de cloro a água como um método de purificação de água para torná-la apto ao consumo humano como água potável e diminuir significativamente a carga de micróbios). Considera-se que tais produtos contribuem de forma indireta na composição do produto final, como elementos indispensáveis, podendo neste caso, serem considerados como produtos intermediários, porquanto são consumidos no processo de obtenção do produto final, tornando-se necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento.

Em resumo, não podem ser aproveitados créditos fiscais de produtos que afrontam a ideia de consumo integral e imediato em único processo produtivo, mas, remetem à ideia de perenidade ou pelo menos de continuidade de sua utilização no processo produtivo, restando claro que não foram consumidos de forma imediata e integral no processo produtivo, dado a sua natureza ferramental ou de reposição. Esses, devem ser entendidos como bens de uso e consumo, uma vez que o legislador estadual, numa autêntica interpretação da norma estabelecida em Lei Complementar, definiu os requisitos para o enquadramento do bem com essa natureza, como sendo aquele que não é consumido integralmente no processo produtivo, caracterizado por não se agregar fisicamente ao produto final.

Por sua vez, produtos intermediários para fins de utilização de crédito fiscal devem ser feitos em face da concepção de consumo imediato e integral dos mesmos no processo industrial, não sendo acatada alegações de indispensabilidade dos produtos na consecução do produto final, pela amplitude, pelo sentido vago de tal argumentação e porque desprovida de lógica e consistência jurídica. O legislador sempre enfatizou que nem todos os insumos dariam direito a crédito, apenas aqueles revestidos dos critérios da intimidade, imediatismo e integralização. O que define o produto passível de geração de crédito é sua utilização em contato direto com o produto em elaboração, devendo ser consumido, em uma única passagem, na produção daquela unidade de produto acabado, sendo impossível a sua reutilização em face da sua integral degradação em um único uso.

A corte máxima do país, o Supremo Tribunal Federal, 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: “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”

Portanto, entendo, que o procedimento fiscal, com as exclusões que serão procedidas na presente autuação, está em harmonia com o contido na legislação do ICMS, em especial, a Lei complementar 87/96 e a Lei Estadual 7.014/96, além das decisões reiteradas do CONSEF, precedentes colhidos nos acórdãos CJF nº 0067-11/04, CJF 0339-11/13, CJF 0336-12/13 e CJF 0295-12/14”.

À luz do quanto exposto pelo voto acima, e também considerando a relação dos materiais adquiridos e que foram objeto de glosa dos créditos fiscais, conforme consta nos demonstrativos de fls. 12-18, entendo direito a crédito fiscal pela aquisição de alguns dos itens objetos da autuação, vez que, de fato, caracterizam insumos diretamente vinculados ao processo produtivo do autuado, qual seja, a fabricação de refrigerantes.

Portanto, da análise dos autos, especialmente o Parecer de utilização de materiais de fls. 64-104, indico abaixo os produtos cujas análises da sua utilização e emprego me convenceram da legitimidade de uso dos créditos fiscais a eles concernentes, e nessa condição devem ser mantidos, e consequentemente excluídos da autuação:

- CARVÃO ATIVADO GRANULADO 12X40 XAROPARIA: Elementos filtrantes para tanque de carvão para processo de clareamento de xarope simples, cuja etapa do processo ocorre no Tanque de carvão da Xaroparia, nos seguintes valores:

Data Ocorr	Infração 01	Infração 02
31/10/2016	1642,80	7011,95

- HIPOCLORITO DE CÁLCIO (HIPOCAL), etapa do processo produtivo: Estação de Tratamento de Água: tratamento inicial da água bruta (utilizado na cloração da água, que é um processo de adição de cloro a água como um método de purificação de água para torná-la apto ao consumo humano como água potável e diminuir significativamente a carga de micróbios), nos seguintes valores:

Data Ocorr	Infração 01	Infração 02
29/02/2016	1396,42	701,01
31/05/2016	1396,42	851,47
30/06/2016	1396,42	851,47
Total excl item	4189,26	2403,95

- ELEMENTO DO FILTRO POLIDOR – Filtração da água na Estação de Tratamento da Água, nos seguintes

valores:

Data Ocorr	Infração 01	Infração 02
29/02/2016	1757,66	882,37

Com relação à SODA CÁUSTICA LÍQUIDA 50%, o próprio Impugnante a indica como usada pela empresa na Estação de Tratamento de Efluentes – ETE, etapa em que, distanciada da fabricação dos produtos finais tributáveis pelo ICMS, não há falar em direito a crédito fiscal pela aquisição.

Assim, em definitivo, quanto aos demais materiais usados na estação de tratamento de água, lubrificantes de esteiras, sanitização, limpeza de tubulações, higienização de mãos, bem como os usados no tratamento de efluentes, lubrificantes, limpeza – inclusive de rotulagem de garrafas (que são os casos de uso indicados pelo Impugnante para: Cartucho Diluente, 85 ML, Detergente p/Rotuladora, Solução Diluente MC272BK, Solução Limpeza p/Domínio Ref. 1000, Stabilon), assepsia, dentre outros não mencionados no rol de exclusões acima, por serem utilizados sem direta vinculação ou agregação ao produto final tributável, caracterizam aquisições para uso ou consumo do próprio estabelecimento, portanto, ainda sem direito a crédito fiscal, conforme art. 29, §1º e 53, III da Lei 7.014/96.

Observe que meu entendimento se conforma com a jurisprudência administrativa assente neste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos antes indicados e aos quais acrescento os CJF 0172-11/02 e 0067-11/04.

No tocante ao argumento de exorbitância das multas aplicadas e violação ao princípio do não-confisco, pontuo que de acordo com o Art. 167, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária estadual posta, enquanto que as multas aplicadas, possuem previsão legal pelo Código Tributário do Estado da Bahia e pela Lei nº 7.014/96, portanto, ficam mantidas.

Finalmente, no que diz respeito ao argumento defensivo de que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte (Art. 112 do CTN), não se aplica ao caso presente, pois os fatos indicados nestes autos, ante sua clareza, não requerem esta interpretação.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, cujo valor, após as exclusões acima levadas a efeito nas infrações 01, 02, passa de R\$599.849,57, para R\$581.961,01, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Infração 01					
Data Ocorr	Data Vencto	Base Cál	Alíq %	Multa %	Vlr ICMS
29/02/2016	09/03/2016	100.616,00	4%	60	4.024,64
29/02/2016	09/03/2016	75.348,17	12%	60	9.041,78
29/02/2016	09/03/2016	58.251,41	17%	60	9.902,74
31/03/2016	09/04/2016	187.950,71	17%	60	31.951,62
31/03/2016	09/04/2016	78.886,00	12%	60	9.466,32
31/03/2016	09/04/2016	81.616,67	18%	60	14.691,00
31/03/2016	09/04/2016	52.985,00	4%	60	2.119,40
30/04/2016	09/05/2016	35.323,25	4%	60	1.412,93
30/04/2016	09/05/2016	61.744,67	18%	60	11.114,04
30/04/2016	09/05/2016	38.202,83	12%	60	4.584,34
30/04/2016	09/05/2016	45.863,06	17%	60	7.796,72
30/04/2016	09/05/2016	7.432,14	7%	60	520,25
31/05/2016	09/06/2016	16.215,24	17%	60	2.756,59
31/05/2016	09/06/2016	106.648,00	12%	60	12.797,76
31/05/2016	09/06/2016	115.406,39	18%	60	20.773,15
31/05/2016	09/06/2016	44.154,50	4%	60	1.766,18
30/06/2016	09/07/2016	35.323,00	4%	60	1.412,92
30/06/2016	09/07/2016	91.746,78	18%	60	16.514,42
30/06/2016	09/07/2016	81.647,75	12%	60	9.797,73
31/07/2016	09/08/2016	76.728,92	12%	60	9.207,47
31/07/2016	09/08/2016	171.679,39	18%	60	30.902,29
31/07/2016	09/08/2016	5.145,88	17%	60	874,80
31/08/2016	09/09/2016	99.280,94	18%	60	17.870,57
31/08/2016	09/09/2016	90.471,17	12%	60	10.856,54
31/08/2016	09/09/2016	35.323,00	4%	60	1.412,92
30/09/2016	09/10/2016	22.739,25	4%	60	909,57
30/09/2016	09/10/2016	95.115,83	12%	60	11.413,90
30/09/2016	09/10/2016	154.274,00	18%	60	27.769,32
31/10/2016	09/11/2016	131.159,06	18%	60	23.608,63
31/10/2016	09/11/2016	105.538,67	12%	60	12.664,64
31/10/2016	09/11/2016	26.757,25	4%	60	1.070,29

30/11/2016	09/12/2016	45.478,50	4%	60	1.819,14
30/11/2016	09/12/2016	77.003,75	12%	60	9.240,45
30/11/2016	09/12/2016	147.577,11	18%	60	26.563,88
31/12/2016	09/01/2017	146.616,83	18%	60	26.391,03
31/12/2016	09/01/2017	110.061,42	12%	60	13.207,37
31/12/2016	09/01/2017	18.191,50	4%	60	727,66
Total/Infração					398.955,00
Infração 02					
Data Ocorr.	Data Vencto.	Base Cál.	Alíq %	Multa %	Vlr ICMS
29/02/2016	09/02/2013	214.498,82	17%	60	11.466,12
31/03/2016	09/03/2013	240.403,29	17%	60	8.298,81
31/03/2016	09/04/2013	262.579,65	18%	60	5.772,15
30/04/2016	09/05/2013	232.174,18	18%	60	9.904,68
31/05/2016	09/06/2013	87.654,65	18%	60	21.708,01
30/06/2016	09/07/2013	189.221,59	18%	60	46.224,80
31/07/2016	09/08/2013	267.275,82	18%	60	5.614,32
31/08/2016	09/09/2013	282.009,82	18%	60	19.016,52
30/09/2019	09/10/2013	241.480,53	18%	60	10.842,00
31/10/2016	09/11/2013	329.624,24	18%	60	19.302,62
30/11/2016	09/12/2013	231.560,94	18%	60	13.399,05
31/12/2016	09/01/2014	235.928,29	18%	60	11.456,93
Total/Infração					183.006,01
Total das infrações					581.961,01

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 186 a 209, mediante o qual aduz as seguintes razões.

A Recorrente protesta, desde já, para que seja intimada da inclusão em pauta de julgamento do presente processo, fins de sustentação oral.

Faz uma breve reconstituição da autuação, explicando que a exigência fiscal se lastreia em Auto de Infração em que se considerou pretensa irregularidade perpetrada pela Recorrente por ter utilizado créditos quando da aquisição de mercadorias, bem como diante do não recolhimento do imposto referente à diferença de alíquota quando da aquisição de mercadorias (produtos intermediários) compreendidas pelo Fisco como materiais para seu uso e consumo. Assim, explica que o erro da acusação é desconsiderar a real destinação dos bens adquiridos pela Recorrente, os quais são utilizados nos setores produtivos da indústria, dando, portanto, direito ao crédito do ICMS e não ensejando o recolhimento do diferencial de alíquota.

Afirma que o acórdão recorrido, então, reconhece que essa matéria é controvertida no âmbito administrativo, exclui a exigência fiscal para os itens “CARVÃO ATIVADO GRANULADO 12X40 XAROPARIA”, “HIPOCLORITO DE CÁLCIO” e “ELEMENTO DO FILTRO POLIDOR”, por entender que se “*caracterizam como insumos diretamente vinculados ao processo produtivo do autuado, qual seja, a fabricação de refrigerantes*”, mas mantém os demais itens “*por serem utilizados sem direta vinculação ou agregação ao produto final tributável, caracterizam aquisições para uso ou consumo do próprio estabelecimento, portanto, ainda sem direito a crédito fiscal*”.

Argumenta, todavia, que a percepção do que vem a ser material de uso e consumo é questão complexa que, ao contrário do realizado pelo Fisco e pela Decisão recorrida, deve levar em conta concretamente a atividade desenvolvida por cada contribuinte, verificando quais os bens a ela essenciais e indispensáveis, para, a partir daí, e por exclusão, indicar quais aqueles destinados unicamente ao seu uso ou consumo. Trata-se, pois, de verificação casuística, sem fórmula pré-estabelecida, como a incorretamente utilizada pelo acórdão recorrido. Assegura que, caso tivesse feito o cotejo analítico dos produtos autuados com a respectiva destinação indicada pela Recorrente, facilmente seria verificado que os itens citados pela fiscalização também são produtos utilizados no processo produtivo da Recorrente. Explica que o equívoco tanto da autuação como do acórdão recorrido consiste justamente em confundir produtos intermediários (insumos de curta duração, ligados diretamente ao processo produtivo, cujo custo integra o valor do produto final, sem os quais não é possível viabilizar o processo industrial) com material de

uso ou consumo relacionado a outros setores da empresa, que não à produção, tais como vendas, compras e administração. Como se depreende, diz ser nítida a distinção entre os dois. E os produtos intermediários listados pela fiscalização são indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela Recorrente, sem qualquer outra destinação em seu empreendimento, conforme pode ser observado pela descrição e emprego dos produtos indicados pelos fabricantes. Anexa tabela demonstrativa, em que cita, vários itens, a título de exemplo.

PRODUTO	FUNÇÃO
ACIDO MURIATICO	Controlar PH do Efluente Bruto.
ANTIBACTERIAL C&S CX C/ 6XIL	Limpeza de mãos – detergente em espuma.
BARRILHA SOLVAY	Controlar PH da Estação de Tratamento de água.
CARTUCHO DILUENTE 0.85 ML MC234BK	Diluição de tinta utilizada nos equipamentos de impressão de validade, lote e data da produção.
CARVAO ATIVADO P/ETA 12X25	Carga do filtro para retirada do cloro da água.
CORE SHELL 71305	Coagulante para remoção de fósforo
DETERGENTE P/ ROTULADORA MELT	Limpeza de resíduos de cola utilizada na rotulagem de garrafas
DRYEXX BB 2C/60KG	Lubrificante de esteiras dos transportadores.
FERISOL RINSE	Aditivo Lavadora - agente de condicionamento da água da penúltima etapa de enxágue de garrafas, ajudando a prevenir a corrosão e a formação de incrustações no equipamento.
HIPOCLORITO DE SODIO EM IBC	Sanitizantes
HOROLITH PA	Aditivo lavagem de garrafas – remoção de resíduos de sujidades, detergentes e outros componentes oriundos do arraste cáustico (hidróxido, carbonato, óxidos, etc).
LODO ANAEROBICO	Degradação de matéria orgânica
LUBODRIVE OS	Lubrificante de esteiras dos transportadores.
LUBODRIVE TK	Lubrificante de esteiras dos transportadores.
POLICLORETO ALUMINIO PANFLOC	Coagulante para formação dos flocos de sujeira na água durante o tratamento de água.
POLICORETO DE ALUMINIO(PANFLOC AB 34	Coagulante para formação dos flocos de sujeira na água durante o tratamento de água.
SABAO BIG BLUE C/ 60KG	Detergente de limpeza piso.
SANIGIZER ESPUMA	Sanitização de mãos – álcool em espuma.
SODA CAUSTICA LIQUIDA 50%	Controlar PH do Efluente Bruto.
SOLUCAO DILUENTE MC272BK	Diluição de tinta utilizada nos equipamentos de impressão de validade, lote e data da produção.
SOLUCAO LIMPEZA P/DOMINO REF 1000 Q	Solução para limpeza de equipamentos de impressão de validade, lote e data da produção.
STABILON AL	Aditivo lavagem de garrafas – remoção de codificação, tintas.
STABILON PLUS	Aditivo lavagem de garrafas – remoção de codificação, tintas.
SUPERNITRO NUTRIENTE ETE	Manter carga microbiana do processo.
TOPAX 66	Limpeza externa de superfícies de equipamentos por espuma.
TXC-L	Detergente para sanitização.

Argumenta ser certo que a ausência de qualquer dos itens acima influencia diretamente na composição e na qualidade dos produtos finais. Repete que: “*não há outra destinação em seu empreendimento a não ser o processo produtivo, conforme pode ser observado pela descrição e emprego ora apresentado, bem como pela descrição e emprego dos produtos indicados pelos fabricantes*”. Situação que também pode ser observada no Laudo Técnico (doc. 05 da Impugnação) que identifica os materiais intermediários utilizados na produção, bem como a sua finalidade e a etapa em que são empregados, confirmando que não podem ser considerados como uso e consumo. E uma perícia/diligência técnica – cuja produção desde já se requer - poderá comprovar que eles são indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela Recorrente, não sendo relacionados a outros setores da empresa desvinculados da sua atividade fim.

Conclui, portanto, que uma vez utilizados essencialmente no processo produtivo, e 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 a Decisão recorrida. Garante que não há como se negar, por exemplo, a utilidade da soda cáustica, que é o único produto capaz de esterilizar de modo eficaz os vasilhames, nos quais serão engarrafadas as bebidas produzidas pela Recorrente. Da mesma

forma, os cartuchos destinados à filtração da água e do xarope do refrigerante. Defende ser evidente, então, que esses itens são utilizados diretamente na produção, não possuindo características de uso e consumo, como faz crer o Autuante.

Nesse sentido, sendo produtos essenciais às etapas da cadeia de produção (lavagem, higienização, esterilização de vasilhames e lubrificação), defende tratar-se de verdadeiros insumos intermediários da cadeia produtiva (e não material de uso ou consumo, como pretende o Fiscal), integrando diretamente o processo fabril e gerando, necessariamente, o direito à utilização do crédito tributário e a não exigência de diferencial de alíquota, nos termos do art. 309, I, “b” do RICMS/2012, e art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Destaca que a legislação confere direito ao crédito desde que a mercadoria adquirida esteja vinculada à industrialização, seja consumida no processo industrial ou integre o produto final, constituindo-se elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, como é o caso em apreço. No caso dos autos, além de estar se falando em produção de alimento (bebidas da marca Coca-Cola), o que por si só justifica a utilização de produtos que garantam a higienização em toda linha de produção, deve-se ter em mente a própria imposição de rigores por parte da Vigilância Sanitária em relação à higienização de tudo que envolve a produção de gêneros alimentícios (Portarias SVS/MS nºs 326/97 e 540/97), como, 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.

Assegura que são exatamente nessas etapas em que são consumidos os produtos autuados, que estão, portanto, intrinsecamente ligados ao processo produtivo. Sem eles, em verdade, o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas pela Recorrente restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade. Ademais, chama a atenção ao fato de que na mesma linha de produção na qual se fabrica a Coca-Cola, por exemplo, são fabricadas também outras bebidas (Fanta, Kuat, etc.). Assim, ao encerrar a fabricação de um tipo de bebida, toda a linha de produção é submetida a um rigoroso processo de higienização, no intuito de retirar vestígios do produto anterior e preparar o maquinário para a próxima bebida.

Questiona se há como se conceber a fabricação da Sprite logo após a fabricação da Coca-Cola, sem antes efetuar uma completa higienização da linha de produção? Responde que não. Ou seja, ao iniciar cada ciclo produtivo de um determinado produto, é preciso higienizar os equipamentos para que não ocorra contaminação e, com isso, comprometa a qualidade do produto fabricado. Quer dizer, os produtos adquiridos pela Recorrente são consumidos no cumprimento das etapas do seu processo industrial, conforme se depreende do Manual Técnico já anexado.

Registra, aliás, que se tais elementos não interferissem diretamente na composição e características essenciais do produto final, não seriam objeto de regulamentação da ANVISA, donde se conclui, sem sombra de dúvidas, tratar-se de insumos da produção, ainda que não se incorporem definitivamente ao produto final. Portanto, não há que se falar em crédito indevido ou de pagamento de diferencial de alíquota, vez que estas premissas só se aplicam à operação com produto para uso ou consumo, que não é o caso dos autos.

Ensina que os bens de uso e consumo são aqueles que não são utilizados diretamente na produção da Recorrente (não se agregando fisicamente ao produto nem fazendo parte diretamente da sua produção), sendo destinados, por exemplo, aos setores administrativos da indústria (materiais de escritório, materiais de limpeza, copos plásticos, máquina de café, lâmpadas para utilização nos prédios administrativos, etc.), não sendo a hipótese dos produtos autuados, conforme se depreende da planilha acima e dos documentos/laudos acostados (vide doc. 04 e 05). Afirma ser inegável, por exemplo, a utilidade dos lubrificantes de esteiras, dos sanitizantes das garrafas, dos produtos utilizados para correção do pH da água ou seu tratamento ou, ainda, daqueles filtros que retiram o cloro ou fósforo da água. É evidente que esses itens são utilizados diretamente na produção, não possuindo características de uso e consumo, como faz crer o

Autuante.

Afirma não ser verdade que a Recorrente indicou apenas que a SODA CÁUSTICA é usada na Estação de Tratamento de Efluentes (o que já seria suficiente para ser classificado como produto intermediário), pois foi trazida 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 bebidas.

Explica 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, quais sejam: (i) a diluição e carbonatação; e (ii) a lavagem de garrafas, apontando a soda cáustica como insumo dessa etapa da cadeia produtiva. Transcreve trecho do tópico citado, conforme adiante.

“c.2) Lavagem de garrafas

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

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

Sendo o envase (ou engarrafamento) de refrigerantes uma das etapas do processo de fabricação e sendo a soda cáustica utilizada nessa etapa, entende não haver que se negar a sua característica de insumo. E mais, para que não reste qualquer dúvida de que a soda cáustica é insumo, o estudo faz referência a essa condição conforme abaixo.

“a. Insumos utilizados

a.4) Outros insumos

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

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

Alega que o acórdão recorrido não adentra nos detalhes dos produtos autuados e das especificidades da atividade da Recorrente. Em verdade, a 2ª JF acabou por não analisar a fundo a questão em debate, não apresentando argumentos sólidos para caracterizar os itens adquiridos como materiais de uso e consumo. Nesse contexto, ressalta que, em decisão proferida nos autos da Ação Anulatória de Débito Fiscal nº 0549318-86.2014.8.05.0001, em tramite na 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, ajuizada pela Recorrente objetivando a desconstituição de auto de infração (269358.0014/12-5) que trata de questão idêntica à que ora nos debruçamos, entendeu MM. Juízo pela procedência do pedido, anulando o Auto de Infração lavrado pelo Fisco Baiano.

Transcreve o teor do aresto citado, ressaltando que a referida decisão foi, recentemente, mantida pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, ratificando o entendimento de que *“os insumos elencados pelo contribuinte, que sofreram a autuação fiscal, são produtos intermediários, que participam do processo industrial como elementos essenciais, e, por esta razão, enseja o aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição desses produtos, conforme elencados no laudo pericial”*. Ou seja, como bem pontuado no precedente acima, segundo o STJ, o direito ao creditamento de ICMS é assegurado aos produtos intermediários que sejam efetivamente empregados no processo de industrialização, mostrando-se imprescindíveis à atividade empresarial, não só para aqueles consumidos no processo e integrantes do produto final, mas, também, a partir do advento da Lei Complementar nº 87/96, dos insumos vinculados à atividade do estabelecimento sem necessidade de integração no produto final, conforme Resp 1175166, cujo teor transcreve.

Explica que o mesmo entendimento foi proferido nos autos da Ação Anulatória nº 8003951-76.2020.8.05.0250, em trâmite perante a 1ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Simões Filho e que trata de caso idêntico ao presente, quando foi concedida a medida liminar para reconhecer que *“A probabilidade do direito resta demonstrada, não apenas diante da farta documentação acostada aos autos, mas também pela clara necessidade da utilização de produtos de limpeza no processo industrial da Requerente. Embora não estejam diretamente vinculados ao processo produtivo em si, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades”*.

Esclarece que um insumo possui elementos como: matéria prima, materiais auxiliares (ou materiais intermediários) e fatores de produção (máquinas, horas de trabalho, etc.). A matéria-prima, por sua vez, é o material-base ou mais importante de um produto. Mas para transformar a matéria-prima no produto final é preciso outros insumos que são usados nesse processo (produtos intermediários). E é a essencialidade e a relevância desses produtos intermediários no processo produtivo que ensejará no direito ou não ao crédito fiscal do ICMS na aquisição de tais produtos, segundo defende.

Afirma que o Autuante levou em conta para a consideração do crédito como indevido tão somente o contato com o produto produzido, desconsiderando a essencialidade e a relevância dos mesmos no processo produtivo. Justamente em razão dessa divergência que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, analisando o REsp 1.221.170 – PR (2010/0209115-0), submetido ao rito dos repetitivos, conforme o artigo art. 1.036, do NCPC/15, pacificou a orientação de que o conceito de insumo, para efeito da tomada de crédito, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, em acórdão cuja ementa transcreve.

Conclui, então, que o Superior Tribunal de Justiça reconhece como insumo todo produto adquirido vinculado à atividade do estabelecimento, não havendo necessidade de que eles integrem o produto final. Isso quer dizer que o insumo não necessariamente precisa integrar química ou fisicamente o produto final, sendo necessária à sua utilização na atividade-fim da empresa. Esclarece que o que caracteriza o produto como intermediário é o desgaste, o consumo contínuo, gradativo, progressivo, seja ele físico ou químico, desde o início de sua utilização no processo produtivo, até a sua inutilização, por força de sua finalidade específica no processo industrial. Considera-se consumido no processo de industrialização o produto que, desde o início de sua utilização na linha de produção/industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos. Uma perícia técnica facilmente poderá comprovar o uso exclusivo e indispensável no processo industrial.

Assegura ser esse o caso em questão: os produtos adquiridos pela Recorrente são consumidos no cumprimento das etapas do processo industrial, sendo lógico que integra o custo da produção de refrigerantes, que sofrem a incidência do ICMS quando da venda do produto final. Argumenta que, sendo a Recorrente indústria do gênero alimentício, está obrigada a seguir os regulamentos da ANVISA, nos termos das Portarias SVS/MS nºs 326/97 e 540/97, a exemplo do que acontece quanto à lavagem (e seus agentes) e higienização dos recipientes que conterão o produto final (bebidas), de modo a impedir que impurezas e elementos externos alterem sua composição e qualidade, tudo visando a garantir a composição dos produtos finais, suas qualidades químicas e para consumo. O que apenas evidencia a essencialidade e a imprescindibilidade dos produtos autuados para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Recorrente.

No âmbito administrativo, destaca a determinação de diligência no Auto de Infração nº 279757.0045/11-6, solicitada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, também lavrado contra a Recorrente e no qual se discute o mesmo caso do presente processo, *“para que seja verificada “in loco”, a partir da observação do processo fabril, a descrição da participação de cada um dos produtos relacionados (...)”*. Explica que o resultado da diligência não poderia ser outro, ou

seja, que não se tratava de material de uso e consumo, mas sim de insumos e materiais intermediários. Transcreve o teor da diligência citada. Transcreve julgados administrativos em apoio à sua tese.

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

Assim sendo, sustenta a total improcedência da cobrança traduzida no lançamento fiscal, não havendo que se falar em glosa dos créditos em discussão, bem como de cobrança de diferencial de alíquota, decorrentes da aquisição de produtos intermediários indispensáveis ao desenvolvimento da atividade da Recorrente, devendo ser reformada parcialmente o acórdão recorrido.

Argui ainda a exorbitância da multa aplicada, o que representa agressão ao princípio da vedação ao confisco.

Pede, por fim, que seja levado em consideração também o benefício da dúvida, encartado no art. 112 do CTN, que é claro ao afirmar que, em caso de dúvida, a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Arremata a sua peça recursal, requerendo o reconhecimento e declaração/decretação da improcedência do crédito tributário exigido no auto de infração, diante da impropriedade da exigência fiscal. Sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN).

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

Termos em que pede e espera deferimento.

VOTO

Quanto ao pedido de diligência, denego por entender que os elementos dos autos são suficientes à formação da convicção dos julgadores.

Considerando que não foram aduzidas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito recursal, conforme segue.

Quanto à Infração 01, a conduta autuada foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento referente às aquisições/entradas oriundas de outras unidades da Federação ...*”. Já a Infração 02, foi assim descrita “*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, ...*”. Ambas decorreram de aquisições, internas e interestaduais de Soda Cáustica 50% liq granel, Ácido Muriático, Lodo Anaeróbico – tratamento de efluentes, Policloreto de Alumínio, Hipoclorito de Sódio, Cartucho diluente, Solução de limpeza, Barrilha Solvay, Elemento do Filtro polidor, Supernitro nutriente – ETE, Dryexx, Lubodrive, Ferisol Rinse, Topax, Sabão Big Blue, Stabilon, Sanigizer, Horolith, Detergente para rotuladora, Antibacterial e Core Shell, conforme se encontra descrito na peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando tratar-se de produtos intermediários utilizados

diretamente em seu processo produtivo. Pede diligência/perícia para comprovação do quanto alega. Descreve a função de cada uma das mercadorias e assegura que são utilizadas em cada uma das etapas da industrialização, argumentando que a fiscalização levou em consideração apenas a existência (ou não) de contato com o produto acabado, sem atentar para a essencialidade.

Finalmente, questiona a exorbitância da multa e pede que seja levado em consideração o benefício da dúvida.

Ambas as infrações têm como origem comum as aquisições relativas a bens de uso ou consumo, sendo que a primeira se refere ao crédito indevido, enquanto que a segunda guarda relação com o diferencial de alíquotas associado às aquisições interestaduais citadas. Considerando que a solução dada se aplicará a ambos os ilícitos, trato-os de forma global.

A questão a ser dirimida tem a seguinte dimensão: são as mercadorias autuadas insumos do processo produtivo da Norsa (como sustenta a Recorrente) ou, ao contrário, trata-se de bens de uso e consumo (tese da autuação)?

A resposta a tal questão passa pela interpretação do texto contido no art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12, conforme 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;;*

...”

De acordo com a norma transcrita, somente enseja direito ao crédito, as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para serem utilizados no processo de industrialização. É, portanto, requisito para o direito ao creditamento que as mercadorias utilizadas participem do processo produtivo do estabelecimento. Tal se dá porque o princípio da não cumulatividade, vigente no microssistema de ICMS brasileiro, é, ainda, do tipo “crédito-Físico”, o que quer significar que somente se exclui da tributação, na operação subsequente, aqueles valores relativos às matérias primas e produtos intermediários que se integram fisicamente ao produto fabricado, a despeito da convivência, dessa regra, com normas específicas que derogaram tal princípio, a partir da entrada em vigor da LC 87/96. Na ausência de regra expressa, incide, todavia, tal axioma fundamental que inadmite, até 2033, o creditamento de bens de uso/consumo do estabelecimento.

Esse é a jurisprudência do STJ, conforme julgados a seguir.

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. PRODUTOS QUE NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL NEM SÃO IMEDIATAMENTE CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL E CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

I - Trata-se de embargos de declaração opostos contra acórdão que desproveu agravo interno. Ao contrário do que alega a parte embargante, o acórdão se manifestou de modo fundamentado e coerente sobre a matéria posta nos autos, concluindo que “o direito de creditamento do ICMS recolhido anteriormente somente é admitido quando o tributo houver incidido na aquisição de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização”.

...

VI - Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no AgInt no AGRavo EM RECURSO ESPECIAL Nº 991.299 - SP, jul em 04/12/2018, pub. 10/12/2018) Rel. Min. Francisco Falcão.”

“TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA DO STJ. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA

COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 83 DA SÚMULA DO STJ.

...
II - A corte de origem considerou que: “os bens adquiridos pelo contribuinte estão descritos na peça fiscal referida e são uniformes, aventais, material elétrico, peças de manutenção, equipamento de proteção, óleo lubrificantes/graxas, típicos bens de uso e consumo do estabelecimento”.

...
VII - Agravo interno improvido”. (AgInt no AREsp 986.861/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/04/2017, DJe 02/05/2017).”

Essa compreensão do princípio da não cumulatividade permeia, igualmente, a compreensão da Corte Superior quando se trata de IPI, conforme decisão abaixo.

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CAUSA EM QUE SE DISCUTE O CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI, COMO RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E COFINS, DE QUE TRATA A LEI 9.363/96. EMPRESA PRODUTORA E EXPORTADORA DE SUCO DE LARANJA CONCENTRADO E CONGELADO. VALORES DOS COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NAS CALDEIRAS E DOS REAGENTES QUÍMICOS DE LIMPEZA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. (SOBRE IPI)

ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL FIRMADA POR ESTA CORTE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

...
IV. No mesmo sentido a Segunda Turma do STJ, a partir do julgamento do REsp 1.049.305/PR (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 31/03/2011), firmou o entendimento de que “a energia elétrica, o gás natural, os lubrificantes e o óleo diesel (combustíveis em geral) consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de ‘matérias-primas’ ou ‘produtos intermediários’ para efeito da legislação do IPI e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, na forma do art. 1º da Lei 9.363/96”. No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.222.847/PR, Rel.

...
V. Nos presentes autos, consta da sentença que, “considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame. In casu, os combustíveis utilizados nas caldeiras e os reagentes químicos de limpeza não se enquadram em tal definição, posto não se agregarem, direta ou indiretamente, ao produto final”.

...
VII. Agravo interno improvido. (AgInt no AREsp 908.161/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 04/11/2016)”

Assim, este é o vetor interpretativo que deve guiar a solução dos litígios na área tributária, com o qual a jurisprudência desta corte se alinha.

Pois, bem, examinando os elementos dos autos (folhas 189/190), é possível notar que a glosa dos créditos (bem como a exigência do DIFAL) relacionam-se a diferentes grupos de mercadorias, tais como PRODUTOS PARA TRATAMENTO DE EFLUENTES (ACIDO MURIÁTICO e SODA CÁUSTICA LÍQUIDA 50%), MATERIAL DE LIMPEZA DE INSTALAÇÕES, GARRAFAS E MÃOS (ANTIBACTERIAL C&S CX C/ 6X1L, DETERGENTE P/ ROTULADORA MELT, HIPOCLORITO DE SÓDIO EM IBC, HOROLITH PA, SABAO BIG BLUE C/ 60KG, SANIGIZER ESPUMA, SOLUÇÃO DILUENTE MC272BK, SOLUÇÃO LIMPEZA P/DOMINO REF 1000 Q, STABILON A, STABILON PLUS, TOPAX 66 e TXC-L), PRODUTOS PARA TRATAMENTO DE ÁGUA DE RESFRIAMENTO (BARRILHA SOLVAY, CARVAO ATIVADO P/ETA 12X25, CORE SHELL 71305, FERISOL RINSE, LODO ANAEROBICO, POLICLORETO ALUMÍNIO PANFLOC, POLICLORETO DE ALUMÍNIO PANFLOC AB 34 e SUPERNITRO NUTRIENTE ETE), TINTAS UTILIZADAS NA IMPRESSÃO DE ETIQUETAS DE CONTROLE INTERNO DE VALIDADE (CARTUCHO DILUENTE 0.85 ML MC234BK) e LUBRIFICANTES (LUBODRIVE PS, e LUBODRIVE TK).

Quanto aos produtos para tratamento de efluentes, é importante destacar que não se incorporam ao produto acabado, já que sequer atuam no processo de industrialização, mas num momento subsequente, com vistas a amenizar os efeitos dos resíduos no meio ambiente. Não se trata, portanto, de custos do processo de transformação, cujo valor pudesse se incorporar ao produto

acabado. Por isso, não podem propiciar o direito ao crédito.

Quanto aos materiais de limpeza, tais mercadorias sequer têm contato com o produto acabado, pois se prestam à higienização do ambiente, traduzindo-se em despesas operacionais, totalmente desvinculadas do processo de valoração dos custos fabris. Igualmente, não geram direito ao crédito.

Esse é o entendimento majoritário neste Conselho de Fazenda, conforme Acórdão nº 0375-12/21, da relatoria do Conselheiro Marcelo Mattedi, cujo trecho reproduzo abaixo.

*“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** (grifo acrescido), 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.”*

Relativamente aos produtos para tratamento de água, embora utilizados nas plantas de produção, suas aquisições traduzem-se em despesas que não têm afetação ao processo produtivo, já que atuam com o objetivo, único e exclusivo, de preservar o maquinário dos sais minerais presentes na água bruta captada, causador de corrosão dos equipamentos, o que resultaria na redução da vida útil desses bens do ativo da companhia. Assim, a jurisprudência consolidada deste Conselho de Fazenda veda o creditamento em tais aquisições.

Esse é o entendimento predominante no âmbito do CONSEF, conforme se pode constatar pela leitura de trecho da ementa do Acórdão CJF Nº 0355-11/13, da 1ª CJF, conforme abaixo.

“EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Diligência fiscal comprova que os materiais objeto da autuação são utilizados na proteção de ativos (inibidor de corrosão, bactericidas, anti-incrustadores, sequestrantes de ferro, inertização, fluídos, cimento) que não entram em contato com o produto final ou de uso ou consumo do estabelecimento (solventes utilizados para limpeza de dutos e tanques, disjuntores elétricos, acetileno, gás freon para ar condicionado), bem como de bens ferramentais (manômetros), além de desemulsificantes, que apesar de entrar em contato direto com o petróleo (separa água do óleo) em seguida é retirado da água no tratamento para reaproveitamento, sendo vedada a utilização de crédito fiscal. **Infração mantida** (grifos acrescidos)_...”

A 2ª CJF tem entendimento nessa mesma linha, conforme trecho de ementa do Acórdão CJF Nº 0297-12/17:

“EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Embora o impugnante tenha feito longa explanação acerca da distinção entre matéria prima, produtos intermediários e de consumo, este Conselho tem uma posição nitidamente firmada em farta jurisprudência quanto à utilização de materiais como biocidas e dispersantes, que evitam a proliferação de bactérias, inibidores de corrosão, que tem função de prolongar a vida útil dos equipamentos, e não fazendo parte efetiva da produção, não podem ser acatados como matérias primas ou sequer como produtos intermediários (grifo acrescido). ...”

Já as tintas utilizadas na impressão da etiqueta de controle interno da validade dos produtos, como a própria descrição já o denuncia, prestam-se a uma atividade interna, de controle administrativo, sem qualquer relação com a operação propriamente dita. Sem direito, portanto, ao crédito.

Por fim, quanto aos lubrificantes, atuam sobre as máquinas e equipamentos, classificados como bens do ativo da companhia, sem contato nem afetação ao processo produtivo nem vinculação ao produto acabado. Seu tratamento jurídico deve acompanhar aquele dado aos materiais de uso/consumo.

Em consequência, as aquisições das mercadorias autuadas não podem ensejar direito ao crédito, já que não se integram ao produto acabado nem se desgastam em face do contato com ele. Essa é a jurisprudência consolidada deste Conselho de Fazenda, conforme Acórdãos nºs A-0108/12-20, A-0138/12-19, A-0154/12-21, e A-0222/12-18.

É forçoso, assim, concluir que as infrações se encontram caracterizadas.

Quanto à alegação de exorbitância da multa, é importante destacar que possui previsão legal, sendo vedado a este órgão administrativo afastá-la.

Quanto ao pedido para que seja levado em consideração o benefício da dúvida, tal princípio somente se impõe quando há dúvidas acerca da ocorrência, ou não, dos fatos narrados na inicial, jamais podendo ser reivindicado, todavia, para orientar a interpretação da norma posta, exercício subjuntivo que se traduz na essência da atividade judicante, materializada no ato de vontade que resulta na sentença (Flávio Tartuce).

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Material de limpeza, Produtos p/ tirar minerais da água e Lubrificante p/ garrafa)

Considerando tratar o presente processo de matéria abordada na apreciação feita por esta Câmara em relação ao Auto de Infração nº 232884.0004/20-6, tanto quanto aos produtos objeto da autuação, quanto à destinação e interpretação dadas pelas partes, e, convicto do posicionamento que assumi quando do julgamento do mesmo, permito-me discordar do ilustre relator e, fundamentar meu voto com a transcrição do voto proferido no referido processo, como a seguir:

O presente processo resta consubstanciado no direito que tem ou não a Recorrente de creditar-se do ICMS sobre produtos considerados pelo autuante, e acatado pela Junta Julgadora, como sendo materiais para uso e consumo, enquanto a mesma os considera integrantes do seu processo produtivo, na condição de produtos ou materiais intermediários, ou secundários.

Necessário se faz contextualizar a conceituação do venha a ser processo produtivo e dentro dele o que se pode considerar materiais intermediários, e o que se entende numa indústria o que vem a ser material de uso e consumo, especialmente no caso da Recorrente.

Apenas com o entendimento e enquadramento do que venha a ser produtos intermediários ou material de uso e consumo vai-se poder definir o direito ou não ao creditamento do ICMS pela Recorrente no caso em lide.

Inicialmente recorro ao Regulamento do IPI, editado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 que assim identifica o que venha a ser industrialização:

Art. 4º - Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como

(...)

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

E, como se trata no presente processo do uso de material vinculado ao acondicionamento dos produtos fabricados pela Recorrente, devo destacar, ainda no RIPI o seu artigo 6º, assim apresentado:

Art. 6º - Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

Dentro de um processo de industrialização, onde tradicionalmente se admite composto de matéria prima, matéria secundária, mão de obra e acondicionamento, tem-se que os itens matéria prima e materiais secundários são também identificados como insumos, ou seja, mercadorias, peças ou partes que vêm a compor o produto na sua configuração final.

Em se tratando de “insumos” é de bom alvitre lembrar a conceituação que lhe deu o ilustre jurista Aliomar Baleeiro, como abaixo:

"é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...). 'Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214).

Desta forma pode-se entender que a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível, a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte, assim como os custos financeiros do capital aplicado, fazem parte do referido processo.

Já, como material de uso e consumo, numa atividade industrial, é a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização, a exemplo de materiais utilizados nas atividades administrativas, de vendas, etc.

Os materiais de uso e/ou consumo caracterizam-se por não se agregarem, fisicamente, ao produto final, sendo meramente utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional a exemplo de papéis para escritório, lâmpadas, para utilização nos prédios administrativos, etc.). Já os materiais de utilização direta na produção são caracterizados por serem imprescindíveis na produção do respectivo produto a exemplo de embalagens para acomodação do produto final, tintas, rótulos, etc.

Em resposta à consulta que lhe foi formulada sobre o tema, o Prof. Rubens Gomes de Souza, analisando a aplicação de materiais no processo produtivo, que não matéria prima, mas abarcados como material secundário, assim se expressou:

"... os corpos moedores, de que fala a consulta, são enquadráveis no art. 148 como "outros produtos...para emprego na fabricação de artigos ou produtos tributados". Nessa disposição da lei, com efeito, parecem-nos enquadráveis os materiais de produção que, não cabendo na definição estrita de "matérias-primas", entretanto, sejam tecnicamente essenciais ao processo de fabricação e sejam, por sua natureza, específicos ao produto fabricado. Esclarecemos que por "essenciais ao processo de fabricação" entendemos os elementos sem os quais aquele processo seja impraticável; e por "específicos ao produto fabricado" entendemos os elementos cuja essencialidade não seja de ordem geral, como o óleo lubrificante ou o combustível, necessários à fabricação mecânica de qualquer produto.(...)"

Necessário se torna, como já afirmado anteriormente, destacar que a Recorrente tem como atividade principal a fabricação de refrigerantes, e atividades secundárias a comercialização dos produtos similares aos da sua fabricação, conforme se depreende do seu cadastro no sistema da SEFAZ BAHIA, abaixo apresentado:

Consulta Básica ao Cadastro do ICMS da Bahia

Dados da empresa

Identificação

CNPJ: 07.196.033/0025-75

Inscrição Estadual: 048.814.960 NO

Razão Social: NORSА REFRIGERANTES S.A

Nome Fantasia: NORSА

Natureza Jurídica: SOCIEDADE ANONIMA FECHADA

Unidade de Atendimento: SGF/DIRAT/GERAP/CORAP METRO

Unidade de Fiscalização: IFEP INDUSTRIA

Endereço

Logradouro: VIA URBANA

Número: S/N

Complemento: QUADRA 2 KM 3,5

Bairro/Distrito: CIA SUL

CEP: 43700-000

Município: SIMOES FILHO

UF: BA

Telefone: (85) 32666300

E-mail: GR_FISCAL@SOLARBR.COM.BR

Referência: **Localização:** CENTRO INDUSTRIAL DE ARATU

Informações Complementares

Data de Inclusão do Contribuinte: 03/07/1998

Atividade Econômica Principal:

1122401 - Fabricação de refrigerantes

Atividade Econômica Secundária

4635401 - Comércio atacadista de água mineral

4635402 - Comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante

4635499 - Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente

Unidade: UNIDADE PRODUTIVA

Forma de Atuação

- ESTABELECIMENTO FIXO

Condição: NORMAL

Forma de pagamento: C/CORRENTE FISCAL

Situação Cadastral

Vigente: ATIVO

Data desta Situação Cadastral: 03/07/1998

Endereço de Correspondência

Endereço: VIA URBANA

Complemento: KM 3,5-QD 02

Referência:

Número: S/N

Bairro: CIA SUL

CEP: 43700000

Município: SIMOES FILHO

UF: BA

Informações do Contador

Classificação CRC: Profissional

CRC: 18783 -CE

Tipo

CRC: Originario

Nome: ANDREZZA DOS SANTOS ROCHA

Responsável pela organização contábil

Classificação CRC: Profissional

CRC:

Tipo

CRC: Originario

Nome:

Endereço

Endereço: RUA JOAO BARBOSA LIMA APT

Número: 57

Bairro: CIDADE DOS
FUNCIONARIOS

Município: FORTALEZA **UF:** CE

Referencia:

CEP: 60822760

Telefone: (85)
32666300

Celular: ()

Fax: ()

E-mail:

Nota: Os dados acima são baseados em informações fornecidas pelo contribuinte, estando sujeitos a posterior confirmação pelo Fisco

Data da Consulta: 28/04/2021

Data da Consulta: 28/04/2021

Sendo um “fábrica” de refrigerantes, a Recorrente desenvolve sua atividade fabril utilizando a “matéria prima”, os “materiais secundários”, a mão de obra e por fim efetua o “engarrafamento” do produto, como última etapa do seu processo industrial, merecendo destaque esta última, por se tratar do objeto da autuação em lide.

Inquestionável, segundo a ótica do fisco, o direito ao crédito quando das aquisições das mercadorias consideradas pelo autuante como sendo matéria prima ou “produtos intermediários”,

mas, o que ora se questiona é de relação às mercadorias utilizadas na última etapa do processo industrial, o “engarrafamento” do refrigerante.

É lógico e notório que de nada adiantaria a Recorrente fabricar o refrigerante e deixá-lo estocado em seus tanques pois, assim sendo, os seus distribuidores, clientes e consumidores jamais teriam acesso ao produto, e, para que se cumpra o engarrafamento, etapa do processo industrial, torna-se necessário a realização de serviços que permitam que o mesmo seja efetuado de forma a atender às exigências legais, sem o que não poderia ser comercializado.

Em uma indústria de bebidas o engarrafamento dos seus produtos é uma etapa da industrialização e para que ele se cumpra necessário se torna que as “garrafas” estejam aptas e em condições de receber o produto e, para que possam ser comercializados as “garrafas” têm que estar em condições de higiene e apresentação de forma que atenda ao determinado pelos órgãos fiscalizadores, no caso a Vigilância Sanitária.

Assim é que, obrigatoriamente, a Recorrente tem que efetuar o processo de condicionamento (higienização) das garrafas para que possa receber o refrigerante e, neste processo, utiliza insumos e materiais sem os quais não se consumiria esta etapa da industrialização.

Em se tratando do aproveitamento dos créditos sobre estes insumos, a sua utilização está dentro do que determina a legislação, como analisarei.

Para comprovar o seu direito aos créditos sobre tais insumos, a Recorrente, através de laudo técnico, não contestado pelo autuante nem pela Junta Julgadora, apresentou descritivo das mercadorias objeto da autuação como se destaca:

“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”.

Apresentou a Recorrente relação dos produtos objeto da autuação e sua destinação no processo produtivo (engarrafamento), não acatada pelo autuante, assim como a Junta Julgadora, abaixo transcrita:

Produto	Função
Carvão ativado	Utilizado como carga de filtros de água e xarope simples
Ácido muriático	Utilizado para correção de pH em efluente
Barrilha solvay	Ajuste de pH no processo de tratamento de água
Detergente para rotuladora	Produto para remover resíduos de cola da rotuladora
Antibacterial	Limpeza de mãos – detergente em espuma
Dryexx	Lubrificante de esteiras transportadoras a seco
Elgicide 26	Produto para desinfecção
Ferisol Rinse	Aditivo Lavadora - agente de condicionamento da água da penúltima etapa de enxágue de garrafas, ajudando a prevenir a corrosão e a formação de incrustações no equipamento
Hidróxido de sódio	Utilizado para correção de pH em efluente, agente para limpeza/lavagem de garrafas.
Hipoclorito de sódio	Utilizado para sanitização de equipamentos e desinfecção de efluentes
Horolith	Aditivo lavagem de garrafas – remoção de resíduos de sujidades, detergentes e outros componentes oriundos do arraste cáustico (hidróxido, carbonato, óxidos, etc).

Lubodrive	Lubrificante de esteiras dos transportadores
Oxônia ativo	Utilizado para sanitização de equipamentos de processo
Sabão big blue	Limpeza externa de superfícies
Sanigizer espuma	Sanitização de mãos – álcool em espuma
Soda caustica	Utilizado para correção de pH em efluente, agente para limpeza/lavagem de garrafas.
Stabilon	Aditivo lavagem de garrafas – remoção de codificação, tintas.
Sulfato de alumínio	Utilizado como coagulante para tratamento de água
Topax	Limpeza externa de superfícies de equipamentos por espuma

É claro que tais insumos, embora não se integrem ao produto refrigerante, são consumidos na etapa “engarrafamento” (acondicionamento), fazendo, pois, parte do processo industrial e desta forma assegurando à Recorrente o direito ao crédito do ICMS sobre suas aquisições.

De relação a este direito, destaco o Recurso Extraordinário nº 79.601/RS, relatado pelo Ministro Aliomar Baleeiro, cuja Súmula do entendimento foi assim firmado pelo Tribunal:

"ICM - Não Cumulatividade. Produtos Intermediários, que se consomem ou se inutilizam no processo de fabricação, como cadinhos, lixas, feltros, etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito de ICM, pelo princípio da não-cumulatividade deste. Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este porque utilizados no processo de fabricação, nele consumido."

Ora tais mercadorias (insumos) compõem o custo de produção, como assim definido no RIPI, no artigo 522, abaixo transcrito:

Art. 522. Constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção e correspondente pagamento do imposto dos estabelecimentos industriais, o valor e a quantidade das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão de obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).

E, o direito ao crédito sobre tais “mercadorias” está claramente definido no mesmo RIPI no artigo 226, como transcrevo:

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

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

Ainda de relação ao direito ao crédito dos tributos incidentes sobre as entradas destes insumos, a Lei nº 4.153, de 28.08.62, no artigo 34, alínea “b”, assim afirma:

‘Para os fins do art. 148, entendem-se como adquiridos para emprêgo na fabricação e acondicionamento de produtos tributados: I – na fabricação: as matérias-primas ou artigos e produtos secundários ou intermediários que, integrando o produto final, ou sendo consumidos total ou parcialmente no processo de sua fabricação, sejam utilizados...’

Na mesma linha de afirmação a Lei nº 4.502, de 30.11.64, no art. 25, I, e para o mesmo efeito, fala em ‘matérias-primas, produtos intermediários e embalagens’. Também o Decreto nº 56.791, de 26.8.65, no art. 27, I, ao referir-se a esses ‘produtos intermediários’, esclarece: ‘aqueles que, embora não se integrando no novo produto, são consumidos no processo de industrialização.’

Já o Convênio ICMS nº 66/1988, editado em conformidade com o § 8º do art. 34 do ADCT, no que respeita à não cumulatividade, o art. 31 do mencionado convênio assim dispôs:

“Art. 31 Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

[...]

III – a entrada de mercadorias ou produtos que, [1] utilizados no processo industrial, [2.1] não sejam nele consumidos ou [2.2] não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição;”

O IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, em trabalho publicado na Revista Direito Tributário Atual, denominado ICMS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS: DO SURGIMENTO DO CONCEITO NA LEGISLAÇÃO NACIONAL À SUA DEFINIÇÃO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, afirma:

Por produtos intermediários entender-se-iam, portanto, aqueles que: [1] apesar de não enquadráveis no conceito de matérias-primas; [2] são essenciais ao processo de fabricação – aqueles sem os quais o processo seja impraticável; e [3] específicos ao produto fabricado – especificidade que não seja de ordem geral, como a do combustível e a do óleo lubrificante; tal como definido no parecer da lavra do Professor Rubens Gomes de Souza

Em resumo, geram o direito ao crédito, [1] além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, ‘strictu-sensu’, e material de embalagem), [2] quaisquer outros bens que [2.1] sofram alterações, tais como o desgaste o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, [2.2] em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, [2.3] desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.”

(...)

Vimos neste artigo que, para fins de apropriação de créditos de ICMS, definir o conceito de produtos intermediários a partir dos requisitos de consumição “imediate” e “integral” desse produto dentro de um ciclo produtivo, ou de incorporação desse mesmo produto ao produto final, é um equívoco, pois se mostra em desconhecimento com o histórico legislativo dos impostos sobre o consumo no Brasil; e, mais ainda, com o que o Supremo Tribunal Federal, há mais de meio século, vem decidindo a respeito do tema.

Nesse sentido, os requisitos de consumição “imediate” e “integral”, sobremodo restritivos do conceito, tiveram curto período de duração (foram exigidos entre os anos de 1972 e 1979); e, ainda assim, vigoraram exclusivamente no âmbito da legislação do IPI.

Essas constatações a respeito do tema, em especial a última (vigência restrita ao âmbito do IPI), nos demonstram que esses, consumição “imediate” e “integral”, não foram requisitos ínsitos à noção de produtos intermediários, nascida na legislação do extinto Imposto sobre o Consumo e intrinsecamente ligada a sua sistemática não cumulativa. Por esse motivo, eventuais alterações que venham a ser realizadas no conceito para um (IPI) ou para outro imposto (ICMS), sucessores do extinto Imposto sobre o Consumo, deverão valer exclusivamente para a sistemática que sofrer a alteração

Em se tratando da essencialidade destaco o que afirma Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, IN Fiscosoft:

Sendo assim, pode-se concluir, a partir deste enquadramento jurisprudencial, que a apropriação de créditos de ICMS, relacionados aos denominados produtos intermediários, poderá ser realizada desde que os respectivos produtos adquiridos atendam aos seguintes critérios:

- sejam produtos essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;*
- sejam produtos específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico;*
- sejam produtos empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos, haja vista que, em relação a estes, o entendimento jurisprudencial é o de que não se dá o consumo no processo de fabricação, mas apenas o desgaste própria da atividade fabril.*

Razão tem a Junta Julgadora quando no voto apresentado pelo relator do processo assim se expressa:

Dadas as especificidades que caracterizam o processo industrial da sociedade empresária autuada, na atual jurisprudência administrativa existem divergências quanto à legitimidade dos créditos e à exigência das

diferenças de alíquotas em relação a alguns materiais. Determinados julgados apontam em uma direção e outros em sentido diverso, o que está a reclamar a edição de ato normativo ou súmula.

Julgamento proferido pela 2ª JJF referente ao Auto de Infração nº 232884.0016/17-4, Acórdão JJF nº 0068-02/19, reconheceu a improcedência da autuação de parte das mercadorias autuadas, dentre elas as que transcreveu, como abaixo:

- DIATOMACEA CELITE 508, etapa do processo produtivo: Xaroparia. Usada no tratamento de açúcar;
- CARVÃO DE ALTA ATIVAÇÃO DELTA: etapa do processo produtivo: Xaroparia: absorvente de impurezas na dissolução do açúcar;
- HIPOCLORITO DE CÁLCIO (HIPOCAL), etapa do processo produtivo: Estação de Tratamento de Água: tratamento inicial da água bruta *(utilizado na cloração da água, que é um processo de adição de cloro a água como um método de purificação de água para torná-la apto ao consumo humano como água potável e diminuir significativamente a carga de micróbios)*.

E, como bem destacado pela Recorrente, “Não há como se negar também, por exemplo, a utilidade da soda cáustica, que é o único produto capaz de esterilizar de modo eficaz os vasilhames, nos quais serão engarrafadas as bebidas produzidas pela Recorrente. Da mesma forma, o carvão destinado à filtração da água e do xarope do refrigerante ou o aditivo utilizado para lavagem das garrafas que receberão o produto. É evidente, então, que esses itens são utilizados diretamente na produção, não possuindo características de uso e consumo, como faz crer o Autuante.”

Ressalte-se a decisão proferida nos autos da Ação Anulatória de Débito Fiscal nº 0549318-86.2014.8.05.0001, em tramite 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, ajuizada pela Recorrente objetivando a desconstituição de Auto de Infração (269358.0014/12-5) que trata de questão idêntica à que ora nos debruçamos, entendeu MM. Juízo pela procedência do pedido, anulando o Auto de Infração lavrado pelo Fisco Baiano:

“SENTENÇA

Processo nº: 0549318-86.2014.8.05.0001

Classe Assunto: Procedimento Ordinário - Anulação de Débito Fiscal

Autor: NORSA REFRIGERANTES LTDA

Réu: ESTADO DA BAHIA

NORSA REFRIGERANTES LTDA, ajuizou a presente Ação Anulatória de Débito Fiscal contra o ESTADO DA BAHIA, ambos identificados e devidamente representados. Consta da inicial, em suma, que a Acionante teve lavrado contra si o Auto de Infração nº 269358.0014/12-5, contendo quatro infrações, tendo ela efetuado, administrativamente, o pagamento relativo à Infração 02, remanescendo a discussão sobre as três demais, que foram objeto de processo administrativo cuja decisão final manteve o AI intacto.

[...]

É, em síntese, o relatório. Decido.

O feito encontra-se devidamente instruído, apto, pois, a ser julgado.

Inicialmente, de pontuar-se que não se questiona, nesta demanda, a infração 02 do AI hostilizado (nº 269358.0014/12-5) posto que a Autora efetuou, administrativamente, o seu pagamento.

No mérito, para uma melhor compreensão, serão analisados em tópicos separados as infrações nºs. 01, 03 e 04, estas duas últimas em conjunto por se referirem ao mesmo tema.

[...]

DAS INFRAÇÕES 03 E 04

O cerne da questão trazida neste ponto é identificar se as mercadorias adquiridas pela Autora têm natureza de uso e consumo, a fim de se demonstrar se a utilização do crédito fiscal foi ou não devida.

A análise se prende à legalidade do aproveitamento dos créditos de ICMS, considerados indevidos pelo Fisco Estadual, tendo em vista a natureza conceitual dos bens adquiridos, argumentando se tratar de produtos de uso e consumo do estabelecimento, não se tratando de bem intermediário.

Por meio do Auto de Infração nº 269358.0014/12-5 a Autora também foi autuada na forma abaixo transcrita:

“Infração 03 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. O estabelecimento auditado adquiriu bens para uso e consumo apropriando-se do crédito fiscal correspondente, conforme Demonstrativo Anexo III, parte integrante do presente Auto de Infração, o qual discrimina analiticamente as operações por espécie de bem. Enquadramento: artigo 93, inciso V, alínea 'b' e 124 do RICMS-BA aprovado pelo Decreto 6.284/97. Multa aplicada: Artigo 42, inciso II, alínea 'e' da Lei nº 7.014/96.”

“Infração 04 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadoria adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Infração consecutória da anterior. O estabelecimento auditado adquiriu bens para uso e consumo omitindo-se do recolhimento do ICMS DIFERENÇA DE ALÍQUOTA, conforme Demonstrativo Anexo III, parte integrante do presente Auto de Infração, o qual discrimina analiticamente as operações por espécie de bem e respectiva UF de origem. Enquadramento: artigo 1º, § 2º, inciso IV, art. 5º, inciso I, 36 § 2º, inciso XIV, 69, 72, 111, inciso III, alínea 'a', art. 124, inciso I e 132 do RICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97. Multa aplicada: Multa aplicada: Artigo 42, inciso II, alínea 'f' da Lei nº 7.014/96.”

O tema ora debatido - aproveitamento de créditos de ICMS cobrados na aquisição de bens intermediários essenciais, utilizados no processo de fabricação, embora nesse não sejam consumidos e nem integrem o produto final - está longe de pacificação. Mas, na espécie, após uma análise da prova produzida e da jurisprudência atual, constata-se que a pretensão autoral procede, como a seguir será demonstrado.

Acerca do princípio da não-cumulatividade, pela regra constitucional (art. 155, parágrafo 2º, inciso I), tem-se que não foi delegado ao legislador ordinário traçar o seu perfil, nem por lei complementar. Tampouco convênio ou ato administrativo podem dispor livremente sobre este instituto. Podem, apenas, fixar o mecanismo, o método ou a forma com que se implementa (CF, artigo 155, parágrafo 2º, XII, 'c').

A lei infraconstitucional, assim, não pode diminuir, reduzir, retardar, anular ou limitar o direito ao creditamento, por ser direito público subjetivo constitucionalmente assegurado a quem pratica operação mercantil. Com efeito, o abatimento do imposto pago na operação anterior é obrigatório, e o contribuinte tem o direito de solver por compensação, no todo ou em parte, o débito tributário decorrente da operação seguinte. Igualmente, ocorre, quando se trate de mercadoria, na hipótese do imposto pago na aquisição de bens destinados ao ativo fixo, ao uso ou ao consumo, como acontece na hipótese.

Destarte, o direito ao creditamento, que decorre do princípio geral da não-cumulatividade, se impõe a todos, salvo as hipóteses de isenção e de não incidência, exceções constitucionais (CF. art. 155, parágrafo 2º, II, 'a') que por isso devem ser interpretadas restritivamente.

Segundo o STJ, o direito de crédito somente é assegurado aos produtos intermediários que sejam efetivamente empregados no processo de industrialização, mostrando-se imprescindíveis à atividade empresarial.

Vale dizer, firmou, o STJ, a partir do Resp 1175166, o entendimento de admitir o direito ao creditamento de ICMS pela aquisição de insumos não só consumidos no processo e integrantes do produto final, mas, também, a partir do advento da Lei Complementar 87/96, dos insumos vinculados à atividade do estabelecimento sem necessidade de integração no produto final, em acórdão assim ementado:

*“TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996. 1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro. 2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição. 3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento. 4. **Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).** 5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que “determinados bens sofrem desgaste total no processo insito ao objeto social da empresa contribuinte”. Porém, é impossível afirmar ser isso incontroverso, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante*

para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos". 6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte). 7. Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa. 8. Recurso Especial parcialmente provido." (REsp 1175166/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010). (grifos do original)

Tal jurisprudência consolidou-se, conforme se lê dos precedentes abaixo:

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

Como visto, a Lei Complementar 87/96, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

Para resolver a lide, necessário, portanto, com base nos referidos precedentes do STJ, apreciar se as mercadorias adquiridas pela Autora e arroladas no auto de infração estão vinculadas à consecução da atividade fim, isto é, se estão ligadas ao processo produtivo.

Na verdade, por todo o exposto até aqui, não é qualquer bem que ingresse no estabelecimento fabril e seja aplicado na manutenção do seu maquinário, que irá ganhar a configuração de insumo, reclamando-se, ao menos, alguma vinculação com o processo produtivo e seu objeto.

Desta maneira, certa de que a matéria não é apenas de direito, mas também de fato, foi realizada **prova pericial**, que concluiu que os produtos elencados na autuação fiscal são intermediários, remanescentes em uso no processo produtivo, como se vê da conclusão do Perito à fl. 3636.

Em resposta ao quesito 01 da parte autora, pormenoriza o Perito os produtos autuados e a sua utilização no processo produtivo (fl. 3625), os quais se encaixam no processo produtivo da Acionante, afirmando tratarem-se de produtos intermediários e não de uso e consumo como aduzido pelo Fisco.

Esclarece o expert à fl. 3627 que: "O produto da Autora é gênero alimentício, sendo necessária a higienização de máquinas e sua manutenção e toda área de processo produtivo tendo fundamental importância, inclusive com autorização e controle de Órgão Oficial"

Deste modo, tendo em vista a prova coligida, factual que os materiais elencados nos itens 03 e 04 do lançamento fiscal não são de uso ou consumo da Acionante. Em verdade, são produtos intermediários, que participam de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, autorizando, não só a tomada e utilização de crédito, mas a não exigência do imposto remanescente.

Vale dizer, ainda, 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 lançado pelo agente autuante. Ora, sendo a Autora indústria do gênero alimentício, está obrigada a seguir os regulamentos da ANVISA, nos termos das Portarias SVS/MS 326/97 e 540/97, a exemplo do que acontece quanto à lavagem (e seus agentes) e higienização dos recipientes que conterão o produto final (bebidas), de modo a impedir que impurezas e elementos externos altere sua composição e qualidade, tudo visando a garantir a composição dos produtos finais, suas qualidades químicas e para consumo.

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

Em outros termos, comprovada a essencialidade dos materiais de limpeza, higienização e assepsia no processo produtivo de bebidas, dentre outros, tais devem ser enquadrados como produtos intermediários, ensejando o aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição destes produtos.

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

Do exposto, JULGO PROCEDENTE, EM PARTE, a pretensão autoral, mantendo-se a multa de 60%, para: [...]

II. Quanto às infrações 03 e 04:

*Reconhecendo que os produtos elencados nestes dois itens do lançamento fiscal são intermediários, em virtude da utilização no processo produtivo, **declarar** a insubsistência da cobrança de ICMS. [...]*

P.R.I.

Salvador(BA), 12 de novembro de 2015.

Maria Verônica Moreira Ramiro

Juíza de Direito” (grifos originais)

Em razão da divergência do que venha a ser produtos com direito a crédito ou material de uso e consumo (sem direito a crédito), que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, analisando o REsp 1.221.170 – PR (2010/0209115-0), submetido ao rito dos repetitivos, conforme o artigo art. 1.036, do NCPC/15, pacificou a orientação de que **o conceito de insumo, para efeito da tomada de crédito de ICMS, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte**, em acórdão cuja ementa transcrevo:

*“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. **O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.** 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que*

se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte” (SEJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018).

Considerando a farta jurisprudência acerca do motivo que ensejou a lavratura do Auto de Infração em apreço, a realidade fática em se tratando dos produtos objeto da autuação e sua aplicabilidade no processo produtivo da Recorrente, a essencialidade e imprescindibilidade dos mesmos, convencido das razões recursais apresentadas, convicto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº **269096.0003/21-0**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 581.961,01**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Material de limpeza, Produtos p/ tirar minerais da água e Lubrificante p/ garrafa

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: José Rosivaldo Evangelista Rios, Anderson Ítalo Pereira e Francisco Aguiar da Silva Júnior.

Tratamento de efluente e Título utilizado

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Francisco Aguiar da Silva Júnior, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: José Rosivaldo Evangelista Rios e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE (Material de limpeza, Produtos p/ tirar minerais da água e Lubrificante p/ garrafa)

LEÔNICIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS