

**PROCESSO** - A. I. N° 206973.0017/18-2  
**RECORRENTE** - CBB - COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0003-02/19  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 29/07/2022

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0185-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. A conclusão unânime a que se chegou, inclusive com opinativo da PGE, é que não há segurança e certeza de que as garrafas de 600 ML, com a descrição GFA CERVEJA0W600COR3AMBTFI. São efetivamente retornáveis, devem ser excluídas, já que neste caso são tratadas como embalagem e integram a mercadoria vendida, fazendo jus ao crédito, excetuando-se as notas fiscais que constam expressamente como GARRAFA STD 600 ML RETORNÁVEL. Dessa forma, foram excluídas do lançamento. Infração 1 procedente em parte. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. A infração 2 é decorrente da infração 1. Infração 2 procedente em parte. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 28 de junho de 2018, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 292.780,34, pela constatação das seguintes infrações:

*Infração 01. 01.02.02. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 198.601,21, multa de 60%, para fatos arrolados nos meses de fevereiro, abril a dezembro de 2016, janeiro a março, maio, julho a dezembro de 2017.*

*Infração 02. 06.02.01. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, no período de fevereiro, abril a julho, novembro e dezembro de 2016, janeiro, fevereiro, maio, julho a dezembro de 2017, no total de R\$ 94.179,13, multa de 60%.*

Após a impugnação, fls.10/78 e informação fiscal, fls. 120/124, a Junta de Julgamento decidiu pela Procedência Parcial, conforme voto abaixo:

### VOTO

*O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, ambas objeto de impugnação por parte da empresa autuada.*

*O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade.*

*Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso. Além disso, diante da elaboração de novos demonstrativos, fruto das exclusões realizadas pela autuante em sede de informação fiscal, a empresa foi devidamente científica, recebendo cópia dos mesmos, entretanto não se manifestou.*

Desta maneira, não se há de falar em qualquer motivo ensejador ou desencadeador de nulidade processual, quer sob o aspecto formal, quer sob o aspecto material, em atenção e respeito ao teor do artigo 39 do RPAF/99, motivo para não acolher tal argumento.

Ainda assim, existem questões preliminares a serem analisadas, o que passa a fazer neste instante, a começar pela alegação de ser nulo o lançamento diante do levantamento fiscal precário e pela ausência de liquides, certeza e motivação.

O fato de a empresa autuada discordar do entendimento quanto a classificação dos itens autuados, se matérias primas, produtos intermediários, ou de uso e consumo, se trata de discussão quanto ao mérito do Auto de Infração, não implicando tal discordância, tal como sustentado na peça defensiva em motivador de nulidade.

Ademais, a autuante elaborou demonstrativos perfeitamente comprehensíveis, indicando os elementos necessários para o pleno entendimento daquilo que se estava sendo lançado, em consonância com a legislação, e em respeito aos princípios do processo administrativo fiscal, especialmente o da ampla defesa e do contencioso, razão pela qual inclusive, a empresa compareceu ao Auto de Infração e se defendeu das acusações com elementos e documentos que entendeu necessários, enfrentando a acusação disposta nas duas infrações que compõem o lançamento.

Logo, não se pode falar em precariedade do mesmo, tal como feito, pelo atendimento a todos os requisitos de validade e eficácia, motivo pelo qual não acolho a arguição a este respeito, não se prestando o Acórdão trazido pela empresa como paradigma ao presente caso.

Quanto ao mérito da autuação, conforme firmado na peça de defesa, versa sobre duas infrações correlatas: a primeira diz respeito a glosa de créditos fiscais tidos como indevidos pelo Fisco, vez que referentes a produtos tidos pela autuante como de uso e consumo, e a segunda, pela exigência do diferencial de alíquotas sobre tais operações.

Assim, a discussão nos autos se manteve restrita ao aspecto eminentemente jurídico, em relação à possibilidade ou não de utilização dos créditos fiscais destacados em documentos fiscais, em operações de aquisições de bens tidos como de uso e consumo pelo fisco, e como insumos ou produtos intermediários pela empresa e o consequente recolhimento de diferencial de alíquota para tais itens quando das aquisições interestaduais, não questionando nenhum item específico em particular. Ou seja: a autuada entende que todos os itens objeto da autuação são matérias primas ou produtos intermediários o que possibilitaria a apropriação do crédito fiscal e desobrigaria do recolhimento do diferencial de alíquotas lançado.

No que se refere aos bens sobre os quais incidiu a cobrança ora realizada, foram, tal como descrito no corpo do lançamento, além de firmado na informação fiscal, não se agregam ao produto final cerveja, e não podem, contrariamente ao entendimento da autuada, ser considerados materiais intermediários, no sentido lato ou estrito que se interprete tal conceito, ainda que se possa argumentar no sentido de alargamento da interpretação de tal conceito, e do entendimento dos tribunais administrativos a respeito, diante dos materiais ora objeto desta ação fiscal.

A respeito de tal matéria, lembro que a Constituição da República, no inciso XII de seu artigo 155, remete à Lei Complementar a disciplina do regime de compensação do imposto:

“Art. 155.

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;”

E a Lei Complementar nº 87/96, cumprindo tal determinação constitucional, embora garanta no artigo 20, o direito ao creditamento do ICMS, por contribuintes do imposto, em relação a material de uso, ou consumo, no inciso I do artigo 33 consta a determinação do início do prazo para tal creditamento somente ocorrer em 1º de janeiro de 2020, de acordo com a redação dada pela Lei Complementar 138 de 2010:

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

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020”.

Tais disposições foram como não poderia deixar de ser, recepcionadas, neste Estado, pelo inciso II do § 1º do artigo 29 da Lei nº 7.014/96.

Fato é que o entendimento da autuada é que tais elementos se afigurariam como “produtos intermediários”, com o que não concorda a fiscalização, ao meu entender, acertadamente, ainda que com ressalva a ser feita mais adiante, lembrando que no presente caso, se trata de estabelecimento industrial fabricante de bebidas, não pode e deve prosperar. E como tal, devido o diferencial de alíquotas nas suas aquisições interestaduais.

*A respeito da matéria em discussão, o STJ, através da sua Primeira Seção pacificou entendimento sobre o creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tributo bastante similar ao ICMS, relativo à aquisição de materiais intermediários que se desgastam durante o processo produtivo sem contato físico ou químico direto com as matérias-primas (bens destinados ao uso e consumo), inclusive o julgamento foi feito seguindo o rito da Lei 11.672, de 8 de maio de 2008 (Lei dos Recursos Repetitivos).*

*Na oportunidade, o relator, ministro Luiz Fux firmou entendimento de que a aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, de acordo com o Decreto 4.544/02.*

*Da mesma maneira tem se posicionado o STF, a se depreender das decisões contidas no RE 627984 PR, julgada na Primeira Turma, tendo como Relatora a Ministra Carmem Lúcia, em 23 de março de 2011, que resultou na seguinte decisão: “Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Impossibilidade de creditamento relativo à aquisição de bens destinados ao uso ou consumo e à integração ao ativo fixo. Precedentes. Agravo Regimental ao qual se nega provimento”.*

*No mesmo sentido, posso igualmente mencionar o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento AI 737346 SP, dentre tantos outros.*

*Na infração 01, reitero, a tese defensiva se estriba no entendimento de que os produtos cujos créditos fiscais foram glosados, dizem respeito a produtos que são em verdade matérias primas ou produtos intermediários, se agregando ao produto final (cerveja), a exemplo de lúpulo e anti-oxidantes, ou são essenciais à produção (“produtos auxiliares”), imprescindíveis para a produção industrial.*

*Já a autuante, se posiciona pelo acatamento da manutenção dos créditos das operações com lúpulos, ao passo que mantém a autuação em relação aos demais itens, refazendo os demonstrativos de ambas as infrações, não tendo a autuada se manifestado sobre os mesmos, embora entregues à empresa autuada.*

*Da análise dos elementos do processo, verifíco que, com efeito, existem operações com lúpulo, que em verdade se constitui em uma flor, sendo de interesse para a indústria de cerveja apenas a feminina, e para melhor entendimento, necessário se fazer uma sucinta explicação acerca do seu uso no processo de obtenção da cerveja, a qual basicamente é feita a partir da água, malte, leveduras e lúpulo, cabendo a este o papel de conferir o amargor típico da bebida, bem como o seu aroma, sendo agregado ao mosto no seu processo de fervura.*

*Nesta etapa, estes compostos do mosto passam por um processo chamado isomerização, tornando-os solúveis no mesmo e assim, conferindo o amargor, sendo que, quanto mais alfa-ácidos o lúpulo tiver, mais amarga a cerveja ficará, e em relação ao aroma, as notas obtidas são o resultado da harmonia sensorial de inúmeras substâncias aromáticas encontradas na planta, que se compõem principalmente de óleos essenciais.*

*Além disso, o lúpulo apresenta substâncias que inibem a proliferação de bactérias na cerveja e por isso ele tem efeito bacteriostático, se apresentando como um “conservante natural”, ajudando a prolongar a vida de prateleira da cerveja, bem como tem poder anti-oxidante. Também influi na estabilidade da espuma da cerveja que está também ligada à presença dos compostos amargos do lúpulo, pois eles possuem propriedades tensoativas.*

*Desta forma, vê-se que o lúpulo se agraga de forma inconteste ao produto final (cerveja), e indiscutivelmente se constitui em matéria prima para a sua produção, e como tal, deve ter o crédito fiscal mantido, no que agiu corretamente a autuante ao realizar a exclusão daquelas operações que envolvem tal produto em seu demonstrativo.*

*Quanto aos demais produtos autuados, em situações semelhantes, já se encontra assentado o seu uso em cervejarias dos mesmos com a utilização sendo semelhante por cada um deles, conforme analisaremos mais adiante, a saber, hipoclorito de sódio, sulfato de zinco heptahidratado, sulfato de alumínio, soda cáustica líquida, cartão sólido reciclado, paletes, hidróxido de sódio, divo, elemento filtrante, anti-corrosivo, dispersante, esfluente líquido, amônia anidra, ácido paracético, inibidor de corrosão, cloreto de sódio, gás GLP, elemento filtrante, ou seja, produtos que não se agregam ao produto final cerveja, ainda que de alguma forma sejam utilizados no processo produtivo, daí a necessidade de se analisar dada caso.*

*A própria empresa reconhece que os solventes são utilizados na manutenção das máquinas, logo, não podem evidentemente ser considerados como materiais intermediários ou matéria prima, muito embora neste lançamento em especial, não explice a utilização, as plantas de produção de bebidas, são quase idênticas, logo, a utilização dos diversos produtos também se dá de forma igual, o que dispensou, inclusive, diligência para a especificação de uso de cada produto.*

*Assim a amônia se apresenta como produto para tratamento dos esfluentes, etapa posterior à fabricação da cerveja, da mesma forma não podendo ser considerada matéria prima ou produto intermediário.*

*Quanto àqueles produtos utilizados para sanitização dos equipamentos, todos materiais de assepsia, tanto dos*

*equipamentos quanto da área da fábrica, e o regramento imposto pelo Ministério da Agricultura e ANVISA, a respeito das medidas de segurança com o meio ambiente e higiene, ou mesmo que produtos específicos para a sua atividade, não descharacteriza a sua utilização a este objetivo, ou seja assepsia, se apresentando como produtos tipicamente de uso e consumo, sem possibilidade de utilização do crédito fiscal.*

*O GLP normalmente é utilizado em empiladeiras na unidade fabril, para movimentação de cargas, não podendo, dentro dos parâmetros adotados, propiciar crédito fiscal.*

*Em relação àqueles produtos utilizados no tratamento da água do sistema de refrigeração para evitar corrosão, incrustação e formação de colônias de micro organismos que ocasionariam desgaste nos seus equipamentos (anti-corrosivo, inibidor de corrosão), visando, portanto, a sua conservação, objetivando a conservação das tubulações e equipamentos da fábrica, se apresentam como produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.*

*Ou seja, ainda que sejam utilizados no processo industrial não estão a ele diretamente vinculados, enquadrando-se como materiais de uso e consumo, e como tal devem ser mantidos na autuação.*

*O cloreto de sódio tem como função a limpeza das caldeiras da fábrica, de igual forma não se podendo considerar insumo industrial ou produto intermediário, razão para a manutenção do mesmo no lançamento.*

*Já os paletes e garrafas retornáveis não se caracterizam como matérias primas ou materiais intermediários, e sim, como elementos do ativo imobilizado, submetido a regramento específico para utilização do crédito fiscal, sem possibilidade de sua utilização integral, e sim fracionada, de acordo com registros constantes do CIAP, o que determina a glosa dos créditos tomados, embora caiba à empresa registrar tais bens no imobilizado e apropriar-se do crédito proporcional mensalmente, após a adoção dos procedimentos regulamentares.*

*Por último, temos os anti-oxidantes, a respeito dos quais, o posicionamento deste CONSEF pode ser representado através do Acórdão CJF 0190-11/17, cuja Ementa dispõe:*

**“EMENTA. ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado ao uso e consumo do estabelecimento. Infração parcialmente elidida com a exclusão do produto ANTIESPUMANTE FOAMTROL AF2051. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO”.**

*Por tal decisão, se verifica que o produto anti-espumante, foi excluído da autuação. No caso ora em análise, se analisa o produto “FoamMax”, utilizado como anti-oxidante e estabilizante de espuma para a cerveja.*

*Pela descrição contida na defesa de sua utilização na peça de defesa, bem como, e aí se apresentando como fator determinante, o fato do mesmo se incorporar no líquido que vem a ser a cerveja, assume, ainda que com a discordância da autuante, a característica de insumo ou produto intermediário vez se incorporar ao líquido, e nesta condição se apresenta plenamente factível a possibilidade de utilização do crédito fiscal a ele relativo, diferentemente dos elementos listados acima, exceto o lúpulo, acatado pela própria autuante, o que faz com que o julgador entenda necessária sua exclusão do demonstrativo ajustado elaborado às fls. 114 a 119.*

*Desta maneira, a princípio, o caminho lógico seria a conversão do feito em diligência, todavia, em nome do princípio da celeridade processual, e diante do fato de serem poucas as ocorrências com tal produto, a exclusão pode ser realizada pelo relator sem representar qualquer problema ou prejuízo para a defesa, o que faço.*

*Assim, o mencionado demonstrativo, para a infração 01, se apresenta com os valores abaixo demonstrados.*

*Por via de consequência, e em razão dos expostos motivos, a infração é julgada procedente em parte no valor de R\$ 191.390,50, conforme abaixo demonstrado.*

*Na infração 02, como visto, a infração decorre da primeira, diante do fato de que vários dos produtos cujo crédito fiscal foi utilizado foram adquiridos em operações interestaduais, conforme demonstra a autuante em sua planilha, o que ensejaria o lançamento dos valores entendidos como devidos.*

*A tese da defesa é a mesma já acima analisada, na infração 01, apenas diferindo quando a empresa traz à baila o fato da promulgação da emenda Constitucional 87/15, em relação à qual foi apresentado o Projeto de Lei Complementar nº 325/2016 objetivando alteração dos artigos 4º e 11º, do diploma legal anteriormente mencionado, a fim de estabelecer a regra matriz do ICMS no contexto da norma constitucional, e o movimento legislativo para introdução do DIFAL, na Lei Complementar 87/96 sendo necessária edição de Lei Complementar instituindo a específica forma de cobrança do imposto, bem como decisão em tal sentido, prolatada pelo STF.*

*Em relação a tais argumentos, sendo o sujeito passivo contribuinte, as operações interestaduais de aquisições de bens destinados a uso e consumo continuarão tributadas pelas alíquotas vigentes nas unidades federadas de origem, cabendo o imposto complementar, correspondente à diferença alíquota da origem e aquela do destino a esta unidade da Federação.*

Ademais, há a previsão para tal na Lei Complementar 87/96, para o diferencial de alíquota em tais situações, bem como a decisão trazida não é vinculante nem de repercussão geral, ao menos não consta tal fato nos autos.

Logo, de acordo com o entendimento acima esposado, não posso acatá-la, e por consequência, mantenho o entendimento já esposado na infração 01, mantendo a infração originária, com a exclusão das operações com lúpulo e anti-oxidante, de acordo com o demonstrativo inserido neste voto, o que torna a infração procedente em parte, no valor de R\$ 77.209,37, conforme planilha abaixo.

Ressalto ser este o entendimento assente neste Órgão, à vista das diversas decisões, dentre as quais destaco aquelas contidas nos Acórdãos CJF 0295-12/14, no qual a própria autuada figura no polo passivo, CJF 0190-11/17, CJF 0148-11/15 e CJF 0008-11/17 os quais versam sobre a mesma matéria, em estabelecimentos de mesma natureza.

Quanto ao argumento da confiscatoriedade das multas aplicadas (60%), as quais deveriam ser reduzidas pelo julgador, em primeiro lugar, esclareço que as multas por descumprimento de obrigação principal não podem ser reduzidas por esta instância administrativa, a qual somente possui competência para a redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória, na forma do § 7º do artigo 42, da Lei 7.014/96, o que me impede de acolher tal pedido.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante” da multa sugerida (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, mencione decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

*Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, conforme visto anteriormente, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.*

*Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, descebe não somente aplicação de multa de natureza de descumprimento de obrigação acessória, ou a sua redução ou afastamento, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96 que diz respeito apenas a multa por obrigação acessória, reitero, sendo irrelevante para a aplicação da multa o fato em si, e não a presença ou não de dolo.*

*Em relação aos argumentos que eventualmente envolvam questões relativas à constitucionalidade, nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, este Órgão não possui a devida competência para tal análise.*

*Pelos expostos motivos, julgo o lançamento procedente em parte, de acordo com a seguinte demonstração:*

| 2016      | INFRAÇÃO 01   | INFRAÇÃO 02   |
|-----------|---------------|---------------|
| FEVEREIRO | R\$ 3.698,80  | R\$ 0,00      |
| ABRIL     | R\$ 63,00     | R\$ 0,00      |
| MAIO      | R\$ 25.907,43 | R\$ 16.595,23 |
| JUNHO     | R\$ 34.364,34 | R\$ 21.124,99 |
| JULHO     | R\$ 31.938,86 | R\$ 17.118,65 |
| AGOSTO    | R\$ 4.924,80  | R\$ 0,00      |
| SETEMBRO  | R\$ 2.593,30  | R\$ 0,00      |
| OUTUBRO   | R\$ 6.446,20  | R\$ 0,00      |
| NOVEMBRO  | R\$ 25.916,30 | R\$ 10.015,85 |
| DEZEMBRO  | R\$ 6.610,21  | R\$ 542,49    |

  

| 2017         | INFRAÇÃO 01           | INFRAÇÃO 02          |
|--------------|-----------------------|----------------------|
| JANEIRO      | R\$ 4.563,94          | R\$ 0,00             |
| FEVEREIRO    | R\$ 2.617,83          | R\$ 542,49           |
| ABRIL        | R\$ 2.317,54          | R\$ 0,00             |
| MAIO         | R\$ 2.837,11          | R\$ 0,00             |
| JULHO        | R\$ 1.128,40          | R\$ 1.773,20         |
| AGOSTO       | R\$ 25.719,44         | R\$ 2.196,04         |
| SETEMBRO     | R\$ 22,58             | R\$ 35,48            |
| OUTUBRO      | R\$ 2.896,14          | R\$ 3.017,85         |
| NOVEMBRO     | R\$ 1.442,34          | R\$ 0,00             |
| DEZEMBRO     | R\$ 5.381,94          | R\$ 4.247,10         |
| <b>TOTAL</b> | <b>R\$ 191.390,50</b> | <b>R\$ 77.209,37</b> |

Inconformado com a decisão em primeira instância, ingressou com o presente Recurso Voluntário.

Que em verdade, a fiscalização não analisou a natureza dos materiais adquiridos pela ora recorrente, limitando-se simplesmente a classificá-lo como de uso e consumo do estabelecimento, sem considerar a sua efetiva destinação nos respectivos processos produtivos. Note-se que, além daqueles já afastados da cobrança pelo julgamento recorrido, a autuante estornou os créditos fiscais do ICMS e cobrou o diferencial de alíquota do imposto sobre as entradas de SODA CAUSTICA e GARRFAS, materiais absolutamente necessários no processo produtivo e envasamento da cerveja.

Observe-se que a autuada comercializa cervejas da MARCA PROIBIDA, envasadas em latas ou garrafas com vasilhames retornáveis e descartáveis. Portanto, em relação às GARRAFAS o equívoco da autuante e do colegiado julgador reside na compreensão de que se trata de bens que devem integrar o ativo do estabelecimento, e por isto o ICMS incidente sobre tais aquisições deveria ser creditado através do CIAP, na proporção de 1/48 ao mês.

Entretanto, não é assim porque estas GARRAFAS SÃO TOTALMENTE DESCARTÁVEIS, visto que destinadas ao envasamento e comercialização das cervejas LONG NECK ou PURO MALTE. Ou seja,

estes vasilhames integram o preço final do produto, o qual compõe a base de cálculo do ICMS, e sendo assim, por imperativo da legislação regente do tributo, especialmente para que se assegure o seu princípio da não-cumulatividade, o fabricante de cervejas faz jus aos créditos do ICMS incidente sobre as aquisições de garrafas não retornáveis, assim como não deve pagar o DIFAL sobre estas mesmas compras.

Por outro lado, a SODA CAUSTICA é extremamente necessária no processo de fabricação da cerveja. É utilizada para na limpeza inicial dos vasilhames retornáveis, servindo para retirar todas as impurezas acumuladas durante o período em que estes vasilhames circulam vazios no comércio varejista ou no transporte de retorna para a indústria. Ou seja, a SODA CAUSTICA integra o processo produtivo da cerveja, daí porque a cobrança se revela absolutamente improcedente, também neste particular.

Além dos exemplos acima, resta claro que na produção da cerveja existem ainda outros insumos (tais como solventes), sem os quais é impossível realizar a manutenção das máquinas, o que interrompe, consequentemente, todo o processo produtivo. Ou seja, todos são materiais integralmente empregados no processo industrial, de sorte que o entendimento esposado pela fiscalização se mostra totalmente equivocado, tendo em vista que as mercadorias apontadas no auto de infração são produtos de fato utilizados no processo de produção, e por isto não cabe o estorno de crédito e muito menos a cobrança do DIFAL do ICMS.

#### PEDIDO

Ante todo o exposto, e reiterando todos os termos da sua impugnação inicial, a CBB COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS, espera e REQUER que este RECURSO VOLUNTÁRIO seja integralmente acolhido, e lhe dado provimento para julgar o Auto de Infração nº 206976.0017/18-2 totalmente improcedente.

#### VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, em que o recorrente se insurge contra o voto que reduziu parcialmente o lançamento, pedindo pela improcedência total. Vejamos, em síntese os itens que foram mantidos no lançamento, conforme transcrição parcial do voto em que relaciona cada item que permanece no auto de infração, relativamente às 2 infrações:

*Quanto aos demais produtos autuados, em situações semelhantes, já se encontra assentado o seu uso em cervejarias dos mesmos com a utilização sendo semelhante por cada um deles, conforme analisaremos mais adiante, a saber, hipoclorito de sódio, sulfato de zinco heptahidratado, sulfato de alumínio, soda cáustica líquida, cartão sólido reciclado, paletes, hidróxido de sódio, divo, elemento filtrante, anti-corrosivo, dispersante, esfente líquido, amônia anidra, ácido paracético, inibidor de corrosão, cloreto de sódio, gás GLP, elemento filtrante, ou seja, produtos que não se agregam ao produto final cerveja, ainda que de alguma forma sejam utilizados no processo produtivo, daí a necessidade de se analisar dada caso.*

*O GLP normalmente é utilizado em empilhadeiras na unidade fabril, para movimentação de cargas, não podendo, dentro dos parâmetros adotados, propiciar crédito fiscal.*

*Em relação àqueles produtos utilizados no tratamento da água do sistema de refrigeração para evitar corrosão, incrustação e formação de colônias de micro organismos que ocasionariam desgaste nos seus equipamentos (anti-corrosivo, inibidor de corrosão), visando, portanto, a sua conservação, objetivando a conservação das tubulações e equipamentos da fábrica, se apresentam como produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.*

*Já os paletes e garrafas retornáveis não se caracterizam como matérias primas ou materiais intermediários, e sim, como elementos do ativo imobilizado, submetido a regramento específico para utilização do crédito fiscal, sem possibilidade de sua utilização integral, e sim fracionada, de acordo com registros constantes do CIAP, o que determina a glosa dos créditos tomados, embora caiba à empresa registrar tais bens no imobilizado e apropriar-se do crédito proporcional mensalmente, após a adoção dos procedimentos regulamentares*

Verifica-se que há falta jurisprudência deste Conselho de Fazenda em relação aos itens que são considerados materiais de uso e consumo, que não se pautam simplesmente pela essencialidade, mas além desta, que sejam produtos que entrem em contato com a mercadoria produzida e se

desgastem no processo fabril.

Itens como hipoclorito de sódio, sulfato de zinco heptahidratado, sulfato de alumínio, soda cáustica líquida, cartão sólido reciclado, hidróxido de sódio, divo, elemento filtrante, anticorrosivo, dispersante, efluente líquido, amônia anidra, ácido paracético, inibidor de corrosão, cloreto de sódio.

O próprio recorrente anexou laudo técnico sobre o uso destes materiais, como por exemplo à fl. 261 a soda cáustica na assepsia das garrafas, e também dos tanques de cerveja. À fl. 227 cita os itens de tratamento de efluentes industriais, obviamente no momento pós fabricação, do ácido clorídrico, hipoclorito de cálcio, obtidos a partir da soda cáustica.

O mesmo pode se afirmar do GLP utilizado em empilhadeira, em momento pós fabricação, em que não faz qualquer sentido se tratar como produto intermediário numa fase em que a fabricação do produto final já foi concluída.

Com relação às garrafas, o recorrente afirma que se trata de garrafas descartáveis tipo *long neck* e que estes vasilhames integram o preço final e compõe a base de cálculo final do produto. De fato, o argumento é razoável, já que o próprio voto recorrido entendeu que seriam itens do ativo imobilizado, e, portanto, deveria ter outro tratamento via crédito no CIAP e não como material de uso e consumo, cujo crédito é integralmente lançado.

Contudo, observando o demonstrativo, percebo que em alguns casos, está expressamente escrito na descrição (GARRAFA STD 600 ML RETORNÁVEL) como na nota fiscal número 62, de 30/05/2016, no valor de R\$ 13.517,28 e outras notas que não constam expressamente serem retornáveis a descrição demonstra também serem relativas a garrafas de 600 ml e não *long neck* descartáveis, como a da nota fiscal número 1033 de 20/07/2016, que consta GFA CERVEJA0W600COR3AMBTFI. O número 600 no meio da descrição já sugere o volume de 600 ml, e em consulta à internet, se verifica que são mesmo do tipo retornável de 600ml.

Durante a sessão de julgamento foi discutido de forma intensa, se apenas as garrafas *long neck* são não retornáveis (*one-way*), visto que se tornou uma prática comum a compra de garrafas standard, de 600ml, embora também se reconheça a compra da cerveja mediante entrega de garrafas em valores inferiores à venda com a entrega da garrafa ao consumidor, por desconto dado pelo retorno da garrafa.

A conclusão unânime a que se chegou, inclusive com opinativo da PGE, é que não há segurança e certeza de que as garrafas de 600 ML, com a descrição GFA CERVEJA0W600COR3AMBTFI. São efetivamente retornáveis, devem ser excluídas, já que neste caso são tratadas como embalagem e integram a mercadoria vendida, fazendo jus ao crédito, **excetuando-se as notas fiscais que constam expressamente como GARRAFA STD 600 ML RETORNÁVEL**. Dessa forma, foram excluídas do lançamento.

A infração 1 reporta-se à glosa dos créditos de materiais de uso consumo indevidamente utilizados, e a infração 2, é consequência, sendo lançada a diferença de alíquota das mesmas mercadorias adquiridas em outros estados da federação.

Constatou que as garrafas estão presentes apenas nos meses de maio, junho, julho e novembro de 2016, e assim, a partir do demonstrativo no voto recorrido, fl. 144, estes meses ficam reduzidos para os seguintes valores.

| 2016     | INF 1     | INF 2     |
|----------|-----------|-----------|
| MAIO     | 13.888,41 | 10.585,72 |
| JUNHO    | 6.319,96  | 7.102,80  |
| JULHO    | 11.367,16 | 7.102,80  |
| NOVEMBRO | 5.884,60  | 0,00      |

Contudo, por óbvio os demais meses permanecem sem alteração, sendo a infração 1 reduzida de R\$191.390,50 para R\$110.123,71 e a infração 2 reduzida de R\$77.209,37 para R\$37.145,97, sendo finalmente o auto reduzido em seu total para R\$147.869,67.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário. Auto de infração PROCEDENTE EM PARTE.

#### VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia, em que pese o voto proferido pelo i. Relator tenha sido bem fundamentado, discordo das questões atinentes aos produtos utilizados no processo produtivo da empresa.

Como dito pelo contribuinte, a fiscalização não analisou a natureza dos materiais adquiridos pela empresa autuada, limitando-se simplesmente a classificá-lo como de uso e consumo do estabelecimento, sem considerar a sua efetiva destinação nos respectivos processos produtivos.

É fato que a SODA CAUSTICA é extremamente necessária no processo de fabricação da cerveja, sendo utilizada para na limpeza inicial dos vasilhames retornáveis, servindo para retirar todas as impurezas acumuladas durante o período em que estes vasilhames circulam vazios no comércio varejista ou no transporte de retorna para a indústria.

Assim, no meu entendimento, a SODA CAUSTICA integra o processo produtivo da cerveja, daí porque a cobrança se revela improcedente. Ademais, reforçando o posicionamento por mim defendido, o da aplicação do princípio da essencialidade no processo produtivo, todos os materiais autuados neste PAF são integralmente empregados no processo industrial, e por isto não cabe o estorno de crédito e muito menos a cobrança do DIFAL do ICMS.

Deste modo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206973.0017/18-2, lavrado contra **CBB - COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor de R\$147.869,67, crescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Rafael Benjamin Tomé Arruty, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva e José Rosenvaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de Junho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIM - RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR DA PGE/PROFIS