

**PROCESSO** - A. I. Nº 206973.0001/21-9  
**RECORRENTE** - AMBEV S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0101-05/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 02/09/2022

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0219-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. Os produtos relacionados neste Auto de Infração não se enquadram no conceito de ativo imobilizado, matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e não dão direito ao uso de crédito fiscal, sendo classificados como material de uso e consumo. Excluídos, apenas, os aditivos denominados “ADITIVO GARANTE A INTEGR EMB FOODPRO” e do “SEQUESTANTE O2 ADITIVO CORTROL IS 1075. Indeferido pedido de perícia técnica. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0101-05/21-VD proferido pela 5ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 01/03/2021 no valor histórico de R\$4.027.804,68, em razão da(s) seguinte(s) infração(ões):

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

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

Após a conclusão da instrução processual, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

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

*Preliminarmente, registro que na dicção do art. 2º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), a instauração, o preparo, a instrução, a tramitação e a decisão do processo administrativo são regidos pelos princípios da verdade material, da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal:*

*“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

*(...)*

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

*(...)”*

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

*efetuar o lançamento do crédito tributário:*

*“CTN - LEI Nº 5.172/1966*

*(...)*

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

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

*(...)”*

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

*“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

*(...)*

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

*(...)”*

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

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

*“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

*(...)*

*Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*(...)*

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

*(...)*

*II - de perícia fiscal, quando:*

*(...)*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*(...)”*

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

*“LC nº 87/96*

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

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de*

*creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

(...)

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

*I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998;*

(...)"

***“Lei Estadual nº 7.014/1996***

(...)

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

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

*§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:*

(...)

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

(...)"

***“RICMS/BA – Decreto nº 3.780/2012***

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

*II - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.*

(...)"

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

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

*a) geram direito ao crédito: as mercadorias ingressadas no estabelecimento que se vinculem ao processo produtivo de cervejas e refrigerantes ou que sejam nele consumidas, na condição de elemento indispensável;*

b) não geram direito ao crédito: as mercadorias ingressadas no estabelecimento com finalidade de uso e consumo no processo produtivo de cervejas e refrigerantes e não como produtos intermediários.

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

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

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

Tal divergência, se concretiza no choque do entendimento adotado pelo contribuinte, de que álcool etílico, aditivos, GLP, hipoclorito de sódio, lubrificantes esteira dicolube e soda cáustica, dentre outros listados pela fiscalização, se enquadram como produtos intermediários, porque são consumidos diretamente e se desgastam no processo industrial da empresa, sendo indispensáveis ao fabrico de cervejas e refrigerantes, gerando direito à apropriação do crédito de ICMS correspondente e ao não recolhimento da diferença de alíquota, com o entendimento dos autuantes de que tais produtos são materiais considerados de uso/consumo, e, portanto, não dariam direito a crédito.

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

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

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

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

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

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

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

consumidor final”.

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

Ao acessar a base de dados da SEFAZ/BA, por intermédio do sistema INC – Informações do Contribuinte, verifiquei as DMAs transmitidas pelo autuado, as quais, retratam a escrita fiscal efetuada pela empresa, e constatei que os saldos devedores acusados pelo próprio contribuinte, relativos ao período afetado pelo lançamento de ofício, compreendido entre janeiro de 2017 e dezembro de 2018, são os contidos na tabela abaixo inserida, e que a glosa dos créditos indevidos em cada período mensal, repercute economicamente em cada um deles:

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

Fonte: SEFAZ/BA; Sistema INC; DMA

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

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

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

Inconformado, o contribuinte interpõe recurso pelos motivos a seguir indicados.

Inicialmente, relata o histórico processual, destacando que ainda no prazo para impugnação reconheceu e quitou o valor de R\$399.234,19, porém, demonstrou em sua defesa que o saldo remanescente não deve prosperar porque a exigência fiscal é pautada pelo fato do Fisco ter considerado equivocadamente os produtos adquiridos como material de uso e consumo, quando, na verdade, são produtos intermediários/secundários que participam e são consumidos no processo industrial, na condição de elementos essenciais à atividade que desenvolve, motivo pelo qual é autorizada a tomada de crédito e implica na inexigibilidade do recolhimento do diferencial de alíquota.

Aponta que a Decisão recorrida indeferiu o pedido de realização de perícia e reconheceu a procedência do Auto de Infração. Todavia, indica que de sua contradição é possível extrair os seguintes questionamentos:

- Caso tais materiais indicados no lançamento não fossem empregados no processo produtivo, o produto final teria a mesma qualidade, quantidade e poderia ser livremente comercializado de acordo com as normas regulamentares expedidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa)? e;

- b) Os julgadores de primeira instância, que indeferiram o pedido de perícia técnica, possuem conhecimento especializado no processo produtivo de cervejas e refrigerantes para indicar quais materiais são indispensáveis ao produto final da recorrente?

Reforça que, se os materiais participam de forma direta e efetiva do processo industrial (inclusive como reconhecido na decisão impugnada), e são integralmente consumidos no processo produtivo, são produtos intermediários, passíveis de gerar crédito, citando trecho do Acórdão CJP nº 0129-11/07 e do Acórdão JJP nº 0079-01/02, citando ainda os Acórdãos CFJ nº 0250-12/02; JJP nº 0431.01/03.

Diz que a matéria já se encontra em linha com o entendimento defendido, no Poder Judiciário, destacando decisão da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador nos autos do Processo 0508386-56.2014.8.05.0001, que teria reconhecido a essencialidade dos materiais de limpeza, higienização e assepsia no processo produtivo de bebidas, bem como a lubrificação dos equipamentos do processo produtivo, para fins de enquadramento como produtos intermediários.

Menciona que, de forma similar, na sua atividade (produção de cerveja e refrigerante), também é necessária a aplicação dos produtos de higienização, tratamento na estação de efluentes, no laboratório em agentes nocivos à matéria-prima principal, bem como produtos de lubrificação necessários à manutenção da atividade industrial propriamente dita, razão pela qual os produtos atuados se caracterizam como intermediários e autorizam a tomada de crédito.

Por este motivo, destaca que a rejeição do pedido de perícia com intuito de analisar *in loco* a participação de cada item em seu processo produtivo teria afrontado princípios basilares do direito tributário e do processo administrativo. Suscita, então, preliminar de nulidade do julgamento de primeira instância, por cerceamento de defesa, em razão da necessidade de realização de perícia, transcrevendo ementa de julgado do STJ (AgRg no AREsp 224.082/RS) no qual se teria firmado entendimento de que a identificação de produtos ou insumos que integram o processo produtivo e se agregam à mercadoria demanda conhecimento técnico e especializado.

No mérito, sustenta a regularidade dos créditos tomados e compensados bem com a inexistência de DIFAL a recolher reiterando que a fiscalização se equivocou ao considerar os produtos adquiridos como materiais de uso ou consumo, quando, em verdade, são produtos intermediários. Destaca os produtos glosados e sua utilização no seu processo produtivo, da seguinte forma:

- 1) Soda cáustica: utilizada no processo produtivo para higienizar e esterilizar os vasilhames de cerveja e refrigerantes, impedindo alteração de composição e qualidade das bebidas em razão de impurezas.
- 2) Hipoclorito de sódio: produto químico utilizado no tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo. Água é o principal insumo do produto fabricado, e deve atender a exigências de qualidade e pureza fixadas pelos órgãos de vigilância sanitária e defesa do consumidor. Tornando essencial a participação do referido produto no processo produtivo da Contribuinte;
- 3) Álcool etílico: Utilizado na refrigeração do líquido cerveja/refrigerantes. Em processos de pasteurização. Fluido refrigerante utilizado na geração de ar refrigerado para envio aos processos que necessitem de redução da temperatura a níveis estabelecidos para viabilidade do processo produtivo.
- 4) Aditivo garante a integridade das embalagens, aditivo pré enxágue da lavadora de garrafas e aditivo para tratamento de água das torres: como o próprio nome discorre, são utilizados para garantir a integridade do produto final;
- 5) Gás liquefeito de petróleo – GLP: utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo;
- 6) Lubrificante esteira dicolube: utilizado nas esteiras da linha de envasamento;

Indica a existência de outros insumos que a perícia técnica poderá comprovar a indispensabilidade. Disserta sobre a sua ligação e consuntibilidade no processo produtivo,

reproduzindo os dispositivos da LC 87/96 e do RICMS/BA que se referem à possibilidade de utilização do crédito tributário, repisando o conceito de produto intermediário previsto na legislação federal e estadual, além de colacionar diversos julgados sobre o tema.

Defende que produto intermediário são todas as mercadorias que efetivamente se relacionam com a atividade fim do contribuinte, citando lição de Roque Antônio Carrazza e dispositivos do Regulamento do IPI, além de julgado do Tribunal Administrativo da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais para reforçar que os produtos objeto da autuação se encaixam nesse contexto, sendo consumidos diretamente e se desgastando no seu processo industrial.

Conclui requerendo o reconhecimento/declaração da improcedência total da exigência fiscal por inexistência das irregularidades apontadas na autuação.

Recebidos os autos, foram distribuídos a este relator para apreciação.

Em sessão realizada em 19/11/2021, o Procurador do Estado presente, Dr. José Augusto Martins Júnior, chamou a atenção que existem diversos processos que tratam de cobrança do ICMS sobre material utilizado no serviço de higienização de garrafas utilizadas no envase dos produtos que produz a Recorrente e que já foram encaminhados à PGE/PROFIS para parecer, considerando válido a uma nova provocação com o intuito de uniformizar o entendimento daquele órgão diante da existência de reiteradas decisões de tribunais a respeito do tema, em sentidos diversos.

Com base nisso, os Conselheiros da 1ª CJF deliberaram pela conversão do feito à PGE/PROFIS para que se manifestasse sobre a matéria.

Os autos retornaram com o parecer jurídico PGE de fls. 435-438v, após acolhido pela procuradora assistente (fl. 439). Em síntese, o parecer reproduz o conteúdo de um outro opinativo lançado no PAF correspondente ao AI nº 2328840004206, que também discutia a cobrança do imposto sobre material destinado ao serviço de higienização de garrafas utilizadas no envase dos produtos.

Após cotejar a discussão estabelecida naquele AI com a jurisprudência deste CONSEF e a legislação sobre a matéria, a PGE/PROFIS entendeu que a lógica aplicada pelo Conselho para decidir a matéria funciona bem em relação às linhas marginais e contínuas de produção, mas não seria completamente adequada aos produtos de higienização para envase, com características diversas de participação no processo produtivo. Por este motivo, conclui sugerindo que seja intimado o contribuinte para descrever de forma pormenorizada o processo de higienização e envase de seus produtos.

Em retorno a este relator para apreciação, o processo foi pautado em sessão suplementar para examinar a possibilidade de uma nova diligência. Entretanto, nesta sessão, os conselheiros deliberaram pelo indeferimento da proposta, haja vista que a 1ª CJF já julgou processo tratando da mesma matéria, levando em consideração o parecer da PGE em relação ao Auto de Infração nº 2328840004206 e das providências que dele decorreram, de modo a não justificar uma nova diligência em razão do seu resultado já ser conhecido.

Ademais, também se levou em consideração que, diferente do processo referente ao AI nº 2328840004206, o presente PAF já conta com a descrição detalhada das mercadorias utilizadas no processo produtivo, não se justificando a conversão em diligência.

## VOTO VENCIDO

A recorrente suscita preliminar de nulidade em razão do indeferimento do seu pedido de perícia. Contudo, entendo que a preliminar de cerceamento de defesa pelo indeferimento da realização de prova pericial, por sua vez, não deve ser acolhida. Enquanto o art. § 3º, do art. 123 do RPAF/BA estabelece uma **possibilidade** de solicitação de providência à parte, o art. 147 do mesmo diploma confere ao julgador a **prerrogativa** para indeferi-lo quando do exame do requerimento. Senão vejamos:

*Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da*

*notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação.*

...  
§ 3º *A depender da evidência de erros ou da complexidade da matéria em questão, a defesa poderá requerer a realização de diligência ou perícia fiscal, nos termos do art. 145.*  
...

**Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:**

...  
**II - de perícia fiscal, quando:**

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- c) a verificação for impraticável.*

§ 1º **A critério do órgão julgador**, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo.

§ 2º **O indeferimento do pedido de prova, diligência ou perícia será feito:**

**I - pelo relator**, quando este, individualmente, não houver acatado o pleito, devendo as razões do indeferimento serem enunciadas e fundamentadas na exposição do seu voto;

**II - pela Junta ou Câmara de Julgamento**, na fase de instrução do processo, caso em que:

- a) o indeferimento deverá ser consignado na ata da sessão em que o mesmo for declarado;*
- b) por ocasião da decisão da lide, o relator mencionará a ocorrência e os motivos do indeferimento no relatório do acórdão da decisão. (grifamos)*

Portanto, não se trata de direito subjetivo da recorrente, de maneira que o seu indeferimento não constitui nulidade, salvo se demonstrado que as razões para o indeferimento não se sustentam, o que não ocorreu, até porque também entendo que a solução da controvérsia não depende desta prova técnica ou conhecimento especial, a princípio, pois a classificação dos bens autuados deriva notadamente da distinção jurídica entre “produtos intermediários” e “material de uso e consumo” para fins de aproveitamento de crédito, em um primeiro momento.

Assim, dependendo da concepção que se adote acerca desses itens, a perícia não se revela necessária ou mesmo coerente, já que a investigação acerca do percentual de consumo ou indispensabilidade da participação no processo produtivo são hipóteses que somente se compatibilizam com uma específica compreensão sobre o tema em detrimento de outras. Afinal, se adotada noção em que a indispensabilidade ou o consumo não possuem relevância, não há razão para prova técnica.

A discussão nos autos diz respeito à regularidade dos créditos tomados e compensados e a inexistência de DIFAL a recolher, tendo a autuada defendido que os produtos considerados como material de uso e consumo pela autuação são, na verdade, produtos intermediários, utilizados em seu processo produtivo.

A autuação está acompanhada de relação com mais de 195 páginas dos itens que foram objeto de glosa de crédito, envolvendo os mais diversos produtos como barras, rolamentos, soda cáustica, anéis, juntas, retentores, rolamentos, correias, sensores, mangotes, suportes, fluidos, etc. A recorrente, desde a impugnação se dedica a defender que são, em verdade, produtos intermediários, elenca lista exemplificativa na qual menciona apenas soda cáustica, hipoclorito de sódio, álcool etílico, aditivos, GLP e lubrificante de esteira. Porém, apresentou com sua impugnação a ficha técnica de outros produtos, além desses indicados como exemplo em sua peça.

Nas fls. 252-315, por exemplo, são encontradas fichas técnicas dos seguintes produtos:

- ADITIVO P/ SODA CÁUSTICA; DIVO 660; DIVO 660 UNILEVER (FLS. 252-255);
- ADITIVO OPTISPERSE PO-5547; BOMBONA 50KG; BOMBONA 50KG 3M (FLS. 256-259);
- ADITIVO HIPOCLORITO; SÓDIO; LÍQUIDO; BOMBONAS 50KG VALLAIR (FLS. 260-263);



- DETERGENTE; ESPUMA ALCALINA; DIVERFOAM CA; DIVERFOAM CA UNILEVER (FLS. 264-267);
- ADITIVO BETZDEARBORN PQ-682 (FLS. 268-271);
- HIPOCLORITO; CÁLCIO; 65% (FLS. 272-275);
- DETERGENTE; ALCALINO CLORADO DIVOSAN TC86 (FLS. 276-279);
- DETERGENTE; DESENGORDURANTE; ALL CLEAN ; ALL CLEAN DIVERSEY LEVER BRASIL LTDA (FLS. 280-283);
- ÓLEO LUBRIFICANTE INDUSTRIAL; BOMBA PERISTÁLTICA; REDORDER; REF. 904143; 904143; BREDÁ; 904143 WATSON MARLOW BREDEL (FLS. 284-287);
- FILTRO; FILTRACOM; 595X595X95 MM (FLS. 288-291);
- CARVÃO ATIVADO; DENSIDADE 0,45-0,55; GRANULADO, 12X25 CINZAS (FLS. 292-295);
- LUBRIFICANTE ESTEIRA; DRY TECH; DRY TECH DIVERSEY LEVER BRASIL LTDA (FLS. 296-299);
- HIDRÓXIDO POTÁSSIO; POTÁSSIO; PA, PO, 1 KG; 3140-19 JT BAKER; 1050331000 MERCK S/A INDÚSTRIAS QUÍMICAS (FLS. 300-303);
- CLORETO POTÁSSIO; PA ACS; PO; FRASCO 500 G; HX0306-00018 HEXIS; 3040-01 JT BAKER; 1049360500 MERCK S/A INDÚSTRIAS QUÍMICAS (FLS. 304-307);
- SÓDIO; ACETATO TRIHIDRATADO PA EMBALAGEM 500,0G; 1062670500 MERCK S/A INDÚSTRIAS QUÍMICAS (FLS. 308-311);
- SACAROSE; PA; PO; BEM. 500G; 4072-01XX JT BAKER (FLS. 312-375).

Em acréscimo, a controvérsia também se destaca por envolver material utilizado no serviço de higienização de garrafas utilizadas no envase dos produtos que a recorrente produz e que, conforme parecer da PGE/PROFIS trazido aos autos, pode justificar uma análise distinta em relação à participação na produção.

Mantendo a coerência com posicionamentos que tenho externado em processos sobre o mesmo tema, entendo que assiste razão à recorrente, pois, comungo com a doutrina de Deonísio Koch, segundo o qual, antes da entrada em vigor da LC nº 87/96, existia uma visão mais restritiva da matéria, porque o Convênio ICM 66/88, que tratava provisoriamente sobre o regramento do imposto estadual por autorização do § 8º, do art. 34 do ADCT da CF/88, condicionava o direito ao crédito ao consumo e à integração da mercadoria ou produto adquirido no resultado final, como elemento indispensável à sua composição (art. 31, III do Convênio ICM 66/88), extrapolando até mesmo as disposições anteriores sobre a matéria, já que limitação desta amplitude parece não poder ser extraída do texto do § 3º, do art. 3º do Decreto-Lei nº 406/68.

A LC nº 87/96, ao passar a regular a matéria, tratou do assunto de forma mais aberta, considerando o crédito na modalidade financeira, e trazendo como restrição apenas a condição de estranha (alheia) ao objeto social do estabelecimento, além das vedações decorrentes da quebra do ciclo de tributação. Assim, o crédito seria devido em todas as operações de aquisição de produtos com vínculo direto ou indireto com o setor produtivo, independente se consumidos integral ou imediatamente ou se integrados ao produto.

Este, aliás, sempre foi o intuito da Lei Kandir, como se pode extrair da justificativa apresentada pelo Deputado Antônio Kandir, quando da apresentação do Projeto de Lei Complementar nº. 95, de 1996, que culminou na LC nº 87/96:

*“[...] O segundo ponto de inovação do projeto é o que permite o crédito do imposto referente a todas as mercadorias ou serviços que entram no estabelecimento, exceto os que digam respeito a atividades alheias ao escopo deste. Ainda hoje se faz a distinção entre crédito físico (concernente a mercadoria a serem revendidas ou que integram produto fabricado ou que se consomem no processo de fabricação) e crédito financeiro (que diz respeito a bens destinados ao ativo). O projeto abole a distinção, em primeiro lugar porque o não creditamento do imposto referente a bens do ativo permanente produz efeitos cumulativos que não se compadecem com*

*imposto deste tipo, nem com o texto constitucional e, em segundo lugar, porque torna o imposto mais compatível com sua função econômica. Em linhas muito gerais, passa-se de um imposto tipo produto bruto a um imposto tipo consumo, que pode tornar-se poderoso indutor de novos investimentos. [...]*”

Por esta perspectiva, ousa discordar do parecer jurídico da PGE/PROFIS de fls. 435-438v, que chega a mencionar o consumo “imediato e integral” do produto, no processo de industrialização, para possibilitar o seu creditamento. Entretanto, essa é uma característica que só se aplicava ao IPI enquanto vigente o regulamento estabelecido pelo Decreto nº 70.162/72, haja vista que o Decreto nº 83.263/79, que lhe sucedeu, não mencionava mais essa condição, como restou reconhecido pelo Parecer Normativo CST nº 65/1979, que orienta a discussão no âmbito federal.

Convém lembrar que, embora possuam muitas semelhanças, o IPI sucedeu o Imposto sobre o Consumo que era o objeto da Lei nº 4.502/1964, até o advento do Decreto-Lei nº 34/1966. O ICMS, por sua vez, sucedeu o antigo Imposto de Vendas e Consignações, tratado por último na Lei nº 4.784/1965, até a redefinição do sistema tributário nacional iniciada pela Emenda Constitucional nº 18/1965. Assim, nem tudo que é adequado para um também o é para o outro.

Em outras palavras, é preciso evoluir na interpretação do que se entende como *produtos intermediários* a fim de se adequar ao modelo normativo estabelecido pela Lei Kandir, que não mais contempla a restrição ao crédito que vigorava em momento anterior. Também não soa razoável se aproveitar da linha tênue que separa este conceito para o de *material de uso e consumo* para invocar o questionável marco temporal para aproveitamento de crédito estabelecido pelo art. 33 da LC nº 87/96.

O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, já há algum tempo tem proferido decisões neste sentido, cabendo destacar o AgInt no REsp 1486991/MT, por expor com clareza a mudança de entendimento:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PEDIDO DE NATUREZA DECLARATÓRIA. VIABILIDADE. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PARA AS OPERAÇÕES REALIZADAS NA VIGÊNCIA DA LC 87/96. ACÓRDÃO RECORRIDO CASSADO.*

*1. O Plenário do STJ decidiu que “aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (Enunciado Administrativo n. 2).*

*2. É assegurado ao contribuinte postular a declaração do direito à compensação tributária, inclusive na forma de creditamento, tendo esse provimento judicial efeitos meramente prospectivos que em nada impedem o fisco de fiscalizar o encontro de contas a ser realizado.*

***3. Enquanto vigorou o Convênio ICMS n. 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o direito de crédito estava restrito aos produtos intermediários que eram consumidos imediata e integralmente no processo industrial ou que integravam a composição do produto final.***

***4. A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes.***

*5. Hipótese em que o acórdão recorrido decidiu que os produtos intermediários que sofrem desgaste gradual ao longo do processo produtivo não dão direito a crédito de ICMS, mesmo em relação a operações já realizadas sob a égide da Lei Kandir, o que justifica a cassação do julgado, para que a apelação seja reapreciada, agora em conformidade com a orientação desta Corte Superior.*

*6. A questão referente à aplicabilidade da limitação temporal prevista no art. 33, I, da LC n. 87/1996, que é outra causa autônoma de objeção invocada pela Fazenda Pública perante as instâncias ordinárias, por não ter sido objeto de análise pelo acórdão recorrido, também deve ser apreciada, vez primeira, pelo Tribunal de origem, por ocasião do reexame da apelação, sob pena de indevida supressão de instância.*

*7. Agravo interno desprovido. (AgInt no REsp 1486991/MT, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/04/2017, DJe 21/06/2017)*

O mesmo entendimento vem sendo ratificado em **decisões ainda mais recentes da PRIMEIRA TURMA**, com o destaque por reconhecer o **direito ao crédito do ICMS relativo a bens intermediários, que tenham relação com o objeto social do contribuinte, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente**:

*TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.*

*1. A revisão da interpretação dada pelo Tribunal a quo sobre o conceito jurídico de bens intermediários para fins de creditamento de ICMS dispensa reexame de prova, o que afasta a aplicação do óbice de conhecimento estampado na Súmula 7 do STJ.*

*2. A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.*

*3. Agravo interno não provido.*

*(AgInt no REsp 1800817/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/08/2021, DJe 20/08/2021)*

*TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS ADQUIRIDOS INDISPENSÁVEIS À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. POSSIBILIDADE. REVISÃO FÁTICO-PROBATÓRIA. DESNECESSIDADE.*

*1. A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.*

*2. Hipótese em que a Corte local decidiu que o combustível adquirido para utilização na frota de veículos destinados à manutenção da rede de transmissão de energia elétrica não geraria crédito de ICMS à prestadora de serviço de transmissão de energia, conclusão em desalinho com o entendimento deste Tribunal Superior, uma vez que a manutenção das torres de transmissão constitui condição indispensável à atividade-fim da contribuinte.*

*3. Releva-se desnecessário o reexame dos fatos e das provas dos autos para se analisar a questão posta no recurso especial, em razão da matéria ser eminentemente de direito, além das premissas fáticas necessárias ao enfrentamento da temática serem incontroversas, o que afasta o óbice da Súmula 7 do STJ.*

*4. Agravo interno não provido. (AgInt nos EDcl no AREsp 1394400/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/10/2021, DJe 08/11/2021)*

É preciso reconhecer, por outro lado, que até o momento não há uma uniformização do entendimento pela Primeira Seção, que reúne as Turmas com competência para matéria de Direito Público, o que faz com que ainda seja possível encontrar decisões da SEGUNDA TURMA do STJ em sentido contrário, contudo, o exame de sua fundamentação revela que, em verdade, o entendimento jurisprudencial anterior à Lei Kandir vem sendo reproduzido de maneira irrefletida, sem a devida apreciação dos seus efeitos na sistemática do ICMS, com raras exceções como o REsp 1090156/SC (Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010), no qual também se reconheceu a nova concepção do creditamento dos produtos intermediários.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, não detém competência para apreciar a matéria, no ordenamento constitucional instaurado com a CF/88, pois, como já apontou repetidas vezes, a discussão é infraconstitucional, cujo exame passou a ser de competência do STJ, e ainda demandaria reexame de fatos e provas contidas no processo, o que seria inviável já que, se houvesse ofensa à Constituição nestes casos, seria indireta, reflexa. Neste sentido, por exemplo, confira-se o AI 460139 AgR, Rel. CARLOS VELLOSO, DJ 01/04/2005; AI 487301 AgR, Rel. GILMAR MENDES, DJ 03/02/2006; ARE 745785 ED, Rel. TEORI ZAVASCKI, DJe 24/02/2014; ARE 1121232 AgR, Rel. ROBERTO BARROSO, DJe 24/10/2018; ARE 1140831 AgR, Rel. EDSON FACHIN, DJe 08/10/2019; ARE 1279402 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 20/10/2020 e RE 1325829 AgR, Rel. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 06/12/2021.

Porém, a leitura apressada de alguns dos seus julgados pode conduzir à equivocada compreensão

de que o Excelso Pretório pacificou a tese da necessidade de integração física ao produto final ou, ainda, refutou completamente a hipótese de crédito financeiro, se considerarmos a redação final das ementas do RE 503877 AgR, Rel. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 05/08/2010; do AI 493183 AgR, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 07/10/2010; do AI 685740 AgR-ED, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 14/10/2010; do RE 447470 AgR, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 07/10/2010; do RE 540588 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 20/03/2013; do RE 604736 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 25/04/2013; do AI 617913 AgR-AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 26/09/2013 e do RE 689001 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 23/02/2018.

Trata-se, porém, de um reflexo do uso sem critério de ementas para fundamentar decisões, sem atentar para o inteiro teor da decisão que se propuseram a exprimir, de forma sintética. A análise do texto integral dos acórdãos acima citados revela que, em muitos deles, a referência à discussão sobre produtos intermediários constitui uma mera reprodução do que foi decidido na instância anterior, para depois negar prosseguimento ao exame do mérito por se tratar de matéria infraconstitucional ou ainda para afirmar que a sistemática de creditamento não decorre expressamente do princípio constitucional da não-cumulatividade, dependendo de legislação infraconstitucional.

Por outro lado, aqueles que aparentam até mesmo adentrar ao mérito da questão não fazem mais do que reproduzir as ementas de outros acórdãos que, por sua vez, também não apreciaram a matéria, seja porque decididos antes da entrada em vigor da LC 87/96, seja porque também cometem o equívoco de citar outras ementas aparentemente mal redigidas.

Observe-se, por exemplo, que o Min. Joaquim Barbosa profere voto com mesmo conteúdo no AI 493183 AgR, no AI 685740 AgR-ED e no RE 447470 AgR. Em todos eles, discorre sobre a sistemática do Convênio ICM-66/88, mencionando que o contribuinte não tinha direito de se creditar do imposto referente às aquisições de mercadorias destinadas ao uso, consumo e à integração do ativo fixo, no período anterior à LC 87/96, que adotou novas hipóteses, porém, conclui que “*a aplicação de sistema que use conceito próximo ao de crédito financeiro depende de previsão Constitucional ou legal expressa e, portanto, não pode ser inferido diretamente do texto constitucional para toda e qualquer hipótese de creditamento calcado na não-cumulatividade*” para negar provimento ao agravo regimental.

O Min. Dias Toffoli, por sua vez, assenta a afirmação categórica de que “*a aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS*” no RE 540588 AgR e no RE 689001 AgR. No seu inteiro teor, entretanto, o fundamento desta afirmação é **apenas** a remissão ao AI 418729 AgR, Rel. Carlos Velloso e AI 494188 AgR, no primeiro caso e ao RE 541166 AgR-segundo, Rel. Ricardo Lewandowski e ao RE 604736 AgR, cuja relatoria foi do próprio Min. Dias Toffoli, no segundo.

Contudo, o AI 418729 AgR se limita a rejeitar o agravo por entender que o acórdão recorrido estaria de acordo com o entendimento da Casa, remetendo a outros julgados do STF anteriores ao advento da Lei Kandir, ou seja, na vigência do Convênio ICMS 66/88 e, no AI 494188 AgR, negou-se provimento ao recurso porque a análise da matéria demandaria apreciação do contexto fático e de legislação infraconstitucional.

Por sua vez, no RE 541166 AgR-segundo, o voto do Min. Ricardo Lewandowski não aborda o crédito do imposto em relação a produtos intermediários, mas sim o entendimento de que o direito ao creditamento não decorre diretamente do texto constitucional, não sendo vedado à legislação infraconstitucional a sua implementação, o que teria ocorrido com a Lei Kandir, cuja constitucionalidade neste aspecto foi reconhecida pelo STF na ADI 2.325-MC/DF. E, para completar, no RE 604736 AgR, o voto do Min. Dias Toffoli também trata do surgimento do direito ao crédito em operações de ativo fixo e bens de consumo com a LC 87/96, sugerindo tratamento diferente aos produtos intermediários, sem fundamentar o entendimento mais uma vez, apenas repetindo a citação ao acima mencionado RE 541166 AgR-segundo, ou seja, **nenhum dos precedentes citados aborda a matéria para a qual são utilizados como fundamento**.

E não se trata de uma situação isolada, infelizmente. Os professores da FGV Direito Rio, Diego

Werneck Arguelhes e Leandro Molhano Ribeiro demonstram como a “jurisprudência do Supremo” pode ser enviesada, existindo casos em que uma *decisão monocrática*, ou seja, uma *posição individual*, sustenta toda uma cadeia de decisões posteriores das Turmas e do Plenário, em alguns casos, sem a necessária análise pelo colegiado do tema, apenas porque o Ministro relator se referiu a uma anterior decisão de sua própria autoria como “jurisprudência” ou “precedente”, em seu voto, e não houve o cuidado de seus pares em verificar a sua origem, como se pode observar no artigo intitulado “O Supremo Individual: mecanismos de atuação direta dos Ministros sobre o processo político”, (*Revista Direito Estado e Sociedade*, n. 46, p. 121-155, jan/jun 2015. Disponível em: <https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/781>).

É ainda mais curioso que, na ADI 2.325-MC/DF (Rel. Min Marco Aurélio, DJ 06/10/2006), citada em muitos dos acórdãos acima mencionados, prevaleceu a divergência apresentada pelo Min. Ilmar Galvão e que foi acompanhada pelo Min. Carlos Velloso, em voto vista do qual se pode extrair a seguinte conclusão *in verbis*:

*“Na forma do estabelecido no art. 155, § 2º, XII, c, da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. A Lei Complementar nº 87, de 1996 (Lei Kandir), estatuiu que o crédito do ICMS referente à aquisição do ativo permanente poderia ser aproveitado, e aproveitado de uma só vez, integralmente; estatuiu, também, que o crédito do ICMS referente à energia elétrica poderia ser aproveitado sem restrições; e estatuiu, mais, que o crédito do ICMS referente a telecomunicações poderia ser utilizado sem restrições.*

*A lei complementar assim dispôs, porque a norma constitucional, art. 155, § 2º, I, não impede que o legislador ordinário conceda mais. O que não pode fazer é conceder menos, na interpretação do texto constitucional. Noutras palavras, competindo ao legislador ordinário, mediante lei complementar, disciplinar o regime de compensação do imposto – C.F., art. 155, § 2º, XII, c – pode ela adotar interpretação mais benéfica ao contribuinte.*

*E foi o que aconteceu com a Lei Complementar 87/96.*

*Sobreveio, então, a Lei Complementar nº 102, de 11.7.2000, que alterou dispositivos da Lei Complementar 87/96, estabelecendo: a) o crédito de ICMS referente a aquisição de ativo permanente, deverá ser aproveitado em 48 parcelas; b) o crédito de ICMS referente à energia elétrica passível de aproveitamento é somente aquele decorrente do consumo no processo de industrialização ou em operações que resultarem em exportação, na proporção do volume exportado; c) o crédito de ICMS referente a telecomunicações poderá ser aproveitado somente naquelas empresas que prestarem serviços da mesma natureza ou quando o consumo resultar em exportação, na proporção do volume exportado.*

*Assim posta a questão, força é convir que foi a Lei Complementar nº 87/96 que permitiu o crédito relativo à entrada de bens destinados ao consumo ou ativo permanente, permitindo a adoção do crédito financeiro. Em suma: à lei complementar cumpre disciplinar o regime de compensação do imposto (C.F., art. 155, § 2º, XII, c). Fê-lo, então, a Lei Complementar 87/96, permitindo o crédito financeiro. Ora, se é na lei complementar que estava a possibilidade do crédito financeiro e não na Constituição, lei complementar subsequente poderia alterar a antecedente. E foi o que aconteceu: a Lei Complementar 87/96 simplesmente foi alterada pela Lei Complementar 102/2000.”*

A ação, como fica claro, não se relacionava aos *produtos intermediários*. Mas, a fundamentação do voto divergente, que prevaleceu, muito mais reforça o entendimento aqui demonstrado, no sentido de que a Lei Kandir adotou a sistemática de crédito financeiro também para essas mercadorias, do que a rechaça, de forma que as decisões posteriores daquela Corte não são capazes de afastar esta percepção, sobretudo porque sequer possuem fundamentação válida, uma vez que, segundo o art. 489, § 1º, inciso V do CPC, “*não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos*”.

Outrossim, destaco que o raciocínio também pode ser verificado em recente acórdão da Terceira Câmara Cível do TJ/BA, **publicado em 02/06/2021**, conforme ementa abaixo transcrita:

*APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CABÍVEL CREDITAÇÃO. PERÍCIA QUÍMICA REALIZADA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA.*

*1. Consoante assentado no STJ, no hodierno aresto retromencionado, “A Lei Complementar n. 87/1996*

*modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial”.*

2. Laudo pericial químico determinado pelo juízo constatou que os itens constantes do auto de infração impugnado, com exceção do sensor, se configurariam produtos intermediários, passíveis, portanto, de creditação.

3. Recurso conhecido e não provido. (Classe: Apelação, Número do Processo: 0175473-41.2007.8.05.0001, Relator(a): MARIELZA MAUES PINHEIRO LIMA, Publicado em: 02/06/2021)

O voto condutor, aliás, destacou expressamente:

***“A legislação baiana não traz, de modo expresso, a necessidade de que a mercadoria seja totalmente consumida ou desgastada ao final de cada ciclo do processo produtivo para que seja considerada produto intermediário e, por conseguinte, constituir crédito fiscal.”*** (negrito do original)

Apesar disso, a pesquisa da jurisprudência sugere que o Poder Judiciário tem abordado a matéria de maneira possivelmente equivocada, já que o mais comum é encontrar decisões que reconhecem como produtos intermediários aqueles que são assim identificados por um perito judicial, sendo que, a meu ver, não há necessidade de perícia técnica se adotado o entendimento de que o regime jurídico do ICMS sobre a matéria foi alterado pela Lei Kandir, ou seja, a realização de perícia em ações judiciais sobre a matéria, por si só, já contém implícita uma preconcepção de produtos intermediários que mais se adequa ao regramento anterior.

Ademais, de acordo com a doutrina atualizada, os materiais de uso e consumo são aqueles empregados na atividade-meio do estabelecimento os quais identifica como materiais de apoio administrativo, citando como exemplo os de expediente, limpeza, segurança, entre outros que não se relacionam diretamente com o setor produtivo, servindo apenas como facilitador do funcionamento desta atividade (KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: teoria e prática*. 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2020. pp. 347-349).

Consequentemente, entendo que os produtos objetos da autuação não são alheios à atividade do estabelecimento e nem restou demonstrado que se relacionam exclusivamente com sua atividade-meio para que possam ser classificados como material de uso e consumo. Logo, devem ser reconhecidos como produtos intermediários, o que impõe a improcedência da autuação.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reconhecer a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## VOTO VENCEDOR

Peço vênha ao nobre Relator para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se refere à interpretação dada à Lei Complementar 87/96, nos termos em que segue.

Embora admita a divisão da jurisprudência a respeito do assunto, asseverou, o nobre Relator, que a LC 87/96 teria inaugurado o entendimento de que a não cumulatividade é do tipo “*crédito financeiro*”, conforme excerto abaixo.

*“A ação, como fica claro, não se relacionava aos produtos intermediários. Mas, a fundamentação do voto divergente que prevaleceu muito mais reforça o entendimento aqui demonstrado, no sentido de que a Lei Kandir adotou a sistemática de crédito financeiro também para essas mercadorias* (grifo acrescido), ...”

A leitura do caput do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 pode, efetivamente, dar-nos a impressão de que o sistema lá adotado contemplaria o direito ao crédito de forma ampla e abrangente, conforme se lê abaixo.

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

É preciso, todavia, que o intérprete avance na leitura da lei, com vistas a alcançar o disposto no inciso I do art. 33, para perceber que permanece a vedação ao crédito relativa aos materiais de uso/consumo, conforme abaixo.

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

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033 (grifo acrescido).*

...”

Assim, com todo o respeito àqueles que sustentam a existência do regime jurídico do crédito financeiro, tal conclusão contraria frontalmente o texto da lei, na medida em que ignora solenemente a restrição lá imposta.

E não se diga que os materiais de uso/consumo se enquadrariam no conceito de “*mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento*” (previsto no § 1º, do art. 20 da LC citada), pois tal afirmativa não tem respaldo em qualquer norma vigente na legislação do ICMS, nem, muito menos, em qualquer artigo doutrinário relativo à matéria.

De fato, afastada a ideia do crédito financeiro (por afigurar-se *contra legem*) a questão crucial reside em delimitar-se o conceito de “*produtos intermediários*” vis-à-vis o de “*material de uso/consumo*”, sem o que qualquer esforço hermenêutico corre o risco de esbaldar-se no vazio, sem eco na jurisprudência dos tribunais superiores.

A exclusão da possibilidade de crédito relativa aos materiais de uso/consumo é reveladora de que 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 AGRADO 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 SUÇO 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.

É possível notar que as infrações se relacionam entre si, tendo decorrido a primeira de “*utilização indevida de crédito fiscal, referente à aquisição de material de uso e consumo*”, enquanto que a segunda infração exige o ICMS decorrente da “*diferença entre as alíquotas internas e interestaduais*”, nessas mesmas aquisições, quando oriundas de fora do Estado.

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

Considerando que a não-cumulatividade, configurada no microssistema brasileiro de ICMS, é do tipo “crédito-físico” (como já dito), impõe-se a conclusão de que o creditamento admitido, na área industrial, limita-se àqueles itens que se incorporam diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aqueles decorrentes de uma apropriação mediante rateio.

De fato, a integração física ao produto acabado foi, e continua a ser, a pedra de toque a definir a possibilidade de se creditar nas aquisições de mercadorias destinadas a estabelecimentos industriais. Nesse sentido, o RICMS/12 definiu, em seu art. 309, inciso I, alínea “b”, o critério para apropriação de créditos, na área industrial, da forma abaixo.

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

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

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

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



texto regulamentar.

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

Noto que o Sujeito Passivo se insurgiu especificamente apenas em relação à “soda cáustica”, “hipoclorito de sódio”, “Álcool Etilico” “aditivos”, e “GLP”. Passo, assim, ao exame de cada uma dessas mercadorias, analisando o seu uso no estabelecimento autuado.

Quanto à “soda cáustica”, segundo o sujeito passivo é *“utilizada ... para higienizar e esterilizar os vasilhames de cervejas e refrigerantes, ...”*. Não se incorpora, portanto, ao produto acabado, com o qual sequer tem contato, não podendo propiciar, consequentemente, direito ao crédito.

Quanto ao hipoclorito de sódio, é *“... utilizado na assepsia e sanitização dos equipamentos dosadores”*. Segundo a Recorrente, seu uso estaria ligado também 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, cuja integridade se busca alongar com o uso de tais materiais.

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

Quanto ao “álcool etílico”, é utilizado como fluido refrigerante para geração de ar refrigerado, permanecendo em circuito fechado, sem nenhum contato com o produto final.

Quanto aos aditivos, possuem usos diversos, desde *“tratamento da água industrial”*, até *“tratamento de água das caldeiras”*, passando também por *“limpeza e assepsia das garrafas retornáveis”*. Abordo-os de forma especificada, conforme segue.

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

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

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

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

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

Quanto ao “ADITIVO GARANTE A INTEGR EMB FOODPRO”, trata-se de enzima que melhora o rendimento das proteínas, destinado à melhoria do sabor. Este aditivo deve ser tratado como matéria-prima, merecendo acolhimento a tese recursal neste ponto. Deve, portanto, propiciar o direito ao crédito. Acolho a alegação recursal neste ponto.

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

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

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

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

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

Entendo, por conseguinte, que Infração 01 é parcialmente procedente, no montante de R\$ 2.398.090,44, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

Não podendo propiciar o direito ao creditamento, tais itens, com as exceções já identificadas, devem ensejar o recolhimento do diferencial de alíquotas. A Infração 02 é também Parcialmente Procedente, ficando reduzida a R\$1.618.334,08, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MÊS	INFRAÇÃO 01 CRÉDITO INDEVIDO	INFRAÇÃO 02 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS
jan/17	R\$ 89.006,83	R\$ 71.374,08
fev/17	R\$ 74.121,91	R\$ 48.879,25
mar/17	R\$ 74.555,35	R\$ 52.779,18
abr/17	R\$ 69.933,74	R\$ 54.280,33
mai/17	R\$ 81.693,47	R\$ 51.687,58
jun/17	R\$ 106.763,75	R\$ 94.199,70
jul/17	R\$ 85.827,85	R\$ 80.867,00
ago/17	R\$ 82.848,36	R\$ 65.350,30
set/17	R\$ 68.092,11	R\$ 36.583,03
out/17	R\$ 91.832,37	R\$ 66.617,65
nov/17	R\$ 76.647,38	R\$ 45.586,95
dez/17	R\$ 120.474,79	R\$ 52.641,21
jan/18	R\$ 94.185,26	R\$ 50.180,09
fev/18	R\$ 100.371,68	R\$ 76.496,15
mar/18	R\$ 103.906,38	R\$ 57.999,16
abr/18	R\$ 101.129,02	R\$ 69.429,87
mai/18	R\$ 132.018,12	R\$ 105.051,75
jun/18	R\$ 136.341,62	R\$ 71.238,68
jul/18	R\$ 142.768,02	R\$ 89.303,71
ago/18	R\$ 144.681,52	R\$ 116.062,49
set/18	R\$ 114.747,23	R\$ 86.055,31
out/18	R\$ 102.182,13	R\$ 59.664,39
nov/18	R\$ 103.066,10	R\$ 49.896,67
dez/18	R\$ 100.895,45	R\$ 66.109,55
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 2.398.090,44</b>	<b>R\$ 1.618.334,08</b>

Dou, portanto, PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reduzir o valor lançado para R\$4.016.424,52, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS
1	R\$ 2.398.090,44
2	R\$ 1.618.334,08
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 4.016.424,52</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206973.0001/21-9, lavrado contra **AMBEV S. A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.016.424,52**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de julho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS