

A.I. Nº - 276890.0007/20-0  
AUTUADO - NORSA REFRIGERANTES S.A.  
AUTUANTE - HÉLIO ANTÔNIO MEDIANO  
ORIGEM - DAT SUL / IFEP  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 25/05/22

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0073-02/22-**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. **a)** Aquisição de mercadorias que se caracterizam como material para uso ou consumo no estabelecimento, com apropriação indevida dos créditos fiscais. Infração 01 subsistente. **b)** Utilizou crédito de mercadorias que são caracterizadas como itens de uso e consumo, tendo a autuada considerado como insumos. Deve-se observar os aspectos da essencialidade, especificidade e o seu emprego no processo de fabricação. Excluídos os itens que são essenciais, específicos e são consumidos no processo fabril. Refeitos os cálculos de ofício. Infração 02 parcialmente subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado o não pagamento do imposto relativo a aquisições de bens destinados a uso/consumo do estabelecimento. Infração 03 subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração reconhecida. Indeferido o pedido de perícia com base no art. 147, inc. II, alínea “b” do RPAF/99. Indeferido o pleito de relevação ou redução da multa, com base no art. 147, incisos I e II do RPAF/99. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado em 24/09/2020, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 167.743,93, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas:

**INFRAÇÃO 01 – 01.02.02** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, para os fatos ocorridos em janeiro a maio, e agosto a dezembro de 2017. ICMS no valor histórico de R\$ 78.346,17, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 29, § 1º, inc. II e art. 53, inc. III da Lei nº 7014/96.

Informa o autuante: “A empresa adquiriu Eucatex e os utiliza uma parte para comercialização e a outra acompanha a embalagens e retornam para Empresa, portanto esta parte que retorna configura-se como material de uso ou consumo. Observando que os Eucatex que saíram para

*comercialização, com débito do imposto, estes débitos foram abatidos do estorno de créditos cobrados na infração. ”.*

**INFRAÇÃO 02 – 01.02.02** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, para os fatos ocorridos em janeiro a dezembro de 2017. ICMS no valor histórico de R\$ 56.623,97 mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 29, § 1º, inc. II e art. 53, inc. III da Lei nº 7014/96.

O autuante complementa: “*A Empresa adquiriu várias mercadorias e as classificou como ‘matéria prima’. Sendo na verdade materiais de uso ou consumo, como pode ser verificado na planilha anexada ao processo que a Empresa respondeu onde e como cada mercadoria é utilizada.*”

**INFRAÇÃO 03 – 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, para os fatos ocorridos em janeiro a junho e agosto a novembro de 2017. ICMS no valor histórico de R\$ 12.023,54 mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 04 - 16.01.02** - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal, para irregularidades apuradas em janeiro a novembro 2017. Multa de 1% sobre o valor de cada operação no total de R\$ 18.345,91, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 05 - 16.01.06** - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, para irregularidades apuradas em dezembro 2017. Multa de 1% sobre o valor de cada operação no total de R\$ 2.404,34, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 95 a 127, onde inicialmente demonstra a tempestividade da defesa, relata os fatos, transcreve as infrações e aponta como ponto central da acusação, o fato de o autuante ter classificado os materiais adquiridos como de uso e consumo, glosando o aproveitamento do crédito oriundo dessas aquisições.

Contesta a autuação com base na planilha que a embasa, onde diz que o Fisco pretendeu vedar os créditos relativos às chapas Eucatex, destinadas ao empilhamento e transporte dos produtos por ela fabricados, conforme indicações do próprio fabricante.

Argumenta que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 20, § 1º, define que apenas as mercadorias referentes à atividade fim do contribuinte dariam direito a créditos fiscais de ICMS, como é o caso das chapas Eucatex. Assim, entende equivocada a infração, em considerar tais produtos como materiais de uso ou consumo, quando em verdade, participam do processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, sendo, portanto, autorizada a tomada e utilização de crédito.

Explica que as chapas Eucatex listadas pela fiscalização são indispensáveis e consumidas exaustivamente no seu processo produtivo, sem qualquer outra destinação, uma vez que os produtos fabricados são empilhados, movimentados internamente, armazenados e vendidos/transportados com o auxílio destas chapas, que estabilizam as cargas de mercadorias e facilitam seu manuseio, estando intimamente ligados à logística da produção, participando do seu processo produtivo.

Repisa que todas as chapas adquiridas são utilizadas no processo fabril e tem seu custo considerado no preço do produto final ao cliente, que sofre a efetiva tributação pelo ICMS, devendo ser

assegurada a apropriação do crédito no momento de sua aquisição, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Argumenta que quando o custo do Eucatex não é embutido no preço do produto final, sua saída do estabelecimento é realizada com a devida tributação do ICMS, como bem reconhecido pela fiscalização, seguida de respectiva baixa no estoque, o que, por si só, já descaracteriza a sua classificação como uso e consumo.

Destaca que os materiais de uso e consumo se caracterizam por não se agregarem fisicamente ao produto final, sendo utilizados nas atividades de apoio administrativo, a exemplo de papéis para escritório, lâmpadas para utilização nos prédios administrativos etc., já os materiais utilizados diretamente na produção são caracterizados por serem imprescindíveis na produção.

Reafirma que os produtos autuados estão intrinsecamente ligados ao seu processo produtivo, pois sem eles, o ciclo de produção, que termina com a entrega das mercadorias, restaria prejudicado. Ou seja, apesar de não integrarem fisicamente o produto, são indispensáveis no processo produtivo.

Argui que se as chapas de madeira são utilizadas no acondicionamento do produto fabricado, não são destinadas ao uso e consumo do estabelecimento e destaca que o escoamento da produção é realizado através desses materiais autuados, portanto, não podem ser considerados bens alheios à atividade principal do contribuinte.

Conclui que os produtos autuados são materiais adquiridos para utilização no acondicionamento das bebidas fabricadas, sendo essenciais no processo produtivo para que a mercadoria chegue ao seu destino em perfeitas condições de uso.

Ressalta que a fabricação das bebidas ficaria inviabilizada, caso não fossem usados os materiais de transportes, os quais são adquiridas com a respectiva contabilização em estoque. Assim, entende que no máximo o autuante poderia pretender caracterizar as chapas de madeira como um produto intermediário, porquanto são indispensáveis ao seu processo industrial, o que, da mesma forma geraria ao contribuinte o direito ao crédito, mas jamais utilizado como produto de uso e consumo.

Pontua que o Superior Tribunal de Justiça reconheceu como insumo todo produto adquirido vinculado à atividade do estabelecimento, não havendo necessidade de que eles integrem o produto final. Isso quer dizer que o insumo não necessariamente precisa integrar química ou fisicamente o produto final, sendo necessária apenas, a sua utilização na atividade-fim da empresa.

Nesse sentido, transcreve ementas e trechos dos votos proferidos em tribunais superiores, como o REsp 1175166/MG Recurso Especial 2010/0003748-2, Relator Ministro Herman Benjamin, julgamento em 16/03/2010; STJ, AgInt no REsp 1486991/MT, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 27/04/2017 e STJ, REsp 1246317/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/05/2015.

O que caracteriza o produto como intermediário, afirma ser o desgaste, o consumo contínuo, gradativo, progressivo, seja ele físico ou químico, desde o início de sua utilização no processo produtivo, até a sua inutilização, por força de sua finalidade específica no processo industrial, que é o caso, pois as chapas autuadas são utilizadas no cumprimento das etapas do processo industrial, sendo lógico que integra o custo da produção dos bens fabricados, que sofrem a incidência do ICMS quando da venda. Por essa concepção, torna-se improcedente a acusação de crédito indevido.

Conclui que a percepção do que vem a ser insumo/produto intermediário é questão complexa que, ao contrário do realizado pelo Fisco, deve levar em conta concretamente a atividade desenvolvida por cada contribuinte, verificando quais os produtos a ela são essenciais e indispensáveis para, a partir daí, e por exclusão, indicar quais aqueles destinados unicamente ao seu uso ou consumo. Trata-se, pois, de verificação casuística, sem fórmula pré-estabelecida, como a incorretamente utilizada pelo Fisco, quando da autuação fiscal.

Afirma poder se creditar do valor do imposto pago na aquisição das caixas de papelão utilizadas para acondicionar as mercadorias que fabrica, até porque essas operações são regularmente

tributadas, em observância ao princípio constitucional da não-cumulatividade previsto no art. 155, § 2º da Constituição Federal e nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Sinaliza que em outras autuações o Fisco lhe acusou de realizar o estorno do débito de forma equivocada para os “*materiais de embalagem – Eucatex*”, como se verifica no Auto de Infração nº 232884.0018/17-7.

Acrescenta que dessa forma, não pode a fiscalização ora entender que o contribuinte não pode se creditar das aquisições de Eucatex e ora questionar o estorno dos débitos dos referidos produtos, indicando que concorda com o creditamento inicial.

Aponta que assim procedendo, são dois pesos e duas medidas que não podem permear a relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte, devendo-se utilizar apenas um critério ou interpretação para as operações com as chapas de madeira em questão.

Defende que por tais razões, há de ser reformada a decisão recorrida para se reconhecer que os itens autuados (Eucatex) não são materiais de uso e consumo, não havendo qualquer impeditivo para a utilização do crédito do ICMS.

Argui a improcedência das infrações 02 e 03, argumentando que a exigência fiscal se lastreia na pretensa irregularidade por utilização de crédito de ICMS, bem como pela falta de recolhimento do imposto referente à diferença de alíquota, quando da aquisição de mercadorias, consideradas pelo Fisco como de uso e consumo.

Sinaliza que este entendimento do Fisco é um equívoco da autuação, pois, em verdade os produtos listados são intermediários, que participam de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, autorizando, não só a tomada e utilização de crédito, mas, também a não exigência da diferença de alíquota.

Escreve que os produtos intermediários listados pela fiscalização são indispensáveis e de uso exclusivo no seu processo produtivo sem qualquer outra destinação em seu empreendimento, conforme pode ser observado pelo parecer de utilização de materiais em anexo - Doc. 05, cujas informações estão resumidas na tabela plotada. Acrescenta que a ausência de qualquer deles influencia diretamente na composição e na qualidade dos produtos finais, conforme observa-se no Laudo Técnico - Doc. 06 e estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo e sem eles o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade.

Destaca que no caso dos autos, além de estar se falando em produção de alimento (bebidas da marca Coca-Cola), o que por si só, justifica a utilização de produtos que garantam a higienização em toda linha de produção, deve-se considerar a imposição de normas rigorosas por parte da Vigilância Sanitária em relação à higienização de tudo que envolve a produção de gêneros alimentícios (Portarias SVS/MS 326/97 e 540/97), como, por exemplo, a lavagem (e seus agentes), higienização dos recipientes que conterão o produto final (bebidas) e lubrificação dos equipamentos, de modo a impedir que impurezas e elementos externos altere sua composição e qualidade.

Complementa que são exatamente nessas etapas em que são consumidos os produtos autuados. E mesmo que não façam parte diretamente da composição do produto acabado, não há como descharacterizá-los como insumos intermediários para reclassificá-los como bens de uso ou consumo, como pretende o Fisco.

Chama a atenção para o fato de que na mesma linha de produção na qual se fabrica a Coca-Cola, por exemplo, são fabricadas também outras bebidas como Fanta, Kuat etc. Assim, ao encerrar a fabricação de um tipo de bebida, toda a linha de produção é submetida a um rigoroso processo de higienização, para retirar vestígios do produto anterior e preparar o maquinário para a próxima bebida. Ou seja, ao iniciar cada ciclo produtivo de um determinado produto, é preciso higienizar os equipamentos para que não ocorra contaminação e, com isso, comprometer a qualidade do

produto fabricado. Os produtos adquiridos são consumidos nas etapas do processo industrial, conforme se depreende dos Manual Técnico, já anexado.

Registra que se tais elementos não interferissem diretamente na composição e características essenciais do produto final, não seriam objeto de regulamentação da ANVISA, donde se conclui tratar-se de insumos da produção, ainda que não se incorporem definitivamente ao produto final.

Explica mais uma vez o que considera bens de uso e consumo e reafirma não serem a hipótese dos produtos autuados, conforme planilha e documentos/laudos acostados - Docs. 05 e 06. Assim, conclui não puder se negar, por exemplo, a utilidade dos lubrificantes de esteiras, dos sanitizantes das garrafas ou dos produtos utilizados para correção do pH da água, sendo evidente que esses itens são utilizados diretamente na produção, não possuindo características de uso e consumo, como faz crer o autuante.

Repete que os produtos autuados são essenciais às etapas da cadeia de produção (lavagem, higienização, esterilização de vasilhames e lubrificação), portanto, insumo intermediário da cadeia produtiva, não são materiais de uso ou consumo, como pretende classifica-los o fiscal, gerando, necessariamente, o direito à utilização do crédito do ICMS e a não exigência de diferencial de alíquota, nos termos do art. 309, inc. I, alínea “b” do RICMS/2012, art. 20, da Lei Complementar nº 87/96 e art. 155, inc. II, § 2º, inc. I da Constituição Federal.

Toma como exemplo a SODA CÁUSTICA, e aponta ser esclarecedora a conclusão do estudo realizado pela CETESB – Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental da Secretaria do Meio Ambiente do Governo do Estado de São Paulo, sobre a produção de bebidas. - Doc. 07, onde no tópico que trata da produção de refrigerantes se indica duas etapas essenciais, sem as quais não há o fabrico do produto, quais sejam: (i) a diluição e carbonatação; e (ii) a lavagem de garrafas, apontando a soda cáustica como insumo dessa etapa da cadeia produtiva, trecho transscrito.

Conclui que sendo o envase ou engarrafamento de refrigerantes uma das etapas do processo fabricação e sendo a soda cáustica utilizada nessa etapa, não há que se negar a sua característica de insumo, fato confirmado pelo estudo, cujo entendimento diz já encontrar linha de solução não só no âmbito do judiciário, mas também na esfera administrativa.

Cita como exemplo, no âmbito administrativo, a determinação de diligência solicitada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF na apreciação do Auto de Infração 0 também contra si lavrado, no qual se discutiu o mesmo caso do presente processo, “*para que seja verificada ‘in loco’, a partir da observação do processo fabril, a descrição da participação de cada um dos produtos relacionados*” - Doc. 08, cujo resultado, afirma que não poderia ser outro, senão o de que os produtos autuados não se tratam de materiais de uso e consumo, mas sim de insumos e materiais intermediários, trecho transscrito.

Traz ainda, como suporte aos seus argumentos, julgados do CONSEF, sobre a matéria, Acórdão CJF nº 0186-11/02 e CJF nº 0163-11/18, cujas ementas transcreve.

Acrescenta no mesmo sentido, o entendimento do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco – TATE, que vem julgando improcedente o lançamento fiscal e garantindo o crédito quanto à aquisição de produtos utilizados no processo industrial e do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo que reconheceu o direito ao crédito de ICMS de produtos intermediários que não se incorporam ao produto final, mas que são destinados a atividade fim do estabelecimento, reproduzindo diversas ementas.

Complementa que também o Poder Judiciário, através de sentença proferida nos autos da Ação Anulatória de Débito Fiscal nº 0549318-86.2014.8.05.0001, em trâmite na 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, objetivando a desconstituição de Auto de Infração nº 269358.0014/12-5, que trata de questão idêntica à essa discutida, entendeu pela procedência do pedido, anulando o Auto de Infração, diante da essencialidade do produto para a sua atividade - Doc. 09, sentença transcrita.

Mostra que em caso idêntico, nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 200750100616 (apenso à Execução Fiscal nº 200750100142), em trâmite junto à 2ª Vara Cível da Comarca de Estância/SE, foi

produzido laudo pericial que concluiu, sem margem para dúvidas, que os elementos tidos pelo Fisco como materiais de uso ou consumo, são verdadeiros insumos, produtos intermediários, de sua atividade, ementa copiada.

Conclui que dos precedentes trazidos, vê-se que o entendimento das esferas administrativa e judicial segue no sentido de que o direito ao crédito de ICMS é assegurado aos produtos intermediários que sejam efetivamente empregados no processo de industrialização, mostrando-se imprescindíveis à atividade empresarial.

No caso concreto, mesmo que não façam parte diretamente da composição do produto acabado, ante a sua condição de elemento essencial e indispensável à produção de gêneros alimentícios, não há como descaracterizar os itens autuados como insumos intermediários para reclassificá-los como bens de uso ou consumo. Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça proferido no Resp 1.175.166/MG, cuja ementa reproduz.

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

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

Transcreve ementa do citado julgamento além de outros ocorridos no STJ: AgInt no RESP 1486991/MT, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 27/04/2017 e Resp 1246317/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/05/2015.

Relembra ser uma indústria do gênero alimentício, obrigada a seguir os regulamentos da ANVISA, nos termos das Portarias SVS/MS 326/97 e 540/97, a exemplo do que acontece quanto à lavagem (e seus agentes) e higienização dos recipientes que conterão o produto final (bebidas), de modo a impedir que impurezas e elementos externos alterem sua composição e qualidade, tudo visando a garantir a composição dos produtos finais, suas qualidades químicas e para consumo, fato que evidencia a essencialidade e a imprescindibilidade dos produtos autuados para o desenvolvimento da sua atividade econômica.

Pontua que a característica do produto como intermediário é o desgaste, o consumo contínuo, gradativo, progressivo, seja ele físico ou químico, desde o início de sua utilização no processo produtivo, até a sua inutilização, por força de sua finalidade específica no processo industrial. Por essa concepção torna-se improcedente a acusação de crédito indevido e nesse sentido os produtos listados no lançamento encaixam-se, porque são consumidos diretamente e se desgastam no seu processo industrial, sendo indispensáveis ao fabrico de refrigerantes, gerando, pois, direito a crédito.

Recorre ao princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º da Constituição Federal e nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, para concluir que tem direito ao uso do crédito fiscal do ICMS pago na aquisição dos produtos destinados estritamente a integrar e viabilizar as etapas do processo de industrialização e produção de refrigerantes. Assim, não admitir a natureza de produtos intermediários arrolados no Auto de Infração, o impedindo de creditar-se do ICMS decorrente de suas aquisições, representa verdadeira violação ao princípio constitucional da não-

cumulatividade e aos demais preceitos, o que denota a total improcedência do Auto de Infração, ora impugnado.

Referindo-se a multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal, aponta duas razões que afastam a possibilidade de sua aplicação em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

Explica que referente ao primeiro ponto, a aplicação das penalidades depende da demonstração pelo Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso. Reitera que aqui discute-se a possibilidade de gozo de legítimo crédito fiscal, decorrente da aquisição de insumos intermediários, os quais não geram, também, o dever de recolhimento do ICMS-DIFAL. Ou seja, longe de haver fraude ou dolo praticado pelo contribuinte, pois seu procedimento tem amparo na mais lídima boa-fé e na legislação vigente.

Conclui que inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Quanto a segunda questão, diz que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, inc. IV, da Constituição Federal e há muito defendido pela doutrina, objeto de pacífica jurisprudência do STF, que em vários julgados assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proportionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco.

Pontua que o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco.

Assim requer, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável, entre 20% e 30%.

Argui que deve ser levado em consideração o benefício da dúvida, com base no art. 112, do CTN, claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal.

Sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

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

O autuante prestou a informação fiscal às fls. 335 a 341, onde inicialmente registra que a autuada reconheceu as infrações 04 e 05 realizando o pagamento das mesmas e defendeu as demais.

Lembra que na infração 01, a defesa informa que as placas de Eucatex são destinadas ao empilhamento e transporte dos produtos por ela fabricados, não são materiais de uso e consumo e que por isso os créditos poderiam ser utilizados.

Na infração 02 alega que os produtos listados na fl. 49, não são materiais de uso e consumo e que por isso os créditos poderiam ser utilizados e na 03 alega que os itens que compõe a infração 02 não são materiais de uso e consumo, consequentemente não há o que ser cobrado de diferença de alíquotas.

Com relação à infração 01 pontua que já foi informado na Descrição dos Fatos como a empresa utiliza as placas de Eucatex, caracterizando-os como materiais de uso e consumo. Salienta que teve

o cuidado de retirar do valor cobrado na infração os produtos que foram comercializados pela empresa, conforme a planilha, fl. 10.

Explica que o material para uso e consumo é aquele usado nas atividades comerciais, operacionais ou administrativas da empresa, desde que não se agregue fisicamente ao que está sendo produzido, como por exemplo o café consumido no escritório, papéis, canetas, marca texto utilizados internamente pela equipe, ou, a graxa de alguma máquina da produção.

Destaca que na defesa da infração 01, a atividade descrita pelo contribuinte é meramente operacional.

Ressalta que a matéria, ora tratada, já foi discutida no Auto de Infração nº 278936.0004/19-6 resultando no Acórdão JJF nº 0084-01/20-VD, transcrevendo trecho do voto que considerou o Eucatex como material de uso e consumo.

Mantém a infração 01.

Ao tratar da infração 02, depois de transcrevê-la, frisa que se refere a várias mercadorias que entende serem de uso e consumo, razão pela qual diz ter passado à Empresa, em 03/09/2020, uma planilha, via *e-mail*, na qual foram feitas as seguintes perguntas, referente a diversos produtos: (1). É matéria prima? (2). Tem contato com a matéria prima? (3). É embalagem ou faz parte dela? (4). Onde se aplica? (5). Compõe o produto final? (6). Onde se aplica na linha de produção? (7). Qual a função?

Diz que em 14/09/2020 a empresa respondeu também via *e-mail*, a partir daí, só foram considerados os itens, de acordo com a resposta da própria empresa, que se enquadram como materiais de uso e consumo, fl. 49, pois são itens que não entram em contato direto com o produto em elaboração (refrigerantes) e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado.

Complementa que além da planilha com a resposta da empresa, anexou aos autos as descrições dos produtos que compõem a infração retiradas da *internet*, para melhor entendimento da utilização dos mesmos, fls. 50 a 59.

Define como material para uso e consumo, tudo aquilo que a empresa usa, seja nas suas atividades comerciais, administrativas ou operacionais, desde que não se agregue fisicamente ao que está sendo produzido, a exemplo de papéis e canetas utilizados pelo financeiro; cafetinho do pessoal do escritório; graxa da máquina da produção e a madeira usada como lenha para uma caldeira.

Lembra de ser vedada a utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento e comprovado que os produtos arrolados na autuação são produtos destinadas à manutenção e limpeza de máquinas e equipamentos, desde que não se agregue fisicamente ao que está sendo produzido, esses produtos se classificam como materiais de uso e consumo.

Mantém a infração 02.

Ao tratar da infração 03, após reproduzi-la, diz ser uma consequência da infração 02, vez que tendo o contribuinte se creditado indevidamente das aquisições de materiais de uso e consumo, consequentemente não pagou a diferença de alíquotas, sendo essas cobradas na infração 03, razão pela qual a mantém.

Conclui que diante dos fatos expostos, mantém na íntegra as infrações 01, 02 e 03.

Participou da sessão de julgamento o representante da empresa Dr. Alexandre de Araújo Albuquerque OAB/BA 67410, que em sustentação oral registrou que o relatório foi detalhado e esclarecedor. Afirma que o tema relativo ao conceito de produtos intermediários é complexo e tem sido motivo de discussões nas Câmaras de Julgamento do CONSEF, e em muitos casos resvalam no judiciário.

Acrescenta que em relação ao Eucatex, uma folha de madeira, adicionado às embalagens de refrigerantes, para estabilizar o seu armazenamento. Em algumas saídas, estas placas seguem com as mercadorias e não são devolvidas à empresa, consequentemente os valores decorrentes das aquisições destas placas compõe o custo da mercadoria, e, portanto, gera direito ao crédito fiscal.

Sinaliza que quando o custo da placa Eucatex não é computado no custo da mercadoria, este valor é cobrado do cliente e tributado em separado. Tributação que reforça o fato de direito ao crédito, pois integra o custo da mercadoria, e, portanto, o valor do ICMS cobrado.

Diz que as placas de Eucatex são tributadas nas duas situações: quando integra o custo das mercadorias e quando é vendido e cobrado dos clientes, não havendo consumo, destruição das placas.

Necessita-se, portanto, observar não se tratar de produto de uso e consumo.

Em relação aos outros produtos, infrações 02 e 03, afirma que também se discute constantemente nas Câmaras do CONSEF, para tentar chegar-se a um consenso.

Cita a importância desses produtos na higienização e limpeza nas embalagens das bebidas fabricadas, pois sem estes produtos, se inviabilizaria a sua produção.

Não há necessidade de se caracterizar o consumo e o contato físico desses materiais para determiná-los como produto intermediário.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de cinco infrações, sendo apenas incluídas na lide as infrações 01, 02 e 03, posto que as demais não foram defendidas, inclusive reconhecidas, com o recolhimento da multa e dos acréscimos legais, conforme relato do autuante, fato que confirme verdadeiro, conforme registro do Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária – SIGAT, realizados em 15/01/2021, nos valores de R\$ 21.837,04 e R\$ 2.769,31 conforme comprovantes de recolhimentos e DAEs, fls. 163 a 166, pagamentos estes que deverão ser homologados pelo setor competente da SEFAZ.

Portanto, desde já tenho as infrações 04 e 05 como subsistentes.

O sujeito passivo atua na atividade econômica principal de fabricação de refrigerantes, e secundariamente no comércio atacadista de água mineral, cerveja, chope, refrigerante e outras bebidas, estando inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, estabelecido no município baiano de Vitória da Conquista.

O início da fiscalização foi notificado ao contribuinte em 14/07/2020, através da mensagem 166208, postada via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fl. 08.

Preliminarmente, constato que o lançamento se conforma com o art. 142 do CTN, vez que o crédito tributário exigido foi constituído por autoridade administrativa competente para tal, que aplicando os roteiros de auditoria fiscal exigidos para a correta apuração dos ilícitos apontados, concluiu pela ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade prevista na Lei nº 7.014/96.

Os trabalhos fiscalizatórios se pautaram no exame de informações constantes nos registros transmitidos pelo contribuinte através da sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas, cujos dados foram informados através do SPED-Fiscal, que contém o registro de toda sua atividade mercantil, resultando no lançamento lastreado nos demonstrativos analíticos e sintéticos, juntado aos autos na forma impressa, fls. 10 a 89 e gravados em arquivo eletrônico na mídia – CD, fl. 91, donde constado se tratarem de demonstrativos que contêm todos os elementos necessários a perfeita cognição das infrações, tendo sido entregues a

autuada quando da notificação da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 04/11/2020, conforme mensagem postada via DT-e, fl. 92.

Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

Indefiro o pedido de perícia técnica formulado pela autuada a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor, com fundamento no art. 147, inc. II, alínea “b”, por constatar ser desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Não foram suscitadas questões preliminares, portanto, passo a analisar o mérito das infrações.

A infração 01, acusa o contribuinte de utilizar indevidamente crédito fiscal do ICMS decorrente da aquisição de placas de Eucatex, sendo que parte dessas aquisições se destina a comercialização, estando, pois, esta parcela excluída do levantamento.

A decisão da lide, portanto, requer a definição de como a autuada emprega as placas de Eucatex no seu processo produtivo, a assim classificá-las como material de uso e consumo, como entende o fiscal, ou produto intermediário como quer fazer crer a autuada, e assim considerar devido ou não a apropriação do crédito fiscal decorrente dessas aquisições.

Como muito bem pontuou a defesa, a definição do que vem a ser insumo, produto intermediário ou item de uso e consumo, se converteu numa questão complexa, onde deve-se levar em conta a atividade desenvolvida por cada contribuinte, verificando quais os produtos são essenciais e indispensáveis, portanto, necessária se faz a verificação de cada caso específico, sem definições pré-estabelecida.

A própria autuada, em sua defesa, apresenta os elementos que conduzirão a um entendimento correto, quando diz que “utiliza as referidas chapas para fins de empilhamento, armazenamento e transporte das cargas” e que “os produtos fabricados são empilhados, movimentados internamente, armazenados e vendidos/transportados com o auxílio das chapas autuadas, que estabilizam as cargas de mercadorias e facilitam seu manuseio, estando intimamente ligados à logística da produção”, sendo que as “chapas de madeira são utilizadas no processo de acondicionamento do produto fabricado (...) para serem utilizados no acondicionamento das bebidas fabricadas.”

Com base nesses argumentos, o contribuinte entende ser a autuação um equívoco do Fisco em considerar as placas Eucatex como materiais de uso ou consumo, pois as têm como partícipes do seu processo industrial na condição de elemento essencial, sendo nele consumidas.

É cediço que o entendimento do que vem a ser insumo ou produto destinado a consumo é complexo, cujo estudo para definição de critérios objetivos, vem se dedicando as empresas, o Fisco, a doutrina e a jurisprudência, rendendo longos debates, sem ainda haver um consenso pacífico e definitivo, entre estes atores, sobre o tema, que delimita os critérios normativos a permitir a validação da manutenção de créditos fiscais pelos contribuintes.

Trago como decisão elucidativa ao deslinde da lide, o entendimento da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, externado quando do julgamento do Recurso Especial nº 882.807/SP, publicado no DJ de 19/05/2009.

Nesta decisão confirmou-se a orientação jurisprudencial de que o regime de apuração do ICMS admite os produtos classificados como intermediários, se participarem do processo produtivo e não necessariamente incorporados ao produto final.

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

- 1) Sejam produtos essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a

falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;

- 2) Sejam produtos específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico;
- 3) Sejam produtos empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos, haja vista que, em relação a estes, o entendimento jurisprudencial é o de que não se dá o consumo no processo de fabricação, mas apenas o desgaste próprio da atividade fabril.

Tais decisões se conformam com o entendimento já firmado neste CONSEF acerca da matéria e como dito linhas acima, é importante e fundamental previamente analisar o processo produtivo do estabelecimento e esclarecer de que forma o material é empregado no processo de fabricação, e assim, considerando a função de cada item no processo produtivo, é que se pode definir se o material é um item destinado ao consumo ou um insumo.

No caso, ora examinado, pelo relato da defesa, resta claro, que as placas de Eucatex sequer são utilizadas durante o processo produtivo das bebidas, e sim, utilizado quando o produto já está fabricado, pronto e acabado, apto para distribuição.

Considerando os pressupostos externados no entendimento do STJ acima transcritos, para este caso, temos que as placas Eucatex, objeto do crédito fiscal indevidamente apropriado: (i) não é um produto essencial ao processo de fabricação das bebidas, pois não existe relação de dependência entre o produto (placa Eucatex), e o respectivo processo industrial, uma vez que a sua falta não implica a descontinuidade do processo fabril; (ii) não é um produto específico ao produto fabricado, pois não existe relação de dependência entre o Eucatex e os produtos fabricados uma vez que as bebidas para serem fabricadas independe do Eucatex utilizado no acondicionamento das bebidas fabricadas; e, (iii) não é um produto empregado no processo de fabricação das bebidas, pois não se trata de matéria-prima ou partes e peças de máquinas e equipamentos utilizados.

Assim sendo, neste específico processo fabril, trata-se de um item de consumo, e como tal, a apropriação dos créditos fiscais decorrentes de sua aquisição é autorizada, entretanto, é obrigatório se observar o que determina o art. 29 da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*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;*

Por seu turno, a Lei Complementar nº 87/96, estabelece a data a partir da qual é permitida a utilização dos créditos fiscais decorrentes da aquisição de materiais destinado ao consumo, no seu art. 33, com a redação dada pela Lei Complementar nº 171/2019:

*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;*

Por tudo quanto exposto, resta claro que as placas de Eucatex se trata, como utilizado pela autuada, de um item de consumo, portanto, o crédito fiscal como apropriado pela autuada não tem suporte legal e corretamente, por ser indevida a sua manutenção, foi glosado.

Infração 01 subsistente.

As infrações 02 e 03, por estarem imbricadas, serão abordadas conjuntamente.

Os levantamentos que sustentam a infração 02 e 03, se encontram gravados na mídia, fl. 91 e anexados aos autos na forma impressa, fl. 29 a 49, donde estão arroladas as mercadorias relacionadas na tabela a seguir, contendo as informações da função de cada uma, assim como a etapa em que é empregada no processo fabril, informado na defesa, exceto os produtos TOPAX 66 BB 60L C/68 Kg e SANIGIZER LOC ALC ESP CX C/6x1 Kg, cujas informações constam nos papéis de trabalho juntados pelo autuante:

Produto	Função	Etapa do Processo
LIQUID K C/57 Kg	Detergente neutro utilizado para limpeza.	Limpeza de superfícies de aço inoxidável, metais leves, pisos e paredes.
DRYEXX BB C/60 Kg	Lubrificante de esteiras dos transportadores.	Transferência de garrafas PET.
LUBOKLAR HH BR (BR) BB C/62 Kg	Lubrificante de esteiras dos transportadores.	Transferência de garrafas RGB e REFPET.
STABILON PLUS BB 60L C/57 Kg	Aditivo lavagem de garrafas - remoção de codificação, tintas.	Lavagem de garrafas - Linhas RGB e REFPET.
HOROLITH PA BB C/71 Kg	Aditivo lavagem de garrafas - remoção de resíduos de sujidades, detergentes e outros componentes oriundos do arraste cástico (hidróxido, carbonato, óxidos etc.).	Lavagem de garrafas - Linhas RGB.
FERISOL RINSE BB 60L C/77 Kg	Aditivo Lavadora - agente de condicionamento da água da penúltima etapa de enxágue de garrafas, ajudando a prevenir a corrosão e a formação de incrustações no escoamento.	Lavagem de garrafas - Linhas RGB.
ANTIBACTERIAL C&S CX C/6x1Kg	Limpeza de mãos — detergente em espuma.	Antessalas e sanitários.
LUBODRIVE PS BB 60LT C/60 Kg	Lubrificante de esferas dos transportadores.	Transferência de Latas - Linha de LATAS.
SOLUÇÃO LIMPEZA P/ DOMINO REF. 1000Q	Solução para limpeza de equipamentos de impressão de validade, lote e data da produção.	Codificação das embalagens.
SODA CÁUSTICA LIQUIDA 50% A GRANEL	Controlar PH do Efluente Bruto.	Estação de Efluentes - Entrada do reator e Lavadora de vasilhames
ÁCIDO MURIÁTICO (CLORÍDRICO) 30%	Controlar PH do Efluente Bruto.	Estação de Efluentes - Entrada do reator e Lavadora de vasilhames.
HIPOCLORITO DE SÓDIO EM IBC	Atua como agente bactericida, desinfetante, clarificante e pode ser aplicado em tratamento de águas em geral.	Desinfetante e biocida líquido, a base de hipoclorito de sódio, para superfícies de indústrias alimentícias. Pode ser utilizado para controle microbiológico de água de sistemas de resfriamento, E.T.A's, E.T.E's, piscinas, tanques etc., podendo ser destinado para desinfecção de água para consumo humano.
STABILON AL BB C/67,8 Kg	Aditivo lavagem de garrafas - remoção de codificação, tintas.	Lavagem de garrafas - Linha RGB.
TOPAX 66 BB 60L C/68 Kg	Produto líquido, alcalino clorado, para higienização externa de equipamentos, através de geração de espuma, nas indústrias de bebidas e de alimentos em geral.	Aplicado após o enxágue das superfícies com água limpa. O produto deve ser aplicado à concentração de 2 a 5 % conforme o grau de sujidade presente e tempo de contato deixando-o atuar por 10-15 minutos, e enxágue com água.
SANIGIZER LOC ALC ESP CX C/6x1 Kg	Desinfetante para indústria alimentícia, é um produto químico para limpeza, indicado para desinfecção de pisos, paredes, bancadas de trabalho, equipamentos e utensílios	Após limpeza prévia da superfície a ser higienizada, diluir o produto na concentração de 2,0% (equivalente a 1:50) e aplicar através do método manual, pulverização, imersão e recirculação.
CARTUCHO DILUENTE 0,85 ML MC234BK		
FITA PARA ARQUEAR (ROLO - 750 M)	aplicações com paletizadoras e máquinas automáticas, ferramentas à bateria ou pneumáticas	Fitas de Poliéster (PET) alta resistência para aplicações de alta performance, em ferramentas ou máquinas automáticas de alto poder de tensionamento.

A defesa sustenta se tratar as mercadorias de produtos intermediários, pois participam de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, autorizando, não só a tomada e utilização de crédito, como a não exigência do ICMS-DIFAL.

Já o autuante, contesta a tese defensiva aduzindo que no levantamento só foram considerados os itens, de acordo com as respostas fornecidas pela empresa em função de seu questionamento prévio, e, portanto, só incluiu os itens que se enquadram como materiais de uso e consumo, uma vez que não entram em contato direto com o produto em elaboração e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado.

A decisão da lide, portanto, reside em definir qual o enquadramento dos itens arrolados, se materiais de uso e consumo ou insumos, com repercussão na admissibilidade do uso do crédito fiscal decorrente dessas aquisições, assim como da obrigatoriedade de proceder ao recolhimento do ICMS-DIFAL.

Quando se trata de aproveitamento de crédito fiscal, sempre a reboque aparece o princípio da não cumulatividade do ICMS, consagrado pela Constituição Federal no art. 155, § 2º, inc. I, que também determina que através de lei complementar, seja definida a forma de efetivação da não cumulatividade do ICMS, também contemplado pela Lei nº 7.014/96 no art. 28, *in verbis*:

*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.*

No art. 29 da mesma lei, ficou determinado que: “*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.*”

Como já posto linhas acima, a matéria tratada está longe do Fisco, contribuintes doutrina e jurisprudência chegarem a um consenso do que vem a ser material de uso e consumo ou insumo, mesmo porque, recai sempre em uma análise de caso a caso, influenciada por diversos fatores e entendimentos que não muito raro geram conflitos, conforme já pontuados linhas acima.

Não se pode, portanto, contentar-se com a identidade física de determinado bem para determiná-lo como bem de uso e consumo ou material intermediário, devendo-se considerar a afetação do produto, em razão de sua participação e utilização no processo fabril de determinado produto.

Apesar das discordâncias sobre os critérios para definição do emprego de cada item, prevalece o entendimento que se inclui como item de uso e consumo os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos, ferramentas e produtos utilizados após finalizado o processo de industrialização.

Nesse sentido, corrobora com o entendimento as reiteradas decisões do CONSEF, que tem se posicionado no sentido de que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal.

No caso concreto, como bem exposto pelo autuante, demonstrado na tabela cima postada, constato que a finalidade de parte dos produtos arrolados no levantamento é a utilização especificamente em processos marginais ao processo industrial, como aqueles utilizados no tratamento de efluentes líquidos (controle do pH) e outros, tais como óleo lubrificante e lubrificante de esteiras.

Ressalto, que não se discute a essencialidade de tais produtos, tampouco a sua importância na fabricação das bebidas pelo estabelecimento.

Oportuno e pertinente, nesse caso nos reportar ao Acórdão JJF nº 0053-01/15 referente ao julgamento do Auto de Infração nº 279757.0056/13-4, contra a autuada, destacando que a decisão foi confirmada em segunda instância, conforme Acórdão CJF nº 0163-11/18.

No julgamento, ao se referir as infrações de igual teor as aqui tratadas, assim se posicionou o i. relator da 1ª JJF:

*“Por outro lado, nesse mesmo demonstrativo elaborado pelo Fisco, verifico a existência de materiais vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento e cujo entendimento do CONSEF tem sido no sentido da admissibilidade do respectivo crédito fiscal, em se tratando de fabricação de refrigerantes. Entre tais: a) elementos filtrantes para polimento de baixa micragem, utilizados em processo na fase final de pré-envase de refrigerantes, o cartucho de filtro polidor, a diatomita celite 508, além do carvão de alta ativação, usado como filtro de absorção de gases, resultantes dos processos industriais; b) produtos utilizados na limpeza e esterilização das garrafas para envasamento, tais como: soda cáustica, diverfoam CA (aditivo para lavagem de garrafas, antiespumante e biodegradável), aditivo divo (solução para lavagem de garrafa de vidro*

*e hipoclorito de cálcio hypocal (utilizado na cloração da água, que é um processo de adição de cloro a água como um método de purificação de água para torná-la apta ao consumo humano como água potável e diminuir significativamente a carga de micróbios). Considera-se que tais produtos contribuem de forma indireta na composição do produto final, como elementos indispensáveis, podendo neste caso, serem considerados como produtos intermediários, porquanto são consumidos no processo de obtenção do produto final, tornando-se necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento.*

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

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

Destaco mais uma vez, por pertinência, o entendimento da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, externado quando do julgamento do Recurso Especial nº 882.807/SP, já comentado linhas acima, cuja decisão se conforma com o entendimento já firmado neste CONSEF acerca de idêntica matéria.

Dessa forma, devem ser excluídos do levantamento os itens: STABILON PLUS BB 60L C/57 Kg; HOROLITH PA BB C/71 Kg; FERISOL RINSE BB 60L C/77 Kg; e, STABILON AL BB C/67,8 Kg, todos empregados na lavagem de garrafas que acondicionam as bebidas fabricadas; e, o HIPOCLORITO DE SÓDIO EM IBC, empregado no tratamento de desinfecção de água utilizada na cadeia produtiva, entram em contato direto com a água utilizada e são consumidos integralmente no processo produtivo, pois restam caracterizadas a essencialidade, especificidade, e empregado no processo fabril, se desgasta neste.

Portanto, de ofício, procedi a exclusão dos levantamentos dos citados itens, restando parcialmente subsistentes as infrações 02 e 03, conforme demonstrativos a seguir:

Infração 02 - 01.02.02				Infração 03 - 06.02.01			
Data Ocorrência	Data Vencimento	Multa (%)	Valor Histórico (R\$)	Data Ocorrência	Data Vencimento	Multa (%)	Valor Histórico (R\$)
31/01/2017	09/02/2017	60,00	6.093,18	31/01/2017	09/02/2017	60,00	2.076,11
28/02/2017	09/03/2017	60,00	1.014,17	28/02/2017	09/03/2017	60,00	87,65
31/03/2017	09/04/2017	60,00	5.717,23	31/03/2017	09/04/2017	60,00	1.772,30
30/04/2017	09/05/2017	60,00	1.357,98	30/04/2017	09/05/2017	60,00	848,93
31/05/2017	09/06/2017	60,00	4.141,93	31/05/2017	09/06/2017	60,00	1.580,62
30/06/2017	09/07/2017	60,00	4.769,63	30/06/2017	09/07/2017	60,00	1.675,62
31/07/2017	09/08/2017	60,00	1.617,67	31/08/2017	09/09/2017	60,00	101,64

31/08/2017	09/09/2017	60,00	1.806,70	30/09/2017	09/10/2017	60,00	1.573,31
30/09/2017	09/10/2017	60,00	3.866,71	30/11/2017	09/12/2017	60,00	2.241,12
31/10/2017	09/11/2017	60,00	1.397,42			<b>Total</b>	<b>11.957,30</b>
30/11/2017	09/12/2017	60,00	6.728,76				
31/12/2017	09/01/2018	60,00	2.429,87				
<b>Total</b>			<b>40.941,25</b>				

Quanto à afirmativa de que em outras autuações o Fisco lhe acusou de realizar o estorno do débito de forma equivocada para os “*materiais de embalagem – Eucatex*”, como se verifica no Auto de Infração 232884.0018/17-7, constato não ser real tal assertiva.

O julgamento do Auto de Infração citado, conforme Acórdão JJF nº 0216-01/18, cuja decisão foi confirmada em segunda instância, Acórdão CJF nº 0038-12/20, do qual transcrevo a seguir trecho do voto vencedor:

*“No mérito, o exame do demonstrativo elaborado pelo autuante, acostado às fls. 10/11, permite constatar que os itens objeto da glosa de créditos fiscais são os seguintes: FORTIGATE 40C e 30B, EMBALAGEM PLÁSTICA LS CX12, GARRAFA CC 1000ML C12, PALLET RETORNÁVEL REG01, SMARTPHONE NOKIA, POLYCOM HDX 6000, TV LCD SANSUNG 24', ARUBA 61 WIRELESS ACCES POINT, SWITCH 24 PORTAS ALCATEL, NOTEBOOK LENOVO, GE VERT GRANDE SHOWCASE.*

*O autuado exerce a atividade de fabricação de refrigerantes condição na qual, em princípio, faz jus ao crédito fiscal do valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego no processo de industrialização (art. 309, I, “b” do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12). ”.*

Ou seja, a decisão não impôs a autuada o estorno de crédito de embalagens, muito pelo contrário, reconhece o direito ao crédito. Ademais, não se trata, naquele caso, de placas de Eucatex, mas de embalagens.

Em relação a alusão da diligência solicitada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF no julgamento do Auto de Infração nº 279757.0045/11-6, também contra si lavrado, no qual se discute o mesmo caso do presente processo, constato que o objetivo almejado pelo relator é de que o autuante faça a “*conferencia do demonstrativo da diligência da infração 5, para verificar a existência dos CFOP iniciado por 1 de entrada (devoluções), como também de saídas interestaduais, CFOP iniciado por 6, e sendo consideradas e provadas a pertinência das alegações, refazer o demonstrativo de débito.*”, sendo que a infração 05, motivo da diligência, é a retenção e recolhimento a menos do tributo, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Ou seja, não tem relação com a matéria tratada no presente Auto de Infração.

Referente ao pleito de relevação da multa sugerida ou a sua redução a patamar razoável, entre 20% e 30%, lembro que as multas apontadas pelo autuante, estão previstas na Lei nº 7.014/96, portanto, legais.

Considerando o que dispõe o art. 167, inc. III do RPAF/99, ou seja, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, deixo de manifestar sobre o pedido.

Quanto às questões de cunho constitucional, relativas às multas, saliento que o mesmo art. 167 do RPAF/99, no inc. II, veda aos órgãos de julgamento administrativo a declaração de inconstitucionalidade de normas ou dispositivos legais ou regulamentares, motivo pelo qual, não aprecio a arguição da defesa.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **276890.0007/20-0**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 131.244,72**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alíneas “a”, II “f”, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$ 20.750,25**, prevista no art. 42, inc. IX do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo o setor competente da SEFAZ providenciar a homologação dos valores já recolhidos.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2022.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR