

A. I. N° - 279691.0024/21-9  
AUTUADO - HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.  
AUTUANTE - JOILSON SANTOS DA FONSECA  
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/11/2022

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0237-04/22-VD**

**EMENTA.** ICMS: 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS PARA USO E CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. 2. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS, AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO PELO ESTABELECIMENTO. Restou demonstrado que parcela considerável das aquisições não se revestem da condição de insumos adquiridos para utilização no processo produtivo do autuado, e, sim, destinados a higienização da sua linha de produção, conforme explicitado na peça defensiva. Excluída da autuação as exigências incidentes sobre os produtos Gás Cloro por ter restado comprovado sua utilização em dosagem na ETA para controle microbiológico da água empregada na fabricação da cerveja e Amônia Gás Anidro, que é utilizado no processo de maturação, fermentação e fabricação da cerveja. Infrações 01 e 02 interligadas, e parcialmente subsistentes. Indeferido pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de exigência de crédito tributário no montante de R\$ 723.964,32, mais multas de 60%, decorrente do Auto de Infração em referência, lavrado em 30/09/2021, em face das seguintes acusações:

- *Infração 01- 001.002.002:* “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Segue no anexo da infração a relação analítica dos produtos objeto de glosa, a informação prestada pelo contribuinte com o local de utilização e função dos itens e os valores do ICMS creditado indevidamente”. Valor lançado R\$ 306.367,72. Enquadramento legal Art. 29, § 1º, inciso II, e 53, inciso III da Lei nº 7.014/96, com multa de 60%, prevista no Art. 42, inciso VII, alínea “a”, todos da Lei nº 7.014/96.

- *Infração 02- 006.002.001:* “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. Segue no anexo da infração a memória de cálculo com a apuração do diferencial de alíquota devido”. Valor lançado R\$ 417.596,60. Enquadramento legal Art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, com multa de 60%, prevista no Art. 42, inciso III, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 37 a 70, destacando, inicialmente, a tempestividade da peça defensiva e, após efetuar uma síntese dos fatos, ingressou às razões de mérito da autuação.

Neste sentido, passou a argumentar que todas as mercadorias relacionadas nas infrações 01 e 02 se tratam de insumos imprescindíveis para a consecução de sua atividade fim, de modo que é autorizada a apropriação dos créditos de ICMS oriundos de suas aquisições consoante previsto na

Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96, da jurisprudência deste próprio CNSEF e pelo Superior Tribunal de Justiça. Assim, tratando-se de insumos, não há que se falar em recolhimento de ICMS/Difal.

Em seguida passou a discorrer a respeito do direito ao crédito do ICMS nas aquisições de insumos, sendo que, no presente caso, sustentou que praticamente a totalidade da cobrança é decorrente de insumos destinados aos procedimentos de higienização, limpeza, purificação, tratamento sanitário e químico realizados ao longo do processo produtivo e intrinsecamente relacionados à fabricação de bebidas, citando que, para não pairar dúvidas relacionará todos os itens que foram objeto da autuação com o respectivo emprego no processo produtivo, sua importância à fabricação das bebidas e a etapa respetiva em que o produto é aplicado.

Disse que o autuante não considerou que diversos dos insumos em escopo são aplicados em processos sem os quais se inviabilizaria a obtenção do produto final, tal como o tratamento da água que será utilizada como integrante do produto final, biocidas necessários ao processo de pasteurização, dentre outros, acrescentando que como se dedica à fabricação de bebidas, sua atividade é submetida à observância de rigorosas normas estabelecidas pelas autoridades sanitárias, que impõe a utilização de diversos dos itens objeto da presente autuação, tal como os produtos destinados à limpeza e manutenção de condições salubres das máquinas, tanques, tubulações, tratamento de efluentes, dentre outros.

Citou, também, que foram objeto da autuação as aquisições de óleo diesel que é empregado no abastecimento de veículos pesados (caminhões), os quais são indispensáveis à distribuição dos produtos que fabrica.

Após as premissas acima passou à demonstração de que os produtos adquiridos são insumos, passando a apresentar de forma sintética as etapas do seu processo de produção, quais sejam: Recebimento de matérias primas, Torre de beneficiamento, Cozinha, Adega, Envase - linhas de vidro, Envase - linhas de lata, Envase - linhas pet, Utilidades, Xaroparia, Estação de tratamento de água (ETA), explicando que, nesta área, a água é captada em quatro poços, sendo que, os poços 01 e 04 abastecem os processos cervejeiros, industriais e de emergência com múltiplas funções nas distribuições por toda área fabril. O poço 03 atende apenas o processo de envase de água mineral com o armazenamento de água mineral realizado em reservatório individual com capacidade de 240m<sup>3</sup>, sendo posteriormente enviado para a linha 05 para seu envase. O poço 02 tem função diferenciada em relação ao demais pelo fato de que atende simultaneamente as áreas de processo e envase de água mineral.

Acrescentou que por todo o processo que envolve as etapas de captação, armazenamento, tratamento e distribuição são realizados os seguintes controles e monitoramentos visando garantir a disponibilidade do recurso com qualidade, baseada nas especificações determinadas pelos procedimentos internos de verificação: controle de PH, condutividade, temperatura, turbidez, regeneração dos filtros de carvão ativados, regeneração dos abrandadores, higienização dos poços e reservatórios. Nos poços que atendem a unidade, a água é clorada em linha com gás cloro posteriormente a sua captação e é direcionada para os quatro reservatórios comunicantes que possuem uma capacidade de armazenamento de 1000m<sup>3</sup>, sendo destes remetida por bombeamento para a caixa de água cervejeira e industrial.

Na caixa de água cervejeira, a água transportada passa pelo processo de remoção do cloro nos filtros de carvão ativado e após a filtração uma parcela é usada no processo de produção, enquanto que, a outra parte passa pelo abrandamento para a eliminação do cálcio e magnésio neutralizando a dureza da água, precedente a distribuição para as caldeiras produtoras de vapor e lubrificação dos transportes nas linhas de envase.

Na caixa de água industrial, a água transportada não passa pelo processo de filtração e remoção do cloro sendo diretamente distribuída para uso nas áreas de envase, banheiros, restaurante e abastecimento da caixa 03 para atendimento de situações emergenciais.

**Estação de tratamento de despejos industriais (ETDI):** Nesta área, todo o efluente lançado da

unidade é recebido por gravidade, passando por quatro peneiras estáticas milimétricas que promove a separação dos resíduos sólidos do efluente líquido e que, posteriormente a sua retenção envia-os para o silo de resíduos sendo armazenamento temporariamente.

A outra parcela da carga orgânica inerente ao efluente líquido passa para as caixas de acumulação das peneiras que, por intermédio do processo de transbordamento é transportado e armazenado no tanque de acidificação, para homogeneização e redução da massa molecular da matéria orgânica pelo processo de degradação realizado pelas bactérias ácido gênicas e acetogênicas. Em seguida, parte do efluente é transportado por bombeamento e armazenado interinamente no tanque condicionante, nesse processo ocorre à mixagem entre os efluentes dos tanques equalizadores com os efluentes advindos da recirculação dos reatores promovendo a diluição da carga orgânica e a neutralização do PH pelos bicarbonatos.

Com a carga condicionada, através de bombeamento uma parte do efluente é transportado e armazenado nos reatores anaeróbios composto de manta de lodo que por intermédio da ação das bactérias metano gênicas reduz em 85% a carga orgânica e desse, o efluente é direcionado para as lagoas facultativas e maturação compostas por sistemas de cloração com pastilhas tricloro, difusores de ar e aeradores flutuantes, removem os micro-organismos patogênicos e oxida a carga orgânica existente, com eficiência de remoção entre 13 a 14%.

Após a etapa de tratamento aeróbico, o efluente é transportado para o efluente final dissipado e lançado na microbacia (Rio Catu). Neste setor são realizadas as seguintes funções: preparação de soda cáustica a 2%, reagentes, polímeros, coleta de amostras, análises físico-químicos controle e monitoramento dos elementos específicos de controle biológico, limpeza de peneiras, limpeza de decantadores, limpeza de aeradores e controle de vazão.

Acrescente-se ainda que, em conjunto às etapas descritas acima, há também diversas outras providências necessárias e essenciais para a produção do produto final, que são relativas à higienização dos equipamentos e que têm contato direto com o produto durante o processo produtivo, bem como das instalações nas quais das bebidas são produzidas, além de procedimentos químicos responsáveis pela manutenção da pureza das matérias-primas que serão utilizadas.

Após as explicações acima, pontuou que é possível observar desde já que sua linha de produção é complexa e envolve a utilização de técnicas: **(i)** física, **(ii)** química e **(iii)** microbiológicas, o que impõe a necessidade de aquisição de diversos itens relacionados à sanitização, higiene e purificação de outros insumos empregados em referido processo, o que evidencia que os produtos indevidamente desconsiderados pelo autuante são essenciais e imprescindíveis ao processo produtivo em questão, uma vez que a sua ausência inviabiliza a produção de bebidas com a manutenção do seu padrão de qualidade - dentre eles, os produtos que foram indevidamente objeto da cobrança impugnada.

Em adição, citou que a atividade comercial também pode compreender o transporte do produto aos adquirentes, dependendo, para tanto, do trabalho desempenhado pelos caminhões que, por sua vez, dependem do combustível (tais como, o Óleo Diesel) para funcionarem e que, por seu turno, é consumido instantaneamente, necessitando de reposição habitual, o que comprova o seu exaurimento única e exclusivamente em virtude do papel que desempenha nas atividades previstas no seu escopo.

No tópico seguinte intitulado “*CRÉDITO LEGÍTIMO DE ICMS - AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE PRODUÇÃO (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS) ESSENCIAIS E CONSUMIDOS NO PROCESSO INDUSTRIAL - JURISPRUDÊNCIA FIRMADA DO E. STJ - INFRAÇÃO 01*”, passou a abordar seu direito de utilizar dos créditos de ICMS oriundos da aquisição de insumos (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, em razão da não-cumulatividade do ICMS prevista no ordenamento jurídico pátrio, que permite o amplo creditamento do imposto em tela, principalmente quando trata-se de aquisição de insumos.

A este respeito citou o Art. 155, § 2º da Constituição Federal, que trata da não cumulatividade do

imposto, assim como os arts. 19 e 20 da Lei Complementar 87/96, Art. 265, XXII, “b” do RICMS/BA que ao conceituar materiais de uso e consumo, como “os produtos que tenham sido adquiridos de terceiros e não sejam utilizados para comercialização ou para integrar um novo produto ou, ainda, de produtos que não sejam consumidos no respectivo processo de industrialização”.

Assim, prosseguiu, muito embora o RICMS/BA tenha definido referido conceito, o autuante desconsiderou que os produtos adquiridos são insumos, a despeito de serem consumidos integralmente no respectivo processo de industrialização e estarem diretamente ligados à sua atividade, acrescentando que desde a edição da Lei Complementar nº 87 de 1986, o critério do **crédito físico** para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento do ICMS adotado com o Convênio nº 66 de 1988, foi alterado passando a ser adotado o **crédito financeiro**.

Proseguiu discorrendo a respeito da linha de entendimento consolidada pelo E. Superior Tribunal de Justiça, de que todos os insumos de produção dão direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, condicionando apenas à comprovação de sua utilização na consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial, destacando o precedente firmado quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.090.156/SC que estabeleceu, que a partir da vigência da Lei Kandir os produtos e insumos imprescindíveis à atividade empresarial ensejam direito de crédito em virtude do princípio da não cumulatividade.

Teceu outras considerações de ordem jurídica relacionado a este tema, e, em seguida, com o fito de elucidar a questão, apresentou um quadro com as informações referentes a função de cada um dos insumos objeto da presente autuação, fls. 55 a 57, sustentando, com isso, que os insumos que tiveram seus créditos de ICMS glosados tratam-se de produtos cuja finalidade primordial é higienização de toda sua linha de produção, o que torna, portanto, esses produtos intermediários essenciais e imprescindíveis ao seu processo produtivo uma vez que sem eles seria impossível a produção de suas bebidas com a manutenção do seu padrão de qualidade.

E objetivando reforçar seu argumento, citou jurisprudência deste CONSEF, que, pautada pela sistemática não cumulativa do ICMS, tal como concebida pela CF, pela Lei Complementar nº 87 de 1996 e pelo entendimento do STJ, afastou a glosa de créditos relacionadas à aquisição de produtos intermediários:

*“EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MATERIAL DE CONSUMO. Tratam-se de produtos intermediários, conforme diligência efetuada pela ASTEC/CONSEF. Item insubstancial. Mantida a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) INSUMOS APLICADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO. Comprovada afetação das mercadorias no processo fabril. Item insubstancial. Mantida a Decisão recorrida; b) AQUISIÇÕES DE MATERIAIS PARA INTEGRAR ATIVO IMOBILIZADO. Conjunto probatório a favor do contribuinte. Admissível o crédito fiscal das partes e peças adquiridas, desde que se destinem a integrar bem do ativo imobilizado construído ou montado pela própria empresa. Item insubstancial. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PROVIDO EM PARTE. Decisão unânime.” (grifos acrescidos).*

*(Auto de Infração nº 206857.0090/15-6 - 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF N° 0237-11/19 - PUBLICAÇÃO - INTERNET: 07/10/2019).*

Com base no tanto quanto acima assinalado, sustentou que todos os insumos (produtos intermediários) em escopo, podem ser classificados como *(i)* itens de limpeza, desinfecção, higiene e sanitização empregados no processo produtivo; e *(ii)* Óleo Diesel empregados na frota de caminhões destinados à distribuição; são empregados exclusivamente em seu processo produtivo não devendo, assim, serem confundidos como materiais destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, ou seja, materiais destinados a setores da empresa que não dizem respeito às suas atividades finalísticas, tais como, setor de compra, vendas e administrativo.

Em seguida passou a discorrer sobre itens de limpeza, desinfecção, higiene e sanitização empregados no processo produtivo, onde observa os padrões estabelecidos pela ANVISA e a Portaria 368, item 5.2.3, de 04.09.1997 do Ministério da Agricultura, destacando que em outras

oportunidades este CONSEF já reconheceu a possibilidade da tomada de créditos envolvendo aquisições de alguns dos produtos que tiveram seus créditos glosados pela fiscalização, no caso Hipoclorito de Sódio, consoante Acórdão nº 0027-06/14 e CJF nº 0126-12/18 (Hipoclorito de sódio e Detergente Desengordurante All Clean), Acórdão CJF nº 0329-11/09 (Gás cloro), cujos excertos transcreveu.

Concluiu este tópico asseverando que os bens elencados acima, que são utilizados: **(i)** durante as análises químicas das matérias-primas a serem utilizadas na fabricação da cerveja, e **(ii)** na aferição da qualidade do produto final, devem, sim, ser considerados insumos de produção, na medida em que destes procedimentos depende a qualidade da mercadoria a ser produzida, em respeito às regras de higiene impostas pelo órgão fiscalizador responsável, o que torna estes produtos essenciais e indispensáveis para o processo produtivo.

Prosseguiu reportando-se ao produto “Combustíveis”, os quais citou que são empregados nas atividades de distribuição de seus produtos (Frota - Insumos), citando que a atividade comercial pode compreender o transporte do produto aos adquirentes, dependendo, para tanto, do trabalho desempenhado pelos caminhões que, por sua vez, dependem do combustível (tais como, o Óleo Diesel) para funcionarem, que é consumido instantaneamente, necessitando de reposição habitual, o que comprova o seu exaurimento única e revestindo-se, assim, exclusivamente em virtude do papel que desempenha nas suas atividades, constituindo-se, pois, um verdadeiro insumo de produção, pois, para a consecução das suas atividades fim é de extrema necessidade a utilização de frotas de caminhões para a realização de entregas volumosas das bebidas aos seus clientes, que, por sua vez, apenas funcionarão mediante a utilização de combustível Diesel, o que o torna elemento indispensável e necessário para o desenvolvimento da sua atividade fim.

Para corroborar seu argumento, citou entendimento emanado do E. STJ que se posicionou de forma favorável aos contribuintes em situação semelhante à presente, tal como se extrai da ementa proferida quando do julgamento do Recurso em Mandado de Segurança nº 10.701-MG:

**TRIBUTÁRIO - ICMS - APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS - ATACADISTA - CRÉDITOS PROVENIENTES DE INSUMOS NECESSÁRIOS AO FUNCIONAMENTO DA FROTA ENTREGADORA DE MERCADORIAS - REGULAMENTO DO ICMS DO ESTADO DE MINAS GERAIS (ART. 66, 4)** - A comerciante atacadista que entrega as mercadorias no estabelecimento do varejista comprador presta, também, serviços empresariais de transporte. Beneficia-se, por isso, do direito de abater, sob forma de crédito, o ICMS pago na aquisição de insumos necessários à operação da frota transportadora (**RICMS/MG, Art. 66, 4**). (*1ª Turma - Recurso Ordinário* em Mandado de Segurança nº 10.701/MG - Rel. Min. Humberto Gomes de Barros - DJU 13.08.2001).

Ainda nesse sentido citou jurisprudência do CONSEF exarando o entendimento de que é admissível o creditamento de ICMS oriundo da aquisição de óleo diesel utilizado no transporte de mercadorias, desde que o transporte de mercadorias seja uma das atividades da empresa, como afirma ser o seu caso, transcrevendo trecho do Acordão JJF N° 0178-04/16:

“(...)

*Quanto ao óleo diesel, utilizado nos veículos de terceiros e adquiridos pelo autuado para a frota que lhe dá apoio a sua comercialização dos produtos, conforme relatado pela empresa, ressalta-se, em primeiro, que o contribuinte não é indústria, e sim filial atacadista, atuando no ramo de comercialização, pelo que não utiliza insumos em processo industrial, como alega.*

*Em segundo, trata-se da utilização de crédito fiscal em razão da aquisição, neste e em outros Estados, de óleo diesel para uso em veículos de terceiros, como informado, que estariam sendo utilizados no transporte de suas mercadorias, sendo consumido em tal atividade. Ou seja, o impugnante não tem como atividade a prestação de serviços de transporte, não se enquadrando nas situações previstas no art. 93, do RICMS/97, que dariam direito ao uso do crédito fiscal sobre o óleo diesel. “ – Grifou.*

Em virtude de todo exposto, disse que a conclusão lógica que se alcança é que os produtos intermediários adquiridos pela Impugnante, por serem: **(i)** essenciais; e **(ii)** consumidos no curso do processo produtivo; enquadram-se no conceito de insumo de produção disposto na Legislação Estadual e pacificado pelo E. STJ.

Concluiu este tópico que resta devidamente comprovado o direito ao crédito do ICMS oriundo das

aquisições de referidos produtos, haja vista seu enquadramento no conceito de insumo, razão pela qual a presente autuação deve ser cancelada em relação à Infração 01.

No tópico seguinte intitulado “*AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS - NÃO SUBMISSÃO AO RECOLHIMENTO DO ICMS/DIFAL - INFRAÇÃO 02*”, sustentou restar comprovado de se estar diante da aquisição de produtos intermediários, consequentemente, não está submetida ao recolhimento do ICMS/DIFAL em referidas operações, uma vez que o ICMS/DIFAL somente é devido nas aquisições de bens pelo consumidor final e desde que relacionadas a bens de uso e consumo ou destinadas ao ativo fixo, disserendo, neste sentido, com argumentos alusivos a não incidência da Difal sobre as operações indicadas na infração 02.

Neste sentido pontuou que o Poder Constituinte Derivado inseriu no bojo das disposições constitucionais do ICMS o artigo 155, inciso VII, que prevê a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal instituírem o ICMS/DIFAL. Desta forma, disse que observando o dispositivo constitucional acima transscrito, bem como, o Convênio ICMS nº 93 de 2015 do CONFAZ - que teve sua inconstitucionalidade reconhecida pelo E. Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 1287019, tema nº 1093 -, o Estado da Bahia passou a dispor na Lei Estadual nº 7.014 de 1996 e no RICMS/BA sobre o ICMS/DIFAL da seguinte forma:

- Lei Estadual nº 7.014 de 1996:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

*XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto. (redação com efeitos até 30/12/21)” - Grifou*

- RICMS/BA:

“Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

(...)

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

(...)

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;” – Grifou.

Aduziu que analisando os dispositivos legais estaduais acima destacados em conjunto com a regra matriz do ICMS/DIFAL disposta na CF, depreende-se que o ICMS/DIFAL será devido ao Estado do destinatário da mercadoria quando forem observados os seguintes requisitos: (i) o bem adquirido for destinado a consumidor final; e (ii) tratarem-se de bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente.

Com efeito, asseverou que se tratando que os bens que foram alvo da autuação, de insumos que são empregados no processo produtivo, seja por entrarem em contato ou integrarem o produto a ser produzido, não há que se falar na exigência do ICMS/DIFAL, uma vez que:

- Não é a consumidora final de tais produtos, uma vez que os insumos (produtos intermediários) adquiridos são utilizados e consumidos no seu processo produtivo, cujo produto final será onerado pela incidência do ICMS quando da saída do estabelecimento; e
- Tratando-se de insumos (produtos intermediários) aplicados no processo produtivo, tais produtos não se subsistem à hipótese normativa estabelecida pela legislação estadual, que somente prevê a incidência do ICMS/DIFAL para os produtos destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado.

Considerou importante ressaltar que o artigo 4º, inciso XV da Lei Estadual nº 7.014 de 1996 e o artigo 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA foram os artigos utilizados pela Autoridade Fiscal para fundamentar a Infração 02, contudo, conforme demonstrado acima, referidos dispositivos servem para demonstrar e fundamentar o direito da Impugnante de não ter as operações de aquisição de insumos (produtos intermediários) onerados pela incidência do ICMS/DIFAL.

Mencionou que além da linha de defesa aqui sustentada, a jurisprudência do CONSEF/BA não é outra senão o de que os insumos (produtos intermediários) geram créditos de ICMS e não ensejam a cobrança de ICMS/DIFAL:

**“EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL.** Diligência fiscal apurou *in loco* que parte das mercadorias adquiridas são empregadas como produtos intermediários e parte é destinada a uso ou consumo do estabelecimento. Excluído os valores dos produtos intermediários na infração 1 e da diferença de alíquota na infração 2, o que implicou na redução do débito. Reformada a Decisão pela procedência em parte das infrações 1 e 2. (Auto de Infração nº 269205.0001/13-3 - 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF Nº 0263-11/15 - PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/11/2015).

Com base nos argumentos supra concluiu pugnando pelo cancelamento do Auto de Infração também em relação à Infração 02, tendo em vista que o ICMS/DIFAL não é devido na hipótese de aquisição de insumos de produção (produtos intermediários), pois, conforme disposições da CF, da Legislação Estadual e entendimento do CONSEF, o ICMS/DIFAL somente é devido para operações interestaduais de bens e serviços: (i) destinados a consumidor final; e (ii) desde que os materiais adquiridos sejam destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente.

Em conclusão apresentou os seguintes pedidos:

- Que seja cancelada a autuação relacionada à Infração 01, tendo em vista que os bens adquiridos se tratam de verdadeiros insumos de produção (produtos intermediários) imprescindíveis para a consecução da atividade fim da Impugnante, sendo autorizada a apropriação de créditos ICMS oriundos de suas aquisições, conforme previsto na CF, pela Lei Complementar nº 87 de 1996 e pela jurisprudência deste próprio CONSEF e do STJ; e
- Cancelada a autuação relacionada à Infração 02, pois, tratando-se da aquisição de insumos de produção (produtos intermediários), não há que se falar em recolhimento do ICMS/DIFAL, por não se tratar de operações interestaduais de bens e serviços: *(ii.1)* destinados a consumidor final; e *(ii.2)* destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente: consoante disposições da CF, do RICMS/BA e entendimento do CONSEF/BA.

Por fim, com nos termos do artigo 145 do RPAF/BA, a realização de perícia a fim de comprovar que os produtos adquiridos e que ensejaram a autuação se tratam de insumos utilizados na consecução de suas atividades finalísticas.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 120 a 122, tendo inicialmente efetuado uma síntese da autuação e argumentos defensivos, e, posteriormente, declarado que a presente fiscalização se ampara no entendimento que os produtos objeto da autuação não são consumidos no processo produtivo nem fazem parte do produto final, condições estas necessárias para que os mesmos possam ser considerados produtos intermediários ou insumos e aí sim terem direito ao creditamento.

Pontuou que para classificação do produto é imprescindível a análise da utilização do item no processo industrial, sendo que, no caso dos produtos objeto da glosa fiscal, verificou através da informação prestada pelo contribuinte sobre a função e o local de utilização, que os mesmos são utilizados na limpeza de equipamentos, pisos, tubulações, na lubrificação de esteiras industriais, nos tratamentos das águas das torres de refrigeração e nas estações de tratamentos de efluentes.

Observou que a maioria dos itens objeto da autuação estão intrinsecamente ligados ao método industrial de limpeza e higienização conhecido pela sigla CIP (Cleaning in Place), que consiste na utilização de solventes, aditivos, soluções e detergentes nas tubulações e dutos de passagem

minimizando ao máximo a desmontagem de equipamentos durante o processo de limpeza dos mesmos.

Dessa forma, sustentou que por mais que tais produtos sejam necessários na assepsia de uma indústria cervejeira, eles não são consumidos a cada etapa de produção nem integram o produto final na condição de elemento indispensável a sua produção, posto que suas funções estão diretamente ligada ou a limpeza, manutenção e conservação dos equipamentos e instalações ou ao tratamento de efluentes, etapa esta posterior ao processo produtivo e por isso não devem ser considerados como participante do processo produtivo.

Ressaltou que decisões do Conselho de Fazenda, quanto ao julgamento dos últimos trabalhos de fiscalização realizados junto a este mesmo contribuinte, corroboram o entendimento de que os itens aqui objeto de autuação não são passíveis de creditamento, conforme Acórdãos CJF N° 0201-11/18 e CJF N° 0320-11/19.

Quanto ao óleo diesel empregado na frota de caminhões que distribuem os produtos fabricados, considera que a utilização é notoriamente fora do processo produtivo o que não enseja nenhum questionamento sobre a possibilidade de utilização dos créditos fiscais referentes as aquisições dos mesmos.

Concluiu mantendo integralmente a autuação.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas, OAB/SP nº 348.301, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

Na infração 01 consta que o autuado “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Segue no anexo da infração a relação analítica dos produtos objeto de glosa, a informação prestada pelo contribuinte com o local de utilização e função dos itens e os valores do ICMS creditado indevidamente*”, enquanto que a infração 02, exige o pagamento do ICMS diferença de alíquota decorrente das mesmas aquisições relacionadas a infração 01, razão pela qual, serão aqui analisadas conjuntamente.

Em linhas gerais, o autuado argumentou em sua defesa que todas as mercadorias relacionadas nas infrações 01 e 02 se tratam de insumos imprescindíveis para a consecução de sua atividade fim, de modo que é autorizada a apropriação dos créditos de ICMS oriundos de suas aquisições consoante previsto na Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96, da jurisprudência deste próprio CONSEF e pelo Superior Tribunal de Justiça. Assim, ao seu entender, tratando-se de insumos, também não há que se falar em recolhimento de ICMS/Difal.

Isto posto, vejo que nas planilhas de fls. 11 a 20 destes autos, assim como nas de fls. 30 a 32 da lavra do autuante, consta o detalhamento dos produtos adquiridos pelo autuado e sua função/emprego no estabelecimento, que motivaram as exigências relacionadas às infrações 01 e 02. Apesar do autuado em sua peça defensiva generalizar seus argumentos para todos os produtos adquiridos, os quais considera como insumos/produtos intermediários, analisando a planilha elaborada pelo mesmo onde consta a **função/utilização desses produtos em seu estabelecimento, situação esta que supre a necessidade de realização de diligência ou de perícia fiscal, posto que, esse seria o objetivo da diligência acaso necessitasse ser realizada**, tem-se a análise individual dos itens/produtos que foram questionados de forma específica pelo autuado, e o seu emprego, conforme abaixo:

- **Amônia gás Anidra**: Empregado na produção de cervejas, especificamente na refrigeração da cerveja, no processo de maturação, fermentação e fabricação.
- **Anti-corrosivo Divergard 810**: Utilizado nos pasteurizadores nos tanques de água quente, como anti-oxidante, evitando a oxidação das tampas e das peneiras do equipamento, sendo utilizado também para limpeza de tanques e tubulações.

- **Biocida**: Tratamento da água dos pasteurizadores e torres de refrigeração.
- **Detergente desengordurante All Clean**: Utilizado na limpeza geral de pisos e equipamentos.
- **Detergente Safefoam**: Utilizado para limpeza de piso, equipamentos em geral e assepsia das enchedoras.
- **Gás cloro**: Utilizado em dosagem na ETA para controle microbíologico da água.
- **Hipoclorito Sódio Cloro Decantação**: Utilizado para a dosagem no tratamento de efluente industrial.
- **Hipoclorito Sódio p/Limpeza 0-9**: Utilizado na limpeza interna da tubulação dos poços de água mineral, indispensável para manter a água mineral em bom estado para consumo. O contato com o produto acontece naturalmente. Também utilizado para a dosagem no tratamento de efluente industrial, essencial para devolver para a natureza (jogada no Rio Catu), a água utilizada no processo de produção com uma média de 99,6% de pureza.
- **Óleo Diesel Comum**: Para abastecimento de veículos pesados.
- **Solução anticorrosiva Corrshield NT4200**: Tratamento do sistema de água gelada/refrigeração.
- **Solução anticorrosiva Control IS106**: CIP utilidades.
- **Solução anticorrosiva Gengard GN8220**: CIP utilidades.
- **Solução anticorrosiva Steamat FM 1000**: CIP utilidades.
- **Solução Disp Optisperse PO5090 W5003**: CIP utilidades.
- **Solução Tratamento Divergard B96**: Solução biocida utilizada nos pasteurizadores para matar micro-organismos nos tanques de água fria e torre de resfriamento e auxiliar do CIP do PZ.
- **Solvente Limpeza 1610**: Material utilizado para realizar a limpeza do canhão dos datadores (jato de tinta).
- **Spectrus BD 1500**: Bio dispersante para tratamento de água dos pasteurizadores, utilizado para ajudar no controle de depósitos microbíologicos.

Consoante se extrai dos dados acima, disponibilizados pelo próprio autuando, a grande maioria dos produtos estão relacionados a higienização da sua linha de produção, conforme afirmado na peça defensiva quando assim se expressou: “(...) os insumos que tiveram seus créditos de ICMS glosados tratam-se de produtos cuja finalidade primordial é higienização de toda sua linha de produção, o que torna, portanto, esses produtos intermediários essenciais e imprescindíveis ao seu processo produtivo uma vez que sem eles seria impossível a produção de suas bebidas com a manutenção do seu padrão de qualidade”.

Assim é que, ao meu entender, apenas dois dos produtos acima descritos se enquadram na condição de insumos: o primeiro **Amônia gás Anidra**, que é empregado na produção de cervejas, especificamente na refrigeração da cerveja, no processo de maturação, fermentação e fabricação, consoante consta da planilha elaborada pelo autuante, fl. 30. O outro está relacionado ao produto **Gás Cloro**, que é empregado em dosagem na ETA para controle microbíologico da água.

De acordo com as explicações apresentadas pelo autuado relacionado a extração de água, tem-se que a água é captada em quatro poços, sendo que, os poços 01 e 04 abastecem os processos cervejeiros, industriais e de emergência com múltiplas funções nas distribuições por toda área fabril. O poço 03 atende apenas o processo de envase de água mineral com o armazenamento de água mineral realizado em reservatório individual com capacidade de 240m<sup>3</sup>, sendo posteriormente enviado para a linha 05 para seu envase. O poço 02 tem função diferenciada em relação aos demais pelo fato de que atende simultaneamente as áreas de processo e envase de água mineral.

Assim é que, ante as explicações supra e tal como já decidido neste CONSEF através do Acórdão CJF nº 0329-11/09, em relação a este produto, entendo que sua utilização ocorre no tratamento da

água industrial para clorar a água captada nos poços para torná-la cervejeira, o que, sem dúvida, se reveste em insumo empregado na produção, e, nesta condição deve ser excluída a exigência pertinente a este produto nas infrações 01 e 02, também ocorrendo o mesmo após as exclusões dos produtos Gás Cloro e Amônia Gás Anidro, em relação aos meses onde ocorreram as exclusões do crédito indevido (Inf. 01) e diferença de alíquota (Inf. 02), remanesce como devidos os valores apontados nos demonstrativos abaixo, **esclarecendo que, em relação aos períodos em que não houveram exclusões, o débito permanece no valor original que foi lançado:**

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO - INFRAÇÃO 01 - APÓS EXCLUSÕES				
Mês/Ano	Valor lançado	Gás cloro	Amônia G. Anidro	Vlr. Remanescente
jan/18	3.508,81	1.036,80	0,00	2.472,01
fev/18	1.886,72	0,00	35,15	1.851,57
mar/18	8.459,24	1.036,80	0,00	7.422,44
abr/18	4.590,29	1.036,80	18,25	3.535,24
jun/18	6.167,91	0,00	3.627,00	2.540,91
set/18	5.437,39	1.036,80	0,00	4.401,19
abr/20	16.019,41	0,00	8.092,00	7.927,41
mai/20	8.274,97	2.700,00	0,00	5.574,97
jul/20	19.866,96	0,00	712,10	19.154,86
out/20	16.979,70	3.324,24	7.329,00	6.326,66
dez/20	13.814,81	0,00	1.348,54	10.666,27
<b>SOMA</b>		<b>10.171,44</b>	<b>21.162,04</b>	

#### INFRAÇÃO 02 APÓS EXCLUSÕES

Mês/Ano	Valor lançado	Gás cloro	Amonia G. Anidro	Vlr. Remanescente
jan/18	1.519,85	632,20	0,00	887,65
mar/18	8.440,35	632,20	0,00	7.808,15
abr/18	2.274,21	632,20	0,00	1.642,01
set/18	7.331,35	632,20	0,00	6.699,15
abr/20	25.118,71	0,00	15.507,32	9.611,39
mai/20	5.296,64	1.646,34	0,00	3.650,30
jul/20	34.722,85	0,00	1.364,64	33.358,21
out/20	25.985,51	2.026,98	14.045,12	9.913,41
dez/20	21.065,62	0,00	2.584,30	18.481,32
<b>SOMA</b>		<b>6.202,12</b>	<b>33.501,38</b>	

Isto posto, o débito remanescente, após as exclusões dos produtos Gás Cloro e Amônia Gás Anidro, em relação aos meses onde ocorreram as exclusões do crédito indevido (Inf. 01) e diferença de alíquota (Inf. 02), remanesce como devidos os valores apontados no demonstrativo abaixo, **esclarecendo que, em relação aos períodos em que não houveram exclusões, o débito permanece no valor original que foi lançado:**

DÉBITO REMANESCENTE APÓS EXCLUSÕES (Apenas os meses atingidos)		
Mês/Ano	Infração 01	Infração 02
jan/18	2.472,01	887,65
fev/18	1.851,57	2.300,73
mar/18	7.422,44	7.808,15
abr/18	3.535,24	1.642,01
jun/18	2.540,91	3.135,32
set/18	4.401,19	6.699,15
abr/20	7.927,41	9.611,39
mai/20	5.574,97	3.650,30
jul/20	19.154,86	33.358,21
out/20	6.326,66	9.913,41
dez/20	10.266,27	18.481,32

Quanto à questão do óleo diesel está explícito que tal produto é utilizado nos caminhões encarregados da distribuição/entrega dos produtos fabricados, portanto, pós processo de produção, não podendo ser caracterizado como insumo. Tal entendimento também se aplica aos produtos utilizados nos tratamentos de efluentes, o que ocorre após finalizado o processo de

produção, cuja função é de ordem ambiental, para devolver a natureza um produzido sem as impurezas adquiridas no curso do processo produtivo. Portanto, não se tratam de insumos de produção.

No que diz respeito aos demais produtos objeto da autuação, conforme já me posicionei linhas acima, são utilizados na higienização da sua linha de produção. Assim é que, nesse sentido, em relação ao argumento defensivo de que o atendimento às regras da ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), no tocante a manutenção da higiene dos itens que compõem o processo produtivo, sendo essencial para o desenvolvimento de suas atividades, na aplicação de insumos no processo de fabricação de bebidas, no interesse da saúde pública, conforme o mesmo ponderou, não autoriza a utilização de créditos fiscais, fora dos limites da legislação do ICMS, o mesmo ocorrendo em relação ao que se verifica no âmbito do Ministério da Agricultura no que diz respeito a Portaria 368/97.

Analizando os acórdãos trazidos aos autos a título de jurisprudência deste CONSEF, vejo que, no tocante ao Acórdão JJF 0027-06/14, citado pela defesa para referendar seu posicionamento em relação ao produto *Hipoclorito de sódio*, verifico, em primeiro lugar, que por se tratar de decisão de 1ª Instância, não é uma decisão definitiva, portanto, não serve como paradigma. Em segundo lugar, nesse julgamento ficou constatado que o produto é utilizado no tratamento da água utilizada na produção, diferentemente do presente caso, que é empregado na limpeza interna na tubulação dos poços e no tratamento de efluentes, conforme declarado pelo próprio autuado

Em relação ao Acórdão CJF 0126-12/18, (hipoclorito de sódio e Detergente Desengraxante All Clean) além de não ter sido uma decisão unânime deste CONSEF, o mesmo não reflete o entendimento consolidado neste órgão julgador, alinhando-me, portanto, a divergência nele consolidado, e ante as próprias informações relacionadas a estes itens, trazidas aos autos pelo deficiente, mantenho as exigências relacionadas a estes produtos.

Isto posto, está explícito que ambas as infrações decorrem de um único fato, isto é, aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado, consoante interpretação do autuante, enquanto que o autuado considera que se tratam de insumos adquiridos para emprego em seu processo produtivo.

Conforme já me posicionei acima, assiste razão ao autuado, neste caso, apenas em relação as aquisições dos produtos Gás Cloro e Amônia Gás Anidro, que de acordo com as explicações contidas nos autos, realmente se revestem da condição de insumos. Os demais produtos, assim não se apresentam, sendo, realmente, materiais empregados na higienização da linha de produção do autuado, não gerando direito ao crédito do ICMS quando das suas aquisições.

De maneira que, a legislação tributária estadual, a qual devemos adotar como norte, no que se refere a infração 01, ao tratar das hipóteses de utilização de crédito fiscal de ICMS, o RICMS-BA/12, no seu art. 309, I, “b”, define que 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, o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, o que confirma o acerto do autuante em relação as parcelas remanescentes da autuação.

Já no que diz respeito a infração 02, estabelece o mesmo RICMS-BA/12, no seu art. 305, III, “a” que constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher, o valor correspondente à diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo immobilizado do adquirente (art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96), o que também confirma o acerto do autuante em relação às parcelas remanescentes da exigência tributária.

Consoante se extraí do texto acima, nem todas as aquisições efetuadas por estabelecimentos industriais dão ensejo ao creditamento do imposto, mas apenas aquelas relacionadas às matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, o que não reflete o presente caso, já que não basta que as mercadorias adquiridas sejam utilizadas no

estabelecimento industrial, mas faz-se necessário que estabeleçam uma relação direta com o processo produtivo, devendo ser parte integrante dele.

Neste sentido não há que se falar em inobservância ao princípio da não-cumulatividade do imposto e, tampouco, na previsão contida pela Lei Complementar nº 87/96, razão pela qual mantenho em parte as exigências tributárias, após as exclusões da autuação relacionadas apenas aos produtos gás cloro e amônia gás anidro, com a seguinte formatação:

Infração 01: Valor lançado R\$ 306.367,72. Exclusão do Gás Cloro R\$ 10.171,44. Exclusão da Amônia Gás Anidro R\$ 21.162,04, Valor do débito remanescente: R\$ 272.834,84.

Infração 02: Valor lançado R\$ 417.596,60. Exclusão do Gás Cloro R\$ 6.202,12. Exclusão da Amônia Gás Anidro R\$ 33.501,38. Valor do débito remanescente: R\$ 377.892,79, perfazendo o débito total julgado na ordem de R\$ 650.727,63.

Esclareço que as alterações processadas em ambas as infrações, de acordo com os demonstrativos acima afixados, referem-se apenas aos meses onde houve autuação relacionada a estes produtos, os demais meses permanecem com o valor lançado originalmente.

Em conclusão, por entender restar caracterizado que os produtos que deram causa às acusações, exceto o que foi excluído, não se revestem na condição de insumos para emprego no processo produtivo do autuado, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 650.727,63.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279691.0024/21-9, lavrado contra **HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 650.727,63**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, incisos VII, alínea “a” e II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de outubro de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR