

PROCESSO - A. I. Nº 279691.0024/21-9
RECORRENTE - HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0237-04/22-VD
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/04/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0084-12/23-VD**

EMENTA: ICMS: 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS PARA USO E CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 155 a 191) em face da Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF (fls. 136 a 147), que julgou o lançamento Procedente em Parte, desonerando o Sujeito Passivo no importe de R\$ 128.923,51 (fl. 135).

O Auto de Infração foi lavrado em 30/09/2021 e notificado ao Sujeito Passivo (IE 84.864.956) em data incerta (não há nos autos prova da notificação por DTe ou por carta), a exigir ICMS no montante de R\$ 723.964,32, além de multa (60% do valor lançado) e acréscimos legais, em decorrência da acusação de cometimento, em todos os períodos de apuração ao longo dos exercícios de 2018, 2019 e 2020, das seguintes irregularidade, conexas às mesmas mercadorias:

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 da glosa, a informação prestada pelo contribuinte com o local de utilização e função dos bens e os valores do ICMS creditado inicialmente. [...] Enquadramento Legal:* Art. 29, § 1º, inciso II, e art. 53, inciso III da Lei 7.014/96. **Multa Aplicada:** Art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 306.367,72.

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 alíquotas devido. [...] Enquadramento Legal:* Art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96 C/C art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13780/2012. **Multa Aplicada:** Art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 417.596,60.

O cerne da lide gravita em torno da classificação fiscal de bens ou mercadorias adquiridas pelo Interessado, contribuinte do ICMS e industrial. Itens classificados como insumos por parte do Interessado foram havidos pela Fiscalização como bens de uso ou consumo do estabelecimento, e

consequentemente houve glosa do crédito apropriado, e o lançamento do ICMS-DIFAL.

O contraditório se desenvolveu de modo regular, com **Defesa** às fls. 37 a 70 (protocolizada em 19/01/2022, garantida por documentos de fls. 72 a 117, impugnando a glosa, esclarecendo o processo produtivo e afirmando tratar-se de bens “*produtos [...] essenciais e imprescindíveis ao processo produtivo em questão*”); e **Informação Fiscal** de fls. 120 a 122, na qual o Autuante sustenta a autuação, afirmando em síntese que os produtos são empregados “*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*”.

Instruídos os autos, afirmou a 4ª JJF que, com efeito, o lançamento deveria ser parcialmente mantido, consoante fundamentação a seguir transcrita:

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 microbiológico 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 Cortrol 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 microbiológicos.

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 microbiológico 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 240m³, 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), remanescem 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
	SOMA	10.171,44	21.162,04	

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
	SOMA	6.202,12	33.501,38	

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), remanescem 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 à natureza um produto 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.

Analisando 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 defendente, 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 imobilizado 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 extrai 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.

Não foi interposto Recurso de Ofício, certamente por escapar à alçada recursal.

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo ofereceu as seguintes razões recursais, ora expostas em síntese, grande parte delas reiterativas da tese de defesa:

- a) que as aquisições não se referem a bens de uso ou consumo do estabelecimento, e sim a *“insumos (produtos intermediários) empregados nas atividades finalísticas da empresa, que gera direito ao crédito de ICMS (Infração 1) e torna inexigível o ICMS/DIFAL (Infração 2)”*;
- b) que os itens mantidos na autuação são *“insumos destinados aos procedimentos de higienização, limpeza, purificação, tratamento sanitário e químico realizado ao longo do processo produtivo e intrinsecamente relacionados à fabricação de bebidas.”*;
- c) descreve esquematicamente seu processo produtivo (fls. 161 a 165), com as etapas de *“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)”, “estação de tratamento de despejos industriais (ETDI)”*;
- d) que os materiais são essenciais à sanitização, higiene e purificação de outros insumos, e ainda destinados ao transporte dos produtos aos adquirentes, já que também realiza comercialização, e os veículos utilizados necessitam de combustível como óleo diesel;
- e) tece extensas considerações sobre o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS (fls. 166 a 174), e oferece planilha (fls. 175 e 176) indicativas esquematicamente dos insumos objeto da glosa, sua função, e o local em que é utilizado;
- f) defende a classificação dos bens como insumos, fazendo referências a julgados do CONSEF (acórdãos citados: JJF nºs 0027-06/14 - sobre “hipoclorito de sódio”, 0178-04/16 - sobre óleo diesel como insumo para empresas cujo transporte de mercadorias seja uma de suas atividades; CJF nºs 0126-12/18 - sobre “hipoclorito de sódio” e “detergente desengordurante All Clean”, 0263-11/15 - sobre a não incidência do ICMS-DIFAL sobre materiais intermediários.

Conclui requerendo o conhecimento e provimento do recurso para reformar parcialmente o acórdão recorrido e cancelamento integral da cobrança por se tratar de itens classificáveis como produtos intermediários, não sendo cabível nem a glosa dos créditos na aquisição (Infração 1), nem a cobrança do ICMS-DIFAL (Infração 2), precedida de perícia fiscal, garantindo-se-lhe a sustentação oral.

Recebidos os autos, considerei-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 20/03/2023, para julgamento, oportunidade em que se fez presente pela Recorrente, usando da palavra, a Dra. Ana Carla Ribeiro da Silva, OAB/SP nº 343.943.

É relatório.

VOTO (Vencido em relação a “Óleo Diesel, Infração 01)

Conheço do recurso, pois nele enxergo os pressupostos de admissibilidade (como o cabimento, art. 169, inciso I, alínea “b”, e a tempestividade, art. 171, ambos do RPAF/99).

A título de “preliminar”, aprecio inicialmente (art. 154 do RPAF/99) o requerimento de perícia fiscal.

Com efeito, o exame de processos produtivos, descrições técnicas de bens e do emprego desses bens vez por outra pode demandar uma inquirição técnica mais apurada, eventualmente por diligência fiscal empreendida pelo autuante, ou por auditor estranho ao feito (eventualmente, até, vinculado à ASTEC). Ou até uma perícia fiscal, conduzida por *experts* e por prepostos da fiscalização.

Contudo, no caso em tela entendo desnecessária a realização de perícia, pois as descrições técnicas estão suficientemente indicadas nos autos, e a percepção sobre a correta classificação dos bens, produtos ou mercadorias a mim parece prescindir de prova técnica. Assim, fica indeferido o requerimento de perícia fiscal, por não demandar conhecimento especial de técnicos, e não ser necessária à luz das provas dos autos (art. 147, inciso II do RPAF/99).

Este CONSEF depara-se rotineiramente com o tema da classificação fiscal de mercadorias, e mais, com essa classificação no setor de bebidas. Reporto-me ao voto que proferi (mesmo vencido) nos autos em que foi examinado o Auto de Infração nº 232884.0001/19-3, redundando no Acórdão CJF nº 0108-12/20-VD. Ali assentei algumas premissas que adotarei neste julgado:

- o conceito de produto (ou material) intermediário tem sido construído jurisprudencialmente, e aplicado caso a caso, setor a setor, indústria a indústria, para cada processo produtivo submetido a exame por este CONSEF, e consideram-se em síntese três vetores interpretativos: em primeiro lugar, é necessário que **o item seja essencial ao processo produtivo** (ou seja, indispensável à indústria de transformação a que se propõe a empresa); em segundo lugar, é necessário que **o item mantenha contato físico com o bem objeto da transformação, e com isso haja desgaste** (ou seja, o bem deve participar diretamente do processo de transformação); por fim, é necessário que **o desgaste implique o desaparecimento, ou a formação de resíduos economicamente desprezíveis, ou redução da vida útil do bem** (e este Conselho tem evoluído, abandonado a tese do exaurimento a cada ciclo produtivo, para admitir uma vida útil reduzida);
- há que se identificar, ademais, qual é o processo produtivo, de modo a concluir se o processo produtivo do Recorrente se limita tão somente a transformar a matéria-prima da bebida (cerveja) em bebida (cerveja).

Leio às fls. 86 e 87 dos autos excerto do contrato social da Recorrente que trata do objeto social da filial em discussão nestes autos, e nele leio, além de “*industrialização, comércio atacadista e varejista, importação e exportação de bebidas*” etc., também o “*transporte rodoviário intermunicipal e interestadual de cargas em geral*”.

Nesse sentido, em linha com o que me manifestei em votos anteriores, filio-me à corrente majoritária do CONSEF por entender que os materiais descritos nestes autos como destinados à sanitização de equipamentos e instalações físicas são, sim, bens de uso ou consumo do estabelecimento, pois não podem ser classificados como matéria-prima (não se incorporam ao produto, nem se transformam no produto da indústria em exame), nem como material intermediário (não entram em contato físico com o bem objeto da transformação).

A mera sanitização de equipamentos e instalações físicas, ainda que essenciais a qualquer indústria do setor alimentício e de bebidas (certamente sem a sanitização o produto resultante restaria impróprio para o consumo), não se desgastam em razão do seu contato com o produto, nem se retiram do processo produtivo já sem valor econômico para tal.

O mesmo vale para a depuração de efluentes, pois ainda que sem tal depuração o processo industrial se torne inviabilizado (por descumprimentos de normas regulatórias sanitárias), não há a rigor um contato imediato com aquilo que é o resultante da indústria de transformação.

Com isso, acompanho a maioria que se formou quando do julgamento, por exemplo, que resultou nos Acórdãos CJF nº 0201-11/18 e CJF nº 0320-11/19 (citados pelo Autuante), pois me parece que a essencialidade na assepsia de equipamentos e instalações físicas não transmutam a insumos ou materiais intermediários aquilo que não se transforma, nem entra em contato com o produto da transformação.

A rigor, aquilo que preserva as características de tanques, por exemplo, é efetivamente algo diverso daquilo que mantém limpos pisos e sanitários (a merecer, quiçá, um tratamento tributário diverso pela legislação). Ambos têm, contudo, uma função comum, que é evitar que o produto final se desnature ou perca as características finais. Impede-se, portanto, que contaminantes integrem o resultado da transformação industrial, sem ser nem material intermediário, nem matéria prima. E conservam-se instalações e equipamentos, incrementando-se-lhes a vida útil.

Em tempo, destaco que alguns dos acórdãos mencionados pelo Recorrente não guardam correlação com o segmento industrial e os materiais ora em exame, fazendo relação muito ampla com o tema (glosa de crédito fiscal na aquisição de bens que a fiscalização entendeu estar destinado a uso ou consumo do estabelecimento): o Acórdão CJF nº 0237-11/19, em que se admitiu crédito fiscal em aquisições “óleo diesel” destinado a servir de combustível em uma caldeira industrial numa indústria de plásticos; o Acórdão JJF nº 0027-06/14, que trata sobre outra contribuinte do setor de bebidas, foi reformado por meio do Acórdão CJF nº 0306-11/17 e os materiais “diatomácea” e “hipoclorito de sódio” foram reinseridos na autuação; o Acórdão CJF nº 0126-12/18, que trata de outra contribuinte de setor de bebidas, contém exclusões que não se aproveitam para as pretensões recursais ora em exame.

Portanto, devem ser mantidas as cobranças relativas a “anticorrosivos”, “biocidas”, “detergentes”, “hipoclorito de sódio”, “soluções anticorrosivas”, “solução dispersante”, “solução de tratamento”, “solvente de limpeza”, e “spectrus BD”.

Em relação ao “óleo diesel”, peço licença para destacar o que assentou o Autuante na Informação Fiscal (fl. 122): *“Quanto ao óleo diesel empregado na frota de caminhões que distribuem os produtos fabricados, entendemos que a utilização é notoriamente fora do processo produtivo o que não enseja nenhum questionamento sobre a possibilidade de utilização dos créditos fiscais [Sic] referente as aquisições dos mesmos”*.

Peço licença para discordar de tal conclusão.

Se o objeto social do Recorrente contempla transporte dessas mercadorias, parece-me que o “óleo diesel” é insumo para essa atividade (comercial), de maneira que devesse admitir a sua classificação como tal. Assim, não deve prevalecer o entendimento, a meu ver equivocado, do Autuante.

Nesse sentido, aliás, o precedente evocado pelo Recorrente (Acórdão JJF nº 0178-04/16), a despeito de tratar-se de outro segmento econômico, mas que teve por fundamentação justamente a utilização em veículos de transporte próprios para entrega das mercadorias.

Destaque-se que a exclusão não desafiou recurso de ofício, por força da alçada recursal, sendo mantida (a exclusão) quando julgado o recurso voluntário por meio do Acórdão CJF nº 0314-12/17. Ou seja, naquelas circunstâncias, a contribuinte que explora um segmento industrial e comercial obteve êxito na apropriação de créditos fiscais oriundos da aquisição de “óleo diesel” destinado aos veículos próprios com os quais transportava sua mercadoria. Exatamente como no caso em tela.

Examinados, pois, os argumentos, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para excluir da infração 1 o “óleo diesel” - as operações com este item não foram objeto de lançamento na infração 2, por se encontrar sob o regime de substituição tributária.

VOTO VENCEDOR (em relação a “Óleo Diesel, Infração 01)

Peço *vênia* para divergir do ilustre Relator, por entender que o produto “*óleo diesel*” neste caso é um material de uso e consumo, que somente dará direito de crédito a partir de 1º de janeiro de 2033, nos termos do Art. 33, I da Lei Complementar nº 87/96.

Esclareço desde já que o Autuado teria direito a crédito fiscal apenas nas hipóteses em que o produto “*óleo diesel*” assume a função de insumo da atividade produtiva, como bem citado pelo ilustre Relator, quando explicou o resultado do Acórdão CJF nº 0237-11/19, quando o produto “*óleo diesel*” era utilizado para gerar energia, o que não é o caso dos autos em tela.

Ressalto que o Autuado não trouxe nenhuma prova de que o produto “*óleo diesel*” tivesse sido utilizado como insumo da sua atividade produtiva.

Não há direito ao crédito fiscal do produto “*óleo diesel*” quando empregado na frota de caminhões que distribuem os produtos fabricados, porque é uma atividade posterior à produção, da mesma forma que os produtos utilizados para tratamento de efluentes, sendo os produtos comercializados enquadrados no regime de substituição tributária.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, de forma a manter a Decisão recorrida que julgou o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279691.0024/21-9**, lavrado contra **HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 650.727,63**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, incisos VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 1 – Óleo Diesel) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Eduardo Ramos de Santana e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Infração 1 – Óleo Diesel) – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Igor Lucas Baptista e Rafael Benjamim Tomé Arruty.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2023.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infração 1 – Óleo Diesel)

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR
(Infração 1 – Óleo Diesel)

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR DA PGE/PROFIS