

A. I. N° - 206973.0041/23-7
AUTUADO - AMBEV S.A.
AUTUANTES - IVANA MARIA MELO BARBOSA MENEZES E CRIZANTO JOSÉ BICALHO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 10/01/2024

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0223-01/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇAS ENTRE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. Os produtos relacionados neste Auto de Infração não se enquadram no conceito de ativo imobilizado, matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e não dão direito ao uso de crédito fiscal, sendo classificados como material de uso e consumo. Infrações 01 e 02 procedentes. Indeferido o pedido de realização de diligência. Não acolhidas as nulidades arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/08/2023, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 5.240.114,60 em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 - 001.002.002 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses janeiro a dezembro de 2019, janeiro a dezembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 3.061.738,22, acrescido da multa de 60%;

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, nos meses de janeiro a dezembro de 2019, janeiro a dezembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.178.376,38, acrescido da multa de 60%.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou Defesa (fls. 23 a 28 – frente e verso). De início, indica o endereço onde receberá intimações e notificações. Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Argui em caráter preliminar a nulidade do Auto de Infração. Informa que reconheceu e quitou os valores exigidos em relação ao montante principal de R\$ 982.041,49, razão pela qual, com fundamento no art. 156, I, do CTN, diz que se encontram extintos os créditos tributários referentes a esta parte do Auto de Infração, cujo documento de arrecadação requer a juntada posterior.

Pontua que a impugnação restringir-se-á a parcela remanescente, cuja exigência sustenta que é indevida. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Alega que o Auto de Infração não deve prosperar em face à exigência fiscal consistir no fato do Fisco considerar equivocadamente, e sem qualquer embasamento técnico, os produtos adquiridos pela empresa como material de uso e consumo, quando, em verdade, são produtos intermediários/secundários que participam do processo industrial na condição de elementos essenciais à atividade por desenvolvida, e se desgastam integralmente dentro do processo produtivo, portanto, sua aquisição autoriza a tomada de crédito fiscal pela empresa, implicando na inexigibilidade do recolhimento do ICMS diferencial de alíquota.

Reporta-se sobre os fundamentos para anulação/improcedência do Auto de Infração.

Alega regularidade dos créditos fiscais tomados e compensados. Inexistência de ICMS DIFAL a recolher.

Manifesta o entendimento de que não foi aplicada a correta interpretação das normas delineadas na Lei Complementar nº 87/96, e no Regulamento de ICMS do Estado da Bahia.

Afirma que o equívoco consiste no fato do presente lançamento ter classificados os produtos adquiridos como materiais de uso ou consumo, quando em verdade são produtos intermediários, que participam de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos de forma imediata ou gradativa no processo produtivo, autorizando, portanto, a tomada e utilização de crédito, conforme explicação que apresenta, no sentido de que entre os produtos intermediários listados pela Fiscalização, e cujas aquisições geraram direito a crédito, destaca, por exemplo, soda cáustica, hipoclorito, gás GLP, óleo Lubrificante, etc, esses indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela empresa, sem qualquer outra destinação em sua atividade.

Acrescenta que a participação de tais itens no processo produtivo da empresa pode ser sintetizada conforme literalmente reproduzido abaixo:

- 1) **soda cáustica**: utilizada no processo produtivo para higienizar e esterilizar os vasilhames de cerveja e refrigerantes, impedindo alteração de composição e qualidade das bebidas em razão de impurezas;
- 2) **hipoclorito de sódio**: produto químico utilizado no tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo. Água é o principal insumo do produto fabricado, e deve atender a exigências de qualidade e pureza fixadas pelos órgãos de vigilância sanitária e defesa do consumidor. Tornando essencial a participação do referido produto no processo produtivo da Contribuinte;
- 3) **aditivos para higienização e limpeza**: como o próprio nome discorre, são utilizados para garantir a integridade do produto final;
- 4) **gás liquefeito de petróleo – GLP**: utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo;
- 5) **lubrificante esteira**: utilizado nas esteiras da linha de envasamento, o que viabiliza o transporte dos vasilhames ao longo da linha de produção;

Diz que conforme se observa dos exemplos citados, os referidos produtos estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo, sendo certo que a ausência de qualquer deles influencia diretamente na composição e na qualidade dos produtos finais, no caso cervejas e refrigerantes.

Assevera que sem eles, em verdade, o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade.

Conclusivamente, diz que uma vez integralmente consumidos no processo produtivo, e mesmo que alguns deles não façam parte diretamente da composição do produto acabado, não há como descaracterizá-los como insumos intermediários para reclassificá-los como bens de uso ou consumo.

Afirma que sendo os produtos essenciais as etapas da cadeia de produção, percebe-se tratar-se de verdadeiro insumo intermediário da cadeia produtiva, e não material de uso ou consumo, haja vista que integra diretamente o processo fabril, como produto intermediário, gerando, necessariamente, o direito à utilização do crédito tributário, nos termos do art. 309, I, “b” do RICMS/BA/12, Decreto nº 13780/2012 e artigos 19 e 20, da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor reproduz.

Observa que a teor do art. 309, I, do RICMS-BA, e artigos 19 e 20, da Lei Complementar nº 87/96, devem ser abatidos do imposto, sob a forma de crédito, o valor do ICMS correspondente a entradas de matérias-primas e produtos intermediários, utilizados no processo de industrialização ou produção, sejam neles consumidos ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua composição.

Repisa o conceito de produto intermediário previsto na legislação federal e estadual, e que

autoriza a tomada do crédito fiscal, abrange os bens que sejam empregados no processo produtivo, integrem o produto final ou se não o integrar, for consumido no processo produtivo, como ocorre no caso em tela.

Aduz que restando definido que os produtos utilizados no processo de industrialização, ainda que não venham a integrar o produto final, porém sendo consumidos de forma imediata e integral no curso da industrialização, são classificados como produtos intermediário.

Assinala que nesse contexto, convalidando a natureza de produto intermediário como sendo as mercadorias adquiridas para viabilizar o processo industrial e que são consumidas, de forma gradual, integralmente no processo produtivo, e, como tais, geram o direito ao crédito de ICMS, cita os recentes precedentes do Superior Tribunal de Justiça: (STJ. AgInt no REsp n. 1.971.647/PR, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 14/8/2023, DJe de 16/8/2023.) (g.n.). (STJ. REsp n. 2.054.083/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 18/4/2023, DJe de 20/4/2023.) (g.n.) Agravo Interno da FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO a que se nega provimento. STJ. AgInt nos EDcl no AREsp 471.109/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2020, DJe 15/12/2020) (g.n.). (STJ. AgInt no Resp 1.486.991/MT, Primeira Turma, j. 27.04.17).

Pontua que o que se conclui dos arestos acima citados é que as decisões do STJ convergem no sentido de que produto intermediário são todas as mercadorias que efetivamente se relacionam com a atividade fim do contribuinte, sendo um componente essencial e indispensável para a consecução do produto final, estando aplicado ou desgastado gradativamente durante o processo produtivo. Acrescenta que partindo de tal premissa, Roque Antonio Carrazza é enfático em suas lições conforme reproduz.

Salienta que essa é a disciplina traçada por outros diplomas legislativos, como o Regulamento do IPI, Decreto nº 7.212/2010, que, ao tratar do direito a crédito de referido imposto também sujeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade dispõe no seu art. 266 e segs.

Diz que conforme se depreende, o que caracteriza o 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.

Afirma que os produtos listados pela Fiscalização, portanto, encaixam-se nesse contexto, porque são consumidos diretamente e se desgastam no processo industrial da impugnante, sendo indispensáveis ao fabrico de cervejas e refrigerantes, gerando, pois, direito ao crédito.

Aduz que consequentemente, não há que se impor a glosa do crédito fiscal, ou mesmo exigir o recolhimento do ICMS Difal. Acrescenta que esse é o caso em questão, em que os produtos adquiridos e considerados pela Fiscalização como de uso ou consumo, são, em verdade, consumidos no cumprimento das etapas do processo industrial, ou seja, insumos da sua atividade.

Ressalta que a discussão em comento não é nova, mas já encontra linha de solução no âmbito do próprio Conselho da Fazenda Estadual do Estado da Bahia, conforme precedentes que indica. Acrescenta que outros tantos julgados deste CONSEF podem ser citados em face à similitude da matéria, no caso CFJ nº 0250-12/02; JJF nº 0431.01/03.

Pontua que conforme firmado nos diversos precedentes mencionados tem-se que na atividade da empresa, no caso produção da cerveja e refrigerante, faz-se necessário a aplicação de filtros, produtos de higienização, tratamento na estação de efluentes, bem como produtos de lubrificação necessários à manutenção da atividade industrial propriamente dita, razão pela qual os produtos objetos da autuação se caracterizam como produtos intermediários e autorizam a utilização de crédito fiscal.

Salienta que em homenagem ao princípio da não-cumulatividade, art. 155, § 2º da CF/88 e artigos

19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, conclui-se pelo 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 e cervejas.

Conclusivamente, sustenta que a glosa do crédito fiscal representa verdadeira violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade e a todos os preceitos acima vertidos.

Finaliza a peça defensiva requerendo a improcedência total da exigência fiscal porque inexistentes as irregularidades apontadas na autuação não havendo imposto a ser recolhido. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de novos documentos, bem como a realização de diligência e perícia fiscal a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor. Requer, por fim, sob pena de nulidade, que todas as publicações relativas ao processo em referência sejam realizadas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal (fls. 59 a 63). Assinalam que o autuado reconheceu o débito no valor de R\$ 982.041,49 impugnando a parcela remanescente.

Observam que o impugnante discorda do Fisco quanto à classificação dos itens, soda cáustica, hipoclorito de sódio, aditivos para higienização e limpeza, GLP e lubrificante das esteiras, como materiais de uso e consumo, asseverando que não são alheios à atividade do estabelecimento, mas insumos e, portanto, o crédito utilizado é devido e indevido é o pagamento do ICMS diferencial de alíquota.

Salientam que o autuado não questiona valores nem aponta quaisquer equívocos no Demonstrativo base da autuação, composto de 249 fls. 11 e 12) entregues ao autuado por meio de planilha eletrônica anexa à Intimação, via DTe (fls. 18 a 20), cujo recebimento está comprovado pela leitura expressa às 08h02m do dia 04/09/2023 (fl. 18).

Dizem que basta verificar os documentos fiscais para comprovar que, de fato, os produtos cujos créditos foram glosados coincidem com os produtos constantes nos DANFES.

Consignam que a questão é que o autuado entende que tem o direito de utilizar crédito fiscal do ICMS de toda e qualquer aquisição para o processo produtivo e afirma ser este um direito constitucional da empresa. Diz que não lhe cabe analisar a constitucionalidade das normas regulamentares do ICMS, apenas cumpri-las em razão do exercício de atividade plenamente vinculada.

Observam que com intuito de convencer que o seu entendimento é que deve ser considerado e seguido, descreve a utilização de cada um dos itens.

Dizem que o autuado considera imprescindível e por esta razão requer perícia técnica a fim de comprovar serem indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo sem qualquer outra destinação em seu empreendimento. Registram que se trata de tema recorrente e sedimentado no CONSEF.

Alegam que a ausência de qualquer dos itens cujo crédito foi glosado influenciaria diretamente na composição e na qualidade dos produtos finais, cervejas e refrigerantes, pois, sem eles, o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas restaria prejudicado em essência, qualidade e quantidade.

Dizem que por ser indústria do gênero alimentício está obrigado a seguir os regulamentos da ANVISA (Portarias SVS/MS 326/97 e 540/97) no que concerne à 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. Explica que o uso de certos agentes de lavagem, como a soda cáustica, por exemplo, decorre da necessidade de observância de tais parâmetros cogentes, indicados pela ANVISA, de modo a garantir a composição dos produtos finais e suas qualidades químicas e para o consumo. Transcreve dispositivos legais, jurisprudência do Poder Judiciário e decisões Administrativas.

Afirmam que utilizar soda cáustica e hipoclorito de sódio na lavagem de vasilhames e tratamento de água porque a ANVISA exige não é razão para utilização de crédito fiscal. Acrescentam que refrigerante e cerveja são produtos que podem ser envasados em vasilhame PET ou lata, por exemplo, ou seja: o mesmo refrigerante e a mesma cerveja podem ser colocados à venda para o consumidor sem que a soda cáustica participe do processo produtivo. E que esse fato demonstraria que a soda cáustica não é “indispensável” na fabricação do produto final REFRIGERANTE nem do produto final CERVEJA.

Acrescentam que do mesmo modo, o autuado alega que se pode caracterizar os aditivos empregados para pré-enxague da lavadora de garrafas, para tratamento da água das torres, utilizados até para a assepsia e sanitização de equipamentos na área de produção.

Quanto aos lubrificantes utilizados nas esteiras da linha de envasamento, dizem que é verdade que os equipamentos objeto da lubrificação estão instalados na área produtiva, mas a lubrificação é um tipo de manutenção de equipamento, e por isso não tem qualquer relação com o produto final na qualidade de elemento indispensável. A opção por esse ou aquele tipo de transporte dos vasilhames na linha de produção está diretamente ligada à conveniência da autuada em estar sempre à frente da concorrência no que se refere à automação.

O GLP (gás liquefeito de petróleo) utilizado como combustível para as empilhadeiras que fazem o transporte no processo produtivo não integram o produto e nem é imprescindível ao processo produtivo. Por isso o uso deste ou daquele combustível e até mesmo o uso das empilhadeiras na área de produção seria opção gerencial da autuada e não interfere no produto final. A utilização de crédito na aquisição de tais produtos não tem respaldo legal na legislação baiana.

O processo industrial é um conjunto sistematizado de procedimentos envolvendo passos químicos, físicos e/ou mecânicos de produção, usando produtos, máquinas, energia e trabalho humano, objetivando transformar e/ou combinar as matérias-primas, para produzir uma mercadoria nova.

Pontuam que após analisar as razões defensivas, o RICMS/BA e a orientação da SEFAZ no que diz respeito à discussão sobre a utilização de crédito fiscal na aquisição de produtos que não integram o produto final ou que não sejam essenciais à sua fabricação, não resta alternativa senão manter a glosa dos créditos utilizados pelos produtos listados no demonstrativo. Informam que esta não é a primeira vez que lavraram Auto de Infração contra o autuado glosando o crédito de idênticos produtos, muitos dos quais já foram julgados procedentes em 1^a e 2^a instância pelo CONSEF.

Observam que em conformidade com as decisões reiteradas deste CONSEF, só é permitido o aproveitamento do crédito do ICMS às aquisições de mercadorias que forem utilizadas diretamente no processo produtivo, assim entendidas, aquelas mercadorias identificáveis diretamente em cada unidade produzida, por compor o produto final, ou relacionadas a estes, quando ainda não inidentificáveis no produto final, concorrerem diretamente para sua modificação física ou química.

No tocante à jurisprudência aduzida na peça defensiva, tanto judicial como administrativa, reputam estar consolidado na jurisprudência deste CONSEF, que os produtos que implicaram na glosa dos créditos fiscais objeto da autuação, no caso específico de empresas fabricantes de bebidas em geral, não são considerados produtos intermediários, e sim aquisições para o uso e consumo do estabelecimento.

Assinalam a existência de reiteradas decisões na primeira instância, e confirmadas pelas Câmaras de Julgamento, a exemplo dos Acórdãos JJF 0032-04/08, CJF 0201- 11/06 e CJF0129-11/07, 3^a JJF nº 0148- 03/16, ACÓRDÃO CJF N° 0331-11/19, ACÓRDÃO CJF N° 0183-11/18.

Afirmam que como é sabido, as mercadorias que não se enquadram nestes parâmetros, são consideradas pelo CONSEF como aquisições destinadas ao uso e consumo do estabelecimento industrial, pois sua utilização é periférica ao processo de industrialização, a despeito de

necessária a manutenção da planta industrial, porém, utilizadas no entorno do processo fabril. Conclusivamente, dizem que do exposto pelo Contribuinte, nenhuma alegação apresentada em sua peça de defensiva deixou de ser atentamente verificada. Acrescentam que do mesmo modo, não houve qualquer fato, documento ou argumento que não tenha sido verificado e considerado. Observam que o autuado produziu todas as provas que entendeu necessárias e suficientes para alcançar suas pretensões de bem defender-se relativamente à autuação de que trata o presente PAF, pois, ao mesmo não foi estabelecido nenhum obstáculo, garantindo seu amplo direito de defesa. Reafirmam que não lhes cabe discutir princípios constitucionais e da não cumulatividade do ICMS.

Finalizam a peça informativa mantendo na íntegra a autuação.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo a infração 01 decorrente de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento e a infração 02 decorrente de falta de recolhimento do ICMS referente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

De início, observo que o lançamento de ofício em exame foi realizado em conformidade com a legislação de regência do ICMS, inexistindo vício ou falha que o inquinar de nulidade. Não vislumbro na autuação qualquer violação ao devido processo legal e ao direito à ampla defesa e contraditório do contribuinte, que foi exercido plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento das infrações, sendo que os elementos elaborados pelos autuantes lhe foram fornecidos em cópia, inexistindo cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório. A descrição das infrações permite, claramente, identificar sobre o que está sendo imputado ao contribuinte, não ocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em questão.

Quanto ao pedido de realização de diligência/perícia, por certo que se tratando de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, com diversas autuações ocorridas com relação às mesmas mercadorias arroladas no presente Auto de Infração, indefiro o pedido com fulcro no art. 147, I, “a”, II, “a”, do RPAF/BA/99.

No mérito, verifico que o autuado reconheceu e efetuou o pagamento de parte da exigência fiscal no valor de R\$ 982.041,49, razão pela qual, com fundamento no art. 156, I, do CTN, diz que se encontram extintos os créditos tributários referentes a esta parte do Auto de Infração.

No tocante à parte impugnada, sustenta que o equívoco da Fiscalização consiste no fato do lançamento ter classificados os produtos adquiridos como materiais de uso ou consumo, quando em verdade são produtos intermediários, que participam de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos de forma imediata ou gradativa no processo produtivo, autorizando, portanto, a tomada e utilização de crédito.

Destaca que entre os produtos intermediários listados pela Fiscalização, e cujas aquisições geraram direito a crédito, estão os seguintes itens:

1. soda cáustica: utilizada no processo produtivo para higienizar e esterilizar os vasilhames de cerveja e refrigerantes, impedindo alteração de composição e qualidade das bebidas em razão de impurezas;
2. hipoclorito de sódio: produto químico utilizado no tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo. Água é o principal insumo do produto fabricado, e deve atender a exigências de qualidade e pureza fixadas pelos órgãos de

vigilância sanitária e defesa do consumidor. Tornando essencial a participação do referido produto no processo produtivo da Contribuinte;

3. aditivos para higienização e limpeza: como o próprio nome discorre, são utilizados para garantir a integridade do produto final;
4. gás liquefeito de petróleo – GLP: utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo;
5. lubrificante esteira: utilizado nas esteiras da linha de envasamento, o que viabiliza o transporte dos vasilhames ao longo da linha de produção;

Efetivamente, essa questão atinente a admissibilidade do crédito fiscal referente à aquisição de material de uso/consumo – conforme entendimento da Fiscalização – e de produtos intermediários – conforme entendimento do Contribuinte -, existe a longo tempo.

Trata-se de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, inclusive em diversos Autos de Infração nos quais este contribuinte figurou no polo passivo da autuação.

Por essa razão, parece-me apropriado invocar e reproduzir a jurisprudência recente predominante no âmbito deste CONSEF, haja vista que reflete o entendimento atual sobre a matéria.

Assim é que, reproduzo abaixo excertos da decisão recente proferida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF Nº 0219-11/22-VD, de 27/07/2022, no qual foi consignado no voto vencedor do ilustre Conselheiro o seguinte:

[...]

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

A exclusão da possibilidade de crédito relativa aos materiais de uso/consumo é reveladora de que o princípio da não cumulatividade, vigente no microssistema de ICMS brasileiro, é, ainda, do tipo “crédito-Físico”, o que quer significar que somente se exclui da tributação, na operação subsequente, aqueles valores relativos às matérias primas e produtos intermediários que se integram fisicamente ao produto fabricado, a despeito da convivência, dessa regra, com normas específicas que derrogaram tal princípio, a partir da entrada em vigor da LC 87/96. Na ausência de regra expressa, incide, todavia, tal axioma fundamental que inadmite, até 2033, o creditamento de bens de uso/consumo do estabelecimento.

[...]

É possível notar que as infrações se relacionam entre si, tendo decorrido a primeira de “utilização indevida de crédito fiscal, referente à aquisição de material de uso e consumo”, enquanto que a segunda infração exige o ICMS decorrente da “diferença entre as alíquotas internas e interestaduais”, nessas mesmas aquisições, quando oriundas de fora do Estado. Considerando que o Sujeito Passivo as tratou de forma global, passo a julgá-las, também, globalmente, conforme adiante.

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

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

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

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

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

Como se lê acima, nem todas as aquisições efetuadas por estabelecimentos industriais dá ensejo ao creditamento do imposto, mas apenas aquelas relacionadas às matérias-primas, produtos intermediários,

catalisadores e material de embalagem, em conformidade com a dicção do texto regulamentar.

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

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

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

Quanto ao hipoclorito de sódio, é “... utilizado na assepsia e sanitização dos equipamentos dosadores”. Segundo a Recorrente, seu uso estaria ligado também ao tratamento da água utilizada no processo produtivo. Por ambas as descrições, não há afetação direta ao produto fabricado, mas dirige-se aos equipamentos utilizados no estabelecimento industrial, cuja integridade se busca alongar com o uso de tais materiais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sendo assim, com exceção do “ADITIVO GARANTE A INTEGR EMB FOODPRO” e do “SEQUESTRANTE O2 ADITIVO CORTROL IS 1075”, entendo que os demais aditivos se constituem, segundo jurisprudência dominante neste CONSEF, em materiais de uso/consumo, não podendo se enquadrar nas categorias de

“materias-primas”, “produtos intermediários”, “catalisadores” ou “material de embalagem”. São, todos, itens de uso/consumo não gerando crédito.

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

Conforme visto da leitura dos trechos da decisão acima reproduzida, o entendimento prevalecente neste CONSEF aponta no sentido de que os materiais arrolados no levantamento fiscal levado a efeito pelos autuantes não admitem o crédito fiscal, por se se tratar de material de uso/consumo do estabelecimento que podem até participar do processo produtivo da empresa, mas não no processo produtivo como matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores ou material de embalagem, tendo sido admitido naquele caso o crédito fiscal apenas para os produtos “ADITIVO GARANTE A INTEGR EMB FOODPRO” e “SEQUESTRANTE O2 ADITIVO CORTROL IS 1075”, por restar comprovado que se trata de insumos do processo produtivo da empresa.

Vale registrar que referidos produtos cujos créditos fiscais foram admitidos não constam do levantamento fiscal de que cuida o presente Auto de Infração.

No que concerne à arguição de inconstitucionalidade por ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade, ressalto que em conformidade com o disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Vale consignar que as decisões judiciais invocadas e reproduzidas na peça defensiva não alteram o entendimento acima exposto, haja vista que referidas decisões não são vinculantes para o Estado da Bahia.

Diante do exposto, as infrações 01 e 02 são procedentes.

Por derradeiro, no tocante a indicação pelo impugnante do endereço onde receberá intimações e notificações em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, cumpre observar que inexiste óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido, entretanto, vale assinalar que o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206973.0041/23-7, lavrado contra **AMBEV S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 5.240.114,60**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” e VII “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de dezembro de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR