

PROCESSO - A. I. Nº 206973.0041/23-7
RECORRENTE - AMBEV S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0223-01/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C/JF Nº 0292-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. A lide recursal resulta na interpretação se os produtos são considerados “materiais de uso ou consumo”, que ensejaria, de fato, o estorno de crédito do ICMS, tomado indevidamente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A lide recursal resulta na interpretação se os produtos são considerados “produtos intermediários”, que mereceria suas exclusões das imputações, ou seja, os bens materiais que se utilizam no processo de industrialização, exigindo sua renovação ao término de cada participação no processo produtivo, mesmo que não se integre fisicamente ao produto acabado. Entende-se tratar de produto intermediário no processo produtivo de cervejas e refrigerantes todo produto utilizado que apresentem essenciais relação com à atividade-fim. Deve ser excluído da autuação as operações relacionadas com os itens “Soda Cáustica”, “Hipoclorito de Sódio” “Gás Liquefeito de Petróleo – GLP” e “Lubrificante de Esteira”, mantendo, as operações relacionadas aos itens de produtos “Aditivos para Higienização e Limpeza”, bem como os demais itens de produtos que não foram objeto de insurgência, não arguidos na peça recursal. Infrações 01 e 02 parcialmente subsistentes. Indeferido o pedido de realização de diligência e/ou perícia fiscal. Nulidades não acatadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime para o produto hipoclorito de sódio, em decisão não unânime quanto aos produtos soda cáustica, GLP e lubrificante esteira, em decisão por maioria para o produto Aditivo de higienização e limpeza.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/08/2023, no valor de R\$ 5.240.114,60, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 01.02.02: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2019 e 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 3.061.738,22, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 06.02.01: Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2019 e 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.178.376,38, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

A 1ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº

0223-01/23 (fls. 68 a 76), com base no voto do Relator a seguir transcrito:

“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 inquine 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 inquirir 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 microsistema de ICMS brasileiro, é, ainda, do tipo “crédito-Físico”, o que quer significar que somente se exclui da tributação, na operação subsequente, aqueles valores relativos às matérias primas e produtos intermediários que se integram fisicamente ao produto fabricado, a

despeito da convivência, dessa regra, com normas específicas que derogaram tal princípio, a partir da entrada em vigor da LC 87/96. Na ausência de regra expressa, incide, todavia, tal axioma fundamental que inadmite, até 2033, o creditamento de bens de uso/consumo do estabelecimento.

[...]

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

Considerando que a não-cumulatividade, configurada no microsistema 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 aqúeloutros decorrentes de uma apropriação mediante rateio.

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

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

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

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

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

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

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

Quanto à “soda cáustica”, segundo o sujeito passivo é “utilizada ... para higienizar e esterilizar os vasilhames de cervejas e refrigerantes, ...”. Não se incorpora, portanto, ao produto acabado, com o qual sequer tem contato, não podendo propiciar, conseqüentemente, 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 “matérias-primas”, “produtos intermediários”, “catalisadores” ou “material de embalagem”. São, todos, itens de uso/consumo não gerando crédito.

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

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 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 inexistente 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.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 87 a 94 - verso), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, após breve relato dos fatos, lamentou o indeferimento do seu pedido para realização de perícia, adotando o entendimento de que os materiais autuados estão vinculados ao processo produtivo, mas não integram o produto final como elemento indispensável.

Questionou se o produto final teria a mesma qualidade, quantidade e poderia ser livremente comercializado, sem o emprego dos materiais objeto da autuação, ou se seria viável a sua atividade operacional, bem como se os julgadores possuem conhecimento especializado no

processo produtivo de cervejas e refrigerantes para indicar quais materiais são indispensáveis ao seu produto final.

Defendeu que a correta elucidação do caso sob julgamento reside na adequada compreensão do que sejam produtos intermediários, bem como na verificação de que a Lei Complementar nº 87/96 apenas veda o direito ao crédito em operações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias alheias à atividade do estabelecimento.

Ressaltou que a discussão em comento não é escoteira, mas já encontra linha de solução no âmbito da Primeira Seção do STJ e precedentes neste CONSEF, conforme excertos do EAREsp nº 1.775.781/SP e dos Acórdãos JJF nº 0079-01/02 e CJF nº 0129-11/07, citando também os Acórdãos JJF nº 0431-01/03 e CJF nº 0250-12/02.

Disse que na produção da cerveja e refrigerante, faz-se necessário a aplicação dos produtos de higienização, tratamento na estação de efluentes, no laboratório em agentes nocivos à matéria-prima principal, bem como produtos de lubrificação necessários à manutenção da atividade industrial, sendo os materiais autuados caracterizados como produtos intermediários de produção, que autorizam a tomada de crédito fiscal, em homenagem ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Aduziu que a Decisão recorrida, ao vetar a perícia com vistas a analisar “*in loco*” a participação e o desgaste de cada item no seu processo produtivo, afrontou princípios basilares do direito tributário e do processo administrativo, chancelando uma autuação arbitrária, feita em bases presumidas, sem qualquer amparo legal, ou mesmo nos precedentes do CONSEF.

Destacou, entre os produtos intermediários listados pela fiscalização, e cujas aquisições geraram direito a crédito, soda cáustica, hipoclorito, gás GLP, óleo Lubrificante, materiais indispensáveis e de uso exclusivo no seu processo produtivo, sem qualquer outra destinação em sua atividade, cujas participações podem ser assim sintetizadas:

- a) 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;
- b) 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;
- c) Aditivos para Higienização e Limpeza: como o próprio nome discorre, são utilizados para garantir a integridade do produto final;
- d) Gás Liquefeito de Petróleo – GLP: utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo;
- e) Lubrificante Esteira: utilizado nas esteiras da linha de envasamento, o que viabiliza o transporte dos vasilhames ao longo da linha de produção.

Afirmou que 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 (cervejas e refrigerantes), e sem eles o ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas restaria prejudicado, em essência, qualidade e quantidade.

Asseverou que são materiais essenciais nas etapas da cadeia de produção, tratando-se de verdadeiros insumos intermediários da cadeia produtiva, e não material de uso ou consumo, porquanto integra diretamente o processo fabril, sendo 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, gerando, necessariamente, o direito à utilização do crédito tributário, nos termos do Art. 309, I, “b” do RICMS/12 e Arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Repisou que 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, conforme dispõe os Arts. 226 e 610 do RIPI/10.

Transcreveu os seguintes excertos de julgados do STJ, EAREsp nº 1.775.781/SP, AgInt no REsp nº 1.971.647/PR, REsp nº 2.054.083/RJ, AgInt nos EDcl no AREsp nº 471.109/SP e AgInt no REsp nº 1.486.991/MT, e concluiu que as referidas decisões convergem no sentido de que produto intermediário são todas as mercadorias que efetivamente se relacionam com a sua atividade fim, sendo um componente essencial e indispensável para a consecução do produto final, estando aplicado ou desgastado gradativamente durante o processo produtivo.

Requeru a admissibilidade e provimento do Recurso Voluntário para anular a Decisão recorrida e determinar a devolução dos autos à primeira instância para realização da perícia técnica, reformar a Decisão recorrida ante a improcedência da autuação ou realizar diligência ou perícia fiscal para não pairar dúvidas sobre a real classificação dos bens como produtos intermediários.

Pugnou que todas as publicações e intimações sejam realizadas em nome do seu patrono, sob pena de nulidade.

VOTO VENCIDO (soda cáustica, GLP e lubrificante esteira)

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa em razão de 2 (duas) irregularidades, relativas à utilização indevida de crédito fiscal e falta de recolhimento de ICMS referente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, ambas de material de uso e consumo.

No que concerne à solicitação do Autuado de que as comunicações sejam enviadas ao seu patrono, para fins de recebimento das intimações no presente feito, inexistente óbice ao seu atendimento, mas ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Ressalto que a análise dos pedidos de diligência e perícia compete aos julgadores, os quais estão vinculados às suas convicções, podendo os mesmos serem denegados nos termos do Art. 147, I, "a" e II, "b" do RPAF/99, entre outros motivos, quando os julgadores entenderem que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação ou as provas pretendidas são desnecessárias em vista de outras provas produzidas, não cabendo a nulidade da Decisão em caso de indeferimento do pedido.

Esta matéria já foi objeto de outros julgamentos neste CONSEF, sendo de integral conhecimento deste Relator, motivo por que entendo desnecessária a conversão em diligência e/ou perícia fiscal, nos termos do Art. 147, I, "a" e II, "b" do RPAF/99, pois os dados constantes no processo são suficientes para a minha apreciação, não necessitando de verificação *in loco*, e a perícia é desnecessária em vista de outras provas produzidas.

O Autuado destacou os seguintes materiais entre os produtos listados pela fiscalização, cujas participações podem ser assim sintetizadas:

- a) 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;
- b) 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;

- c) **Aditivos para Higienização e Limpeza:** como o próprio nome discorre, são utilizados para garantir a integridade do produto final;
- d) **Gás Liquefeito de Petróleo – GLP:** utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo;
- e) **Lubrificante Esteira:** utilizado nas esteiras da linha de envasamento, o que viabiliza o transporte dos vasilhames ao longo da linha de produção.

Conforme já externei anteriormente, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0138-12/19, 0038-12/20, 0108-12/20-VD e 0154-12/21-VD, entendo que sanitizantes, lubrificantes de esteiras e produtos para tratamento de efluentes são classificados como materiais de uso e consumo.

O tratamento de efluentes ocorre em uma etapa posterior à produção, sendo impossível a sua classificação como matéria-prima ou produto intermediário, assim como a sanitização, que deve preceder cada etapa de produção.

Já os lubrificantes de esteiras são utilizados na manutenção dos equipamentos, não se enquadrando na condição de produtos intermediários por não ter contato ou se integrar ao produto final.

Quanto ao GLP, utilizado para abastecimento das empilhadeiras, as quais tem a função de movimentar produtos já acabados, também classificado como material de uso e consumo.

A vedação da utilização do crédito fiscal de material de uso e/ou consumo é embasada no Art. 33, I da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033.

Entretanto, o Hipoclorito de Sódio é utilizado no tratamento da água na indústria de cervejas e refrigerantes como principal insumo, sendo a água consumida na produção, integrando o produto acabado e sendo, portanto, o referido material um produto intermediário.

Sendo assim, entendo que o Hipoclorito de Sódio deve ser excluído da autuação, ficando o Auto de Infração parcialmente procedente, conforme demonstrativo a seguir:

Data Ocorrência	Infr. 01 - AI	Hipoclorito	Infr. 01 - CJF	Infr. 02 - AI	Hipoclorito	Infr. 02 - CJF
31/01/2019	104.042,78	840,00	103.202,78	72.551,48	1.320,00	71.231,48
28/02/2019	98.524,99	672,00	97.852,99	58.890,92	1.056,00	57.834,92
31/03/2019	101.373,09	1.764,00	99.609,09	74.218,83	2.772,00	71.446,83
30/04/2019	103.451,22	756,00	102.695,22	62.660,82	1.188,00	61.472,82
31/05/2019	110.679,51	1.512,00	109.167,51	95.985,54	2.376,00	93.609,54
30/06/2019	75.956,62	924,00	75.032,62	63.232,74	1.452,00	61.780,74
31/07/2019	137.471,88	1.428,00	136.043,88	90.604,81	2.244,00	88.360,81
31/08/2019	143.584,22	840,00	142.744,22	115.625,03	1.320,00	114.305,03
30/09/2019	95.654,41	-	95.654,41	60.629,27	-	60.629,27
31/10/2019	142.478,33	2.016,00	140.462,33	110.261,49	3.168,00	107.093,49
30/11/2019	105.379,32	-	105.379,32	71.177,44	-	71.177,44
31/12/2019	125.348,62	2.184,00	123.164,62	87.112,64	3.432,00	83.680,64
31/01/2020	118.259,63	1.092,00	117.167,63	88.178,53	1.716,00	86.462,53
29/02/2020	141.919,29	1.260,00	140.659,29	117.542,61	1.980,00	115.562,61
31/03/2020	125.810,18	2.158,80	123.651,38	117.662,02	3.392,40	114.269,62
30/04/2020	88.214,23	1.092,00	87.122,23	86.479,02	1.716,00	84.763,02
31/05/2020	102.976,64	1.428,00	101.548,64	53.494,50	2.244,00	51.250,50
30/06/2020	176.283,85	1.428,00	174.855,85	132.698,37	2.244,00	130.454,37
31/07/2020	170.149,46	672,00	169.477,46	133.161,28	1.056,00	132.105,28
31/08/2020	146.566,48	1.428,00	145.138,48	61.294,27	2.244,00	59.050,27
30/09/2020	149.642,32	672,00	148.970,32	92.127,17	1.056,00	91.071,17
31/10/2020	183.213,77	924,00	182.289,77	117.793,65	1.452,00	116.341,65
30/11/2020	165.837,58	2.301,60	163.535,98	123.846,78	3.616,80	120.229,98
31/12/2020	148.919,80	1.461,60	147.458,20	91.147,17	2.296,80	88.850,37
Valor Total	3.061.738,22	28.854,00	3.032.884,22	2.178.376,38	45.342,00	2.133.034,38

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor de R\$ 5.165.918,60, sendo a Infração 01 no valor de R\$ 3.032.884,22 e a Infração 02 no valor de R\$ 2.133.034,38.

VOTO DIVERGENTE (Aditivos de higienização e limpeza)

Permito-me divergir do voto do nobre relator em relação aos produtos soda cáustica, GLP, lubrificante de esteira e aditivos de higienização e limpeza. Isso porque entendo que tais itens são sim considerados materiais intermediários, conforme será exposto a seguir.

O fiscal autuante concluiu que o Recorrente teria se aproveitado indevidamente de crédito fiscal referente à compra de material para uso e consumo do estabelecimento (infração 01), e que o contribuinte teria deixado de recolher o ICMS referente ao diferencial de alíquotas, DIFAL (infração 02).

A Recorrente discorda da conclusão do fiscal, afirmando que os itens mencionados no auto de infração não se configuram como meros materiais de uso e consumo, mas sim como produtos empregados no processo produtivo, sendo indispensáveis para as atividades do estabelecimento, de modo que o aproveitamento dos créditos fiscais seria legítimo, bem como indevido o recolhimento do DIFAL.

Tratando-se, portanto, de um processo industrial, a Lei Complementar nº 87/96 e o Regulamento do ICMS assegura o direito ao crédito não apenas do ICMS incidente sobre a matéria-prima utilizada na produção, mas também sobre o material de embalagem, produto secundário ou **intermediário** empregado no processo industrial do estabelecimento.

Contudo, embora a legislação aplicável permita o crédito de ICMS nas aquisições de produtos intermediários no processo industrial, é evidente a dificuldade em delimitar os critérios normativos que os caracterizam, o que dificulta a apropriação de créditos pelos contribuintes e provoca julgamentos equivocados por parte dos autuantes, que acabam enquadrando esses produtos como materiais de uso e consumo.

Isso porque o processo produtivo envolve todas as fases de fabricação, incluindo, por exemplo, a lavagem com produtos específicos para o envase de seus produtos. Nesta etapa, é fácil compreender a necessidade de garantir que a higienização dos recipientes não afete a qualidade do produto.

Assim, entendo que os produtos objeto deste auto de infração são, de fato, produtos intermediários, dada sua função essencial dentro do ciclo de produção, sem os quais haveria impacto total ou parcial, não apenas na composição do produto final – cerveja e refrigerante –, mas também em sua qualidade.

Conforme bem apontado pela recorrente, sendo os produtos indispensáveis às etapas da cadeia produtiva (lavagem, higienização, esterilização de recipientes e lubrificação, entre outros), percebe-se tratar-se de insumos intermediários da cadeia de produção (e não materiais de uso e consumo, como alega o Fiscal), uma vez que integram diretamente o processo fabril, caracterizando-se como produtos intermediários e gerando, necessariamente, o direito ao crédito tributário e a dispensa do diferencial de alíquotas, conforme previsto no art. 93, I, “b” do RICMS/97, art. 309, I, “b” do RICMS/2012, e art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Ressalto que a alegada vedação ao creditamento do ICMS na aquisição dos itens mencionados ofende o princípio da não-cumulatividade das leis e, na prática, resulta na cumulatividade do ICMS, o que é vedado legalmente.

Isso porque, como tais produtos, na condição de custos de produção, integram a base de cálculo das operações de venda que geram o débito do imposto, não há como negar o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de violar o princípio da não-cumulatividade.

Portanto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado e tornar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

VOTO VENCEDOR (soda cáustica, GLP e lubrificante esteira)

Em que pese a boa fundamentação apresentada, pelo i. Relator Conselheiro desta 2ª CJF, no voto aqui discorrido, divirjo, em parte, do seu posicionamento, quanto a considerar alguns dos produtos arguidos, pelo Recorrente, como “*materiais de uso e consumo*” no processo produtivo de bebidas alcoólicas ou não, mais especificamente cervejas, refrigerantes, etc. Trata-se de Contribuinte Autuado, cuja atividade principal *CNAE 1113502 - Fabricação de cervejas e chopes*, e atividade secundária, dentre outras, *CNAE 1122401 - Fabricação de refrigerantes*.

Versa o Auto de Infração nº 206973.0041/23-7, em exame, sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS imputadas ao Recorrente, 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, que é consectária da infração 01, 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.

Observo, também, que os produtos arguidos, na peça recursal, entre os produtos listados, pela Fiscalização, como materiais de uso e consumo no processo produtivo da Recorrente são: “*soda caustica*”, “*hipoclorito de sódio*”, “*aditivos para higienização e limpeza*”, “*gás liquefeito de petróleo – GLP*” e “*lubrificante esteira*”.

Repetindo o já discorrido no voto do i. Relator Conselheiro, objeto da presente divergência, peço *vênia* para destacar, novamente, as sintetizações das participações dos citados produtos no processo produtivo da Recorrente, decorrentes de informações trazidas aos autos, pela própria defendente:

- f) 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;
- g) 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;
- h) Aditivos para Higienização e Limpeza:** como o próprio nome discorre, são utilizados para garantir a integridade do produto final;
- i) Gás Liquefeito de Petróleo – GLP:** utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo;
- j) Lubrificante Esteira:** utilizado nas esteiras da linha de envasamento, o que viabiliza o transporte dos vasilhames ao longo da linha de produção.

A lide, ora em análise, resulta na interpretação desses produtos (1) serem considerados “*materiais de uso ou consumo*” nos termos da autuação, pela Fiscalização, que ensejaria, de fato, o estorno de crédito do ICMS, tomado indevidamente, pela Recorrente, como posto na infração 01, e por conseguinte a cobrança do ICMS diferença de alíquota, não recolhido, por tratar de aquisições oriundas de outras unidades da Federação na forma da infração 02; ou (2) serem considerados “*produtos intermediários*”, como arguido pela Recorrente, que, então, mereceria suas exclusões das imputações.

Neste contexto, a divergência, aqui discorrida, fundamenta-se em dois pilares, que entendo serem necessários apresentar, antes de discorrer meu entendimento: Em primeiro plano, diz respeito ao meu entendimento de “*produto intermediário*”, ou seja, são considerados produtos intermediários os bens materiais que se utilizam no processo de industrialização, exigindo sua renovação ao término de cada participação no processo produtivo, mesmo que não se integre fisicamente ao produto acabado.

Em segundo plano, diz respeito ao resultado da Decisão dos Embargos de Divergência em Agravo ao Recurso Especial nº 1.775.781-SP, Relatora Ministra Regina Helena Costa, da 1ª Seção do STJ,

que, dentre outros, restou os seguintes entendimentos, conforme trecho abaixo extraído de sua ementa:

III - À luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa – essencialidade em relação à atividade-fim. (Grifo acrescido)

IV - Tais materiais não se sujeitam à limitação temporal prevista no art. 33, I, do apontado diploma normativo, porquanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo.

Analisando, então as sintetizações das participações dos citados produtos no processo produtivo da Recorrente, associado ao entendimento de “produto intermediário” acima discorrido, com o entendimento, agora, do STJ, do que é “produto intermediário” empregado no processo produtivo de uma empresa nos termos do RE 1.775.781-SP, assim me posiciono:

Acompanho, então, o entendimento do i. Relator Conselheiro, de que o produto “Hipoclorito de Sódio”, de fato, por sua participação no processo produtivo de cervejas e refrigerantes, trata-se de “produto intermediário”, dado ser um produto químico utilizado no tratamento da água utilizada na indústria de cervejas e refrigerantes.

Também, entendo, diferentemente do entendimento do i. Relator, tratar-se de produto intermediário no processo produtivo de cervejas e refrigerantes a “soda caustica” utilizada para higienizar e esterilizar os vasilhames de cerveja e refrigerantes, impedindo alteração de composição e qualidade das bebidas em razão de impurezas; o “GLP” utilizado nas empilhadeiras dentro do processo produtivo de cervejas e refrigerantes e os “Lubrificantes de Esteira” utilizado nas esteiras da linha de envasamento, em que me apresentam essenciais em relação à atividade-fim da Recorrente, no caso em tela, a produção de cervejas e refrigerantes, alinhado a Decisão do STJ, relativo ao RE 1.775.781-SP, antes citado, mais especificamente ao item III da ementa do Acórdão.

Por sua vez, acompanho, então, o voto do i. Relator Conselheiro de que os “Aditivos para Higienização e Limpeza”, de fato, ocorre em uma etapa posterior à produção, devendo, então, serem considerados como “materiais de uso ou consumo” nos termos do entendimento da Fiscalização, em linha ao meu entendimento do conceito de “produto intermediário”, acima discorrido, amoldando ao item IV da ementa do Acórdão extraído da Decisão do STJ, relativo ao RE 1.775.781-SP.

Neste sentido, deve ser excluído da autuação as operações relacionadas com os itens “Soda Cáustica”, “Hipoclorito de Sódio” “Gás Liquefeito de Petróleo – GLP” e “Lubrificante de Esteira”, **mantendo**, então, as operações relacionadas aos **itens de produtos “Aditivos para Higienização e Limpeza”**, bem assim **os demais itens de produtos** que integram o demonstrativo de débitos das duas imputações, **não arguidos na peça recursal**.

Portanto, o valor remanescente do Auto de Infração é conforme abaixo:

MÊS/ANO	INFRAÇÃO 1		INFRAÇÃO 2	
	Valor Lançado	Valor Julgado	Valor Lançado	Valor Julgado
JAN---2019	104.042,78	31.204,80	72.551,48	58.760,01
FEV---2019	98.524,99	32.838,17	58.890,92	49.988,07
MAR---2019	101.373,09	39.633,01	74.218,83	63.236,98
ABR---2019	103.451,22	31.631,52	62.660,82	52.059,57
MAI---2019	110.679,51	57.950,86	95.985,54	88.683,63
JUN---2019	75.956,62	32.093,94	63.232,74	56.854,83
JUL---2019	137.471,88	47.093,55	90.604,81	80.589,53
AGO---2019	143.584,22	69.414,65	115.625,03	104.235,31
SET---2019	95.654,41	27.899,31	60.629,27	49.409,93
OUT---2019	142.478,33	61.370,64	110.261,49	93.187,16
NOV---2019	105.379,32	37.915,22	71.177,44	60.560,79
DEZ---2019	125.348,62	40.599,16	87.112,64	64.704,16
JAN---2020	118.259,63	36.855,04	88.178,53	66.758,89
FEV---2020	141.919,29	62.013,74	117.542,61	97.500,94
MAR---2020	125.810,18	57.627,55	117.662,02	102.530,20
ABR---2020	88.214,23	34.252,52	86.479,02	72.691,62
MAI---2020	102.976,64	29.078,27	53.494,50	46.219,32

JUN---2020	176.283,85	65.324,12	132.698,37	111.674,73
JUL---2020	170.149,46	58.148,41	133.161,28	121.226,56
AGO---2020	146.566,48	26.130,20	61.294,27	49.023,93
SET---2020	149.642,32	51.276,75	92.127,17	86.039,99
OUT---2020	183.213,77	56.314,38	117.793,65	100.102,11
NOV---2020	165.837,58	60.757,34	123.846,78	109.403,21
DEZ---2020	148.919,80	37.312,65	91.147,17	72.754,36
TOTAL DO AI	3.061.738,22	1.084.735,80	2.178.376,38	1.858.195,83

É como voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para a modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206973.0041/23-7**, lavrado contra **AMBEV S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.942.931,63**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, incisos II, “f”, e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Aditivos de higienização e limpeza) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, João Vicente Costa Neto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DIVERGENTE (Aditivos de higienização e limpeza) – Conselheiros: Gabriel Henrique Lino Mota, Camila Magnavita da Fonseca Camargo e Henrique Silva de Oliveira.

VOTO VENCEDOR (soda cáustica, GLP e lubrificante esteira) – Conselheiros: João Vicente Costa Neto, Gabriel Henrique Lino Mota, Camila Magnavita da Fonseca Camargo, Henrique Silva de Oliveira e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO (soda cáustica, GLP e lubrificante esteira) – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(soda cáustica, GLP e lubrificante esteira)

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA - VOTO DIVERGENTE
(Aditivos de higienização e limpeza)

JOÃO VICENTE COSTA NETO - VOTO VENCEDOR
(soda cáustica, GLP e lubrificante esteira)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS