

**A. I. N°** - 298921.0016/01-9  
**AUTUADO** - AGRO INDUSTRIAL ITUBERÁ LTDA.  
**AUTUANTES** - ARI SILVA COSTA  
**ORIGEM** - INFAZ VALENÇA  
**INTERNET** - 14/11/2002

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0389-03/02

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. Infração parcialmente caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA CONSUMO. Infração caracterizada. Ficou constatado, mediante diligência, que se trata de aquisições interestaduais de bens para integrar o ativo imobilizado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 22/03/01, para exigir o ICMS no valor de R\$9.766,17, acrescido da multa de 60%, em decorrência de:

1. Utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (tambores usados);
2. Falta de recolhimento do imposto 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 (tambores usados).

O autuado apresentou defesa, às fls. 65 a 67, requerendo a improcedência do lançamento, sob a alegação de que ambas as infrações são oriundas “de uma mesma premissa equivocada, da qual partiu o fiscal autuante, qual seja, a de que o material apontado pela fiscalização (tambores), se trata de material de consumo, quando, em verdade, se trata de material de embalagem consumido, em sua quase totalidade no processo produtivo, sendo, pois, legítimo o direito ao crédito pelo contribuinte, posição esta sempre reconhecida pelo RICMS e pelo CONSEF”.

Explica que inexistente outra forma de vender o produto fabricado pelo autuado (látex centrifugado-60%), senão nas embalagens denominadas tambores, o que evidencia que fazem parte do processo produtivo e seu valor encontra-se englobado no custo, devendo se utilizar a regra inserida no artigo 101 do RICMS/89 e no artigo 93, inciso I, alínea “a” do RICMS/97.

Prossegue dizendo que, como eventualmente havia retorno dos tambores, admite-se que se possa ser exigido o imposto de forma proporcional, pois os materiais tinham duplo destino – comercialização e uso/consumo.

Pede a realização de diligência, por fiscal estranho ao feito, para que se possa “apurar o real valor referente a tais devoluções” e protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos.

À fl. 78, foi juntada declaração do Coordenador da Infaz Valença no sentido de que a defesa do contribuinte foi protocolada tempestivamente no CONSEF.

O autuante, em sua informação fiscal, às fls. 79 a 81, mantém a autuação e inicialmente transcreve dispositivos dos RICMS/89, RICMS/96 e RICMS/97, para demonstrar os conceitos legais de insumos, materiais para uso e consumo e materiais de embalagem.

Em seguida, afirma que, ao analisar as notas fiscais de tambores usados, em princípio, pensou em tratá-los como bens do Ativo Permanente, “mas como eram usados e já depreciados (valores pífios), não poderiam ser classificados como máquinas e equipamentos intrinsecamente relacionados com a produção e comercialização, não entrando na produção do látex centrifugado-60% e nem na comercialização como material de embalagem, indispensável à produção, já que retornam e não são produtos novos, encaixando-se corretamente no conceito de *material de uso e consumo* presente no inciso II do art. 97, Dec. 5.444/96 e alínea “b”, inciso V do art. 93, Dec. 6.284/97”.

Aduz, ainda, que a denominação “material de embalagem consumido”, utilizada pelo autuado, é uma “utopia”, uma vez que objetiva apenas modificar o conceito de material de uso e consumo e adequá-lo ao de embalagem. Ressalta que os tambores são usados e não possuem o logotipo da empresa e, ademais, uma parte deles retorna e outra não, donde se conclui que efetivamente não são materiais de embalagem, mas materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Esta 3ª JJF decidiu converter o PAF em diligência, a fiscal estranho ao feito, para que respondesse a algumas indagações (fls. 86 e 87).

O diligente (fls. 88 a 90) apresentou o resultado de seu trabalho, à vista dos livros e documentos do autuado, respondendo aos quesitos da seguinte forma:

1. que os tambores usados são utilizados pelo contribuinte para acondicionar o produto látex quando de sua comercialização, conforme o documento acostado à fl. 105;
2. segundo informações da empresa, quando os tambores encontram-se em bom estado físico, podem ser reutilizados em quatro ou cinco operações: neste caso, o autuado inclui o valor dos vasilhames no preço de venda do látex e, posteriormente, os clientes fazem a devolução dos tambores a fim de serem ressarcidos do valor daqueles recipientes, os quais foram incluídos na operação de venda anterior (documentos de fls. 38, 40, 41, 42, 43, 44, 47, 51 e 52);
3. quando os tambores não podem mais ser utilizados, saem definitivamente de circulação, não mais retornando ao estabelecimento do contribuinte autuado;
4. os tambores são lançados pelo contribuinte como materiais de embalagem na contabilidade e no livro Registro de Inventário, de acordo com os documentos de fls. 107 a 109.

Conclui que os recipientes que retornam ao estabelecimento do autuado podem ser classificados como bens do ativo permanente, uma vez que continuam a lhe pertencer, mesmo após a operação de circulação do látex. Quanto aos tambores que não mais retornam, é de opinião que podem ser considerados como material de embalagem, tendo em vista que o valor dos tambores, incluído na operação de venda, não mais será objeto de ressarcimento aos clientes, compondo, assim, definitivamente, o custo do produto vendido.

Considerando que houve o retorno de parte dos tambores usados relacionados no levantamento fiscal, o diligente elaborou novos demonstrativos, os quais foram acostados às fls. 91 e 92, com a

apuração do débito relativo ao crédito indevido (infração 1) e à diferença de alíquotas (infração 2).

O autuante foi cientificado do trabalho diligencial (fl. 111), mas não se manifestou a respeito.

O autuado, às fls. 123 e 124, impugnou o resultado da diligência nos seguintes termos:

1. que o diligente apegou-se a “circunstâncias de menor importância e que, sem sombra de dúvidas, não retiram dos ‘tambores’ a condição de material de embalagem”;
2. que os tambores compõem o valor das operações e, mesmo quando são reutilizados, “sempre é a saída a título definitivo, como embalagens dos produtos vendidos naquela ‘última operação’, como ressaltado pelo próprio diligente ao afirmar que “quando o estado físico daqueles recipientes não mais permite a reutilização, **estes não são mais aceitos em operações de devolução de empréstimos**”;
3. que os tambores são sempre vendidos com as mercadorias, muito embora, algumas vezes são utilizados em mais de uma operação e que tal fato não lhe retira a natureza de material de embalagem, já que as devoluções são temporárias. Acrescenta que, “ao final, ainda que por um preço menor, os ‘tambores’ sempre são vendidos com as mercadorias”;
4. ressalta que o preço médio unitário usado pelo diligente (R\$22,00) não corresponde ao valor efetivamente praticado, especialmente em relação aos tambores devolvidos que, segundo a metodologia do diligente, ensejariam a autuação; para comprovar sua afirmação, juntou a nota fiscal de devolução nº 072 à fl. 125.

A final, reiterou todos os argumentos defensivos e pediu a improcedência deste lançamento.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o imposto em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (infração 1) e da falta de pagamento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento (infração 2), relativamente a “tambores usados”, em ambos os itens do lançamento.

O autuante argumenta que os tambores devem ser considerados materiais de uso e consumo pelo fato de serem usados, não possuírem o logotipo da empresa e uma parte deles retornar ao estabelecimento do autuado após as operações de vendas do produto látex.

O contribuinte, por sua vez, advoga a tese de que os créditos fiscais são legítimos e não há a obrigação de recolher o ICMS por diferença de alíquotas, uma vez que os tambores são materiais de embalagem, porque inexistente outra forma de vender o produto por ele fabricado (látex centrifugado-60%) e, além disso, seu valor é computado no cálculo do custo de produção, o que evidencia, em seu entendimento, que fazem parte do processo produtivo.

O diligente da ASTEC, por sua vez, manifestou o posicionamento de que os tambores em questão devem ser classificados no ativo imobilizado do contribuinte.

Assim, a questão se limita a definir se os “tambores usados” que o autuado utiliza são materiais de uso e consumo, como entende o autuante, materiais de embalagem, como preconiza o autuado ou bens do ativo permanente, como entende o diligente, uma vez que a resposta a essa indagação irá definir a incidência ou não do tributo no caso específico.

Da análise dos documentos que compõem o PAF, constata-se que o contribuinte adquiriu tambores usados a fim de acondicionar o látex, produto por ele comercializado, em recipientes indispensáveis ao transporte da mercadoria vendida.

Segundo informações do diligente, confirmadas, aliás, pelo contribuinte, os tambores acondicionam as mercadorias comercializadas mas retornam ao estabelecimento do autuado, a fim de serem reaproveitados em diversas outras operações de venda do látex. Sendo assim, é óbvio que não se trata de material de embalagem, não obstante o fato de acondicionar o produto, porque os tambores permanecem na propriedade do autuado e são apenas “emprestados”, como ressaltou o diligente, aos adquirentes do produto, que os devolvem em seguida. Parece-me lógico que se deva considerar embalagem apenas aquele material que se integre ou faça parte do produto comercializado, de forma definitiva, não mais retornando ao vendedor da mercadoria.

Dessa forma, quando o autuado adquire os citados tambores vazios de outras unidades da Federação, está ciente de que os utilizará repetidas vezes até que sua vida útil se esgote, ao fim de um período indeterminado. Por essa razão, entendo que tais tambores devem ser classificados em seu ativo imobilizado, como ocorre em outras atividades, como por exemplo, nas aquisições de botijões pelas empresas distribuidoras de gás liquefeito.

Como decorrência de tal raciocínio, temos que:

1. até o dia 31/10/96:
  - 1.1 o contribuinte não poderia se utilizar, como crédito fiscal, do ICMS destacado na nota fiscal de aquisição dos tambores e, além disso, teria que efetuar o pagamento do imposto por diferença de alíquotas, por se tratar de aquisição de bens do ativo fixo, conforme o disposto no artigo 97, inciso I, do RICMS/89 e no artigo 97, inciso I, do RICMS/96;
  - 1.2 no momento em que realizasse a transferência definitiva da propriedade de cada tambor, em razão do fim de sua vida útil, entendo que, somente neste momento, poderia se caracterizar a hipótese de saída de material de embalagem; nesta situação, deve ser aplicada a regra do § 1º do artigo 97 do RICMS/96 (vigente a partir de 01/07/96), que determina o seguinte:

*Art. 97 - É vedado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

*I - para integração no ativo imobilizado do estabelecimento;*

*§ 1º - Nas hipóteses dos incisos I a VI, se o contribuinte vier a realizar operação ou prestação tributada tendo por objeto ou utilizando como insumo quaisquer dos bens, mercadorias ou serviços ali referidos, poderá creditar-se do imposto correspondente à aquisição, por ocasião e na proporção das operações ou prestações tributadas que efetuar.*

2. após o dia 01/11/96, com a edição da Lei Complementar nº 87/96, o contribuinte passou a ter o direito de usar, como crédito fiscal, do ICMS destacado na nota fiscal de aquisição dos tambores (ativo imobilizado), mas teria que efetuar o pagamento do imposto por diferença de alíquotas, podendo se creditar do valor pago a este título, nos termos do artigo 5º e do artigo 93, inciso V, alínea “a”, ambos do RICMS/97.

Pelo exposto, considero correto o valor de débito apurado pelo autuante na infração 2 (R\$5.790,10), mas entendo que deve ser reduzida a importância exigida na infração 1, excluindo-

se da autuação os valores de débito relativos a 30/11/96 (R\$205,45), 31/12/96 (R\$169,40), 30/11/97 (R\$154,00) e 31/12/97 (R\$154,00), remanescendo o montante devido de R\$3.293,22.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298921.0016/01-9**, lavrado contra **AGRO INDUSTRIAL ITUBERÁ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.083,32**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 61, II, “d” e VIII, “a”, da Lei nº 4.825/89 e no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de novembro de 2002.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR