

PROCESSO	- A. I. Nº 206833.0001/04-3
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PARMALAT BRASIL S.A. – INDÚSTRIA DE ALIMENTOS
RECORRIDOS	- PARMALAT BRASIL S.A. – INDÚSTRIA DE ALIMENTOS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0324-02/04
ORIGEM	- IFEP – DAT/METRO
INTERNET	- 09/12/2004

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0347-12/04

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Materiais empregados diretamente na atividade industrial, na atividade-fim da fábrica, não podem ser considerados “materiais de consumo”, mas sim produtos intermediários, espécie do gênero insumos industriais. Excluídas as parcelas relativas aos insumos industriais. Lançamento subsistente em parte. Mantida a Decisão. Decisão não unânime. **b)** IMPOSTO NÃO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Infração caracterizada, com a juntada do documento fiscal aos autos, no qual não consta o destaque do imposto. Mantida a Decisão. Decisão unânime. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO. Está patente nos autos que se trata de bens do ativo permanente do contribuinte. É devido o pagamento da diferença de alíquotas. Mantida a Decisão. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Não constituem “materiais de consumo” aqueles que são diretamente empregados na atividade-fim da fábrica, mas sim produtos intermediários, espécie do gênero insumos industriais. Excluídas as parcelas relativas aos insumos industriais. Lançamento subsistente em parte. Mantida a Decisão. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário da Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que houvera julgado Procedente em Parte o Auto de Infração referenciado, exigindo pagamento de imposto no valor de R\$80.224,08, acrescido de multas, em decorrência aos seguintes fatos:

1. “utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos exercícios de 1999 e 2000, sendo lançado imposto no valor de R\$ 4.565,69, com multa de 60%;

2. *utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a imposto não destacado no documento fiscal, no exercício de 1999, sendo lançado imposto no valor de R\$ 13.192,00, com multa de 60%;*
3. *utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a mercadorias adquiridas com não-incidência do imposto (comodato), no exercício de 1999, sendo lançado imposto no valor de R\$ 557,13, com multa de 60%;*
4. *falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem emissão de documentos fiscais, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 1999 e 2000, sendo lançado tributo no valor de R\$ 44.751,83, com multa de 70%;*
5. *falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS, nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento, nos exercícios de 1999 e 2000, sendo lançado imposto no valor de R\$ 15.429,79, com multa de 60%;”*

O autuado apresentou defesa impugnando o lançamento, no tocante aos itens 1, 5 e 6 do Auto de Infração sustenta ter direito ao crédito resultante de operação anteriormente tributada, em respeito ao princípio da não cumulatividade e que os materiais cujo crédito fiscal fora glosado são efetivamente essenciais à atividade produtiva. Cita jurisprudência do TIT, de São Paulo e menciona Decisão do STF sobre a matéria.

Quanto ao item 2, que glosa crédito do imposto por não ter sido destacado em documento fiscal, a defesa explica que se trata de nota fiscal emitida pela filial de Feira de Santana e o crédito foi utilizado porque se refere a transferência de cestas natalinas originalmente remetidas pela filial de Jundiaí para Feira de Santana e depois para Salvador.

O fiscal autuante prestou informação fiscal observando que os materiais, cujo crédito foi considerado indevido, não integram o processo produtivo da empresa e, muito menos, nele se consomem, pois são destinados ao tratamento de efluentes, ao uso em laboratório e soldas em geral.

No tocante ao item 2, assinala que a vedação do crédito do imposto está prevista no § 4º, do art. 93 do RICMS, explica que não foi possível examinar a operação em seu todo, tendo em vista que os documentos não lhe foram disponibilizados, mas aponta que se as cestas foram transferidas da filial de Jundiaí, o autuado deveria ter providenciado o pagamento da diferença de alíquota e, a partir desse momento, qualquer movimentação desses materiais entre estabelecimentos da empresa dentro do Estado estaria isenta de ICMS.

A Decisão de Primeira Instância pela Procedência Parcial do Auto de Infração em lide, teve a seguinte fundamentação:

*“O contribuinte somente impugnou os lançamentos dos itens 1º, 2º, 5º e 6º.*

*Apreciarei em conjunto os itens 1º e 6º, pois têm estreita correlação entre si, haja vista que se trata de materiais que, segundo o fisco, não dão direito ao crédito, por se tratar de material destinado a uso e consumo (item 1º), sendo devido o pagamento da diferença de alíquotas (item 6º).*

*Pelos elementos constantes nos autos, considero correta a autuação, nos itens 1º e 6º, quanto à glosa do crédito fiscal e à exigência do pagamento de alíquotas de material para soldas em geral. Trata-se, evidentemente, de material de consumo do estabelecimento, não sendo permitido, ainda, o crédito fiscal do imposto, haja vista que o direito ao crédito, embora temporariamente admitido, foi depois suspenso até 31 de dezembro de 2006. Este órgão de julgamento não tem competência para declarar a constitucionalidade do direito posto.*

*Quanto aos materiais adquiridos para tratamento de efluentes, a questão é um tanto discutível. Em geral o fisco considera que se trata de material alheio ao processo produtivo, haja vista que esses materiais são consumidos fora da linha de produção, a fim de evitar a poluição do meio ambiente. Em contrapartida, os contribuintes geralmente argumentam que aqueles materiais são indispensáveis ao processo produtivo, porque se não houver o devido tratamento dos efluentes o funcionamento da fábrica é obstaculizado pelas autoridades sanitárias.*

*Ainda no caso dos itens 1º e 6º, há a questão dos materiais empregados pela empresa no controle da produção – os chamados materiais de laboratório. Estes, evidentemente, constituem insumos industriais, e quanto a isto não tenho a mais mínima dúvida.*

*Vou analisar os três tipos de materiais, analisando a questão sob o ponto de vista da atividade-fim da empresa. Os materiais de solda são consumidos na atividade-fim do estabelecimento? Respondo que não. Os materiais empregados no tratamento de efluentes são consumidos na atividade-fim da fábrica? Também respondo que não, pois a empresa não foi constituída para fazer tratamento de efluentes, esse tratamento é uma decorrência, um apêndice, do mesmo modo que a empresa deve ter gastos com material de escritório, com material de limpeza, com a manutenção de bens em geral. E quanto aos materiais empregados no controle de qualidade, têm eles vinculação com a atividade-fim da fábrica? Neste caso, respondo que sim, pois eles visam a assegurar a boa qualidade dos produtos que a empresa fabrica, fazem parte do processo produtivo, seria um absurdo negar isso.*

*Materiais empregados diretamente na atividade industrial, na atividade-fim da fábrica, não podem ser considerados “materiais de consumo”, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico-tributário, para efeitos de crédito de ICMS. Os materiais empregados no controle de qualidade dos produtos em fabricação, por serem utilizados diretamente no processo industrial, jamais poderiam ser considerados materiais de consumo. Em face da forma como participam do processo produtivo, é inegável que eles têm envolvimento direto na elaboração do produto final, na condição de produtos intermediários. Integram o custo direto de fabricação. O direito ao crédito é assegurado com todas as letras pela legislação estadual.*

*É velha essa discussão do crédito fiscal de produtos intermediários. Na década de 80, à época do antigo ICM, havia uma distinção entre os chamados créditos físicos e créditos financeiros. Créditos físicos eram os correspondentes a bens que se incorporassem fisicamente ao produto final (matérias-primas) ou que fossem consumidos em contato direto e imediato com os materiais de que resultasse o produto final (produtos intermediários). Por outro lado, créditos financeiros eram aqueles que representassem dispêndios alheios ao processo produtivo, como, por exemplo, despesas com juros de financiamento, aquisições de patentes, investimentos, etc. Como a legislação do antigo ICM não era precisa na fixação dos critérios de identificação desses fatores, a Procuradoria da Fazenda, através do seu presidente àquela época, o prof. Johnson Barbosa Nogueira, elaborou o tão famoso Parecer Normativo nº 1/81, o qual passaria a orientar a fiscalização e os demais órgãos fazendários acerca do conceito de produto intermediário.*

*Entretanto, quando, em 1989, a Lei nº 4.825/89 converteu o ICM em ICMS, houve uma mudança substancial nesse aspecto, pois essa lei, em vez de deixar que atos normativos inferiores se ocupassem da formulação dos conceitos em torno da questão – matéria de reserva legal, indelegável –, chamou para si essa atribuição, definindo, para efeitos de crédito fiscal, quais os insumos que dão ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto.*

*Idêntico critério foi adotado pela lei atual do ICMS, a Lei nº 7.014/96, e pelo seu Regulamento. Com efeito, o RICMS/97 regula de forma cabal o regime de compensação do imposto. Quando o Regulamento chamou para si a responsabilidade de definir quais os insumos que dão*

*direito ao crédito, derrogou o Parecer Normativo nº 1/81. Os critérios pelos quais deve pautar-se o intérprete, a partir do RICMS/97, devem ser os traçados pelo próprio Regulamento.*

*O aludido Parecer normativo considerava “produto intermediário” aquele que fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao cabo de cada “fornada”, digamos assim. A expressão “direta e imediatamente” era inspirada na concepção então reinante do chamado “crédito físico”.*

*Porém, ao ser editado o RICMS/97, o legislador, deixando de lado a importância em se definir o que sejam “insumos” ou o que sejam “produtos intermediários”, preferiu, acertadamente, especificar, em detalhes, o que e em que casos dá direito ao crédito. Isso é feito no § 1º do art. 93 do RICMS/97.*

*O grande equívoco que se repete amiúde na determinação dos materiais que dão direito ao crédito está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada. Não faz mais sentido falar-se na distinção entre créditos físicos e créditos financeiros. O direito brasileiro não cuida disso. Crédito físico e crédito financeiro são coisas que podem interessar na Europa, nos países que adotam o IVA (imposto sobre valor agregado). No Brasil, não. Em nenhum momento a Constituição, a lei complementar, a lei ordinária ou o regulamento do imposto se referem a créditos físicos ou a créditos financeiros.*

*Nessa discussão, há quem chegue a dizer que determinado material, embora seja um produto intermediário, não dá direito ao crédito porque “não integra o produto final”. Ora, os produtos intermediários não “integram o produto final”, o que integra o produto final são as matérias-primas. Qualquer produto intermediário que integre o produto final deixa de ser conceituado como produto intermediário e passa a ser matéria-prima.*

*Observe-se que exigências do tipo “consumidos direta e imediatamente” ou “exigindo-se sua renovação ao cabo de...” não são feitas na lei. Repito: tais restrições não constam na lei nº 7.014/96. Nem tampouco no RICMS/97. Trata-se de coisas do passado, do tempo do extinto ICM.*

*O princípio da não-cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto relativo às suas operações (ou prestações) o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. O direito ao abatimento sai pronto e acabado da Constituição.*

*A lei baiana, fiel à Constituição e à norma complementar à Constituição, define as situações em que o contribuinte pode utilizar o crédito. Não há como negar o direito ao crédito se os materiais consumidos no processo industrial preenchem os requisitos previstos na lei. A fixação de critérios não estabelecidos pela lei fere o princípio da segurança jurídica e leva de roldão o princípio da tipicidade cerrada.*

*Os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo industrial. A conceituação técnica dessas figuras – produtos intermediários e materiais de consumo – é importante, porém mais importante é a conceituação estabelecida pela legislação.*

*A legislação baiana é perfeita na regulação do princípio da não-cumulatividade. Fiel à Constituição, a lei do ICMS e o seu regulamento estabelecem o mecanismo da compensação ou regime de abatimento de modo a não dar margem a dúvidas, especificando, em detalhes, de forma bastante didática, quais os tipos de bens que dão direito ao crédito. Lendo o § 1º do art. 93 do Regulamento, fica mais que evidente que não tem mais aplicação, absolutamente, o Parecer Normativo nº 1/81. Esse Parecer desempenhou no passado importante papel na definição do que seriam produtos intermediários, conceituando-os como produtos que se utilizam no processo de industrialização de forma direta e imediata, exigindo a sua*

*renovação ao cabo de cada participação. Todavia, aquele Parecer, face à nova orientação estabelecida pela Lei nº 4.825/89 e pela Lei nº 7.014/96, encontra-se derrogado.*

*O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no § 1º do art. 93, sintetiza nestes termos o regime do crédito fiscal, traduzindo a positivação dos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96:*

*“§ 1º. Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e*

*II - as operações ou prestações subseqüentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.” (os grifos são meus)*

*Analizando o dispositivo acima reproduzido, em sintonia com as demais normas regulamentares atinentes ao regime de compensação do ICMS, chega-se à conclusão de que o direito ao crédito, dentre outros requisitos, depende do atendimento a determinados pressupostos, a saber: as mercadorias ou bens adquiridos e os serviços tomados:*

- a) devem estar vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*
- b) devam ser empregados no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou*
- c) devam integrar o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.*

*Em face da conjunção “ou”, no final da alínea “b” (a conjunção consta no texto do Regulamento), os pressupostos indicados nas três situações acima são alternativos, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito.*

*No presente caso, os materiais de laboratório, dada a forma como são consumidos no processo industrial, são materiais utilizados durante o processo de industrialização, em contato direto com o produto em fabricação, na atividade-fim da empresa. São insumos industriais, portanto. A legislação baiana, atendendo ao princípio da não-cumulatividade, prevê a compensação do valor devido em cada operação com o imposto cobrado nas operações anteriores. As mercadorias ou bens em questão são produtos intermediários empregados no processo industrial, e não materiais de consumo, conforme acusa o Auto de Infração.*

*Com efeito, examinando-se a forma como os materiais em questão são empregados pela empresa, fica patente que não se trata, evidentemente, de materiais de consumo. Materiais de*

*consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Os materiais utilizados no controle de qualidade dos produtos em fabricação têm tal vinculação com o processo produtivo que sem eles a produção seria seriamente comprometida.*

*O crédito fiscal não constitui um benefício, um favor, uma benesse que se conceda ou negue livremente. Ao contrário, constitui um direito: o ICMS é um tributo não cumulativo, devendo-se compensar o valor devido pela realização de operações ou prestações com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. Se fosse vedado o crédito, o ICMS passaria a ser um tributo cumulativo, e com isso ele perderia sua principal característica, estabelecida pela Constituição.*

*É fundamental que a interpretação da lei leve em conta a forma como os materiais em questão integram o custo de produção, haja vista que, como os custos industriais afetam a formação do preço final de venda das mercadorias produzidas, eles repercutem na questão da cumulatividade ou não-cumulatividade da tributação.*

*A contabilização dos materiais de consumo e dos insumos é feita de modo diverso. Os materiais de consumo são contabilizados como despesas. Já os insumos são contabilizados como custos de produção. Isso tem implicações importantes no tocante ao regime de apuração do ICMS, em função do princípio da não-cumulatividade. Como os insumos são lançados como custos de produção, eles interferem diretamente na formação do preço final de venda do produto acabado.*

*Os materiais empregados pela fábrica no controle de qualidade de seus produtos representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade industrial. Integram o custo das mercadorias produzidas. Desse modo, ao ser determinado o preço de venda dos produtos que a empresa fabrica, nesse preço está computada a parcela correspondente aos insumos empregados na sua fabricação. Se esses insumos integram a base de cálculo das operações de venda, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violado o princípio da não-cumulatividade.*

*Não tenho a mais mínima dúvida de que as exigências fiscais dos itens 1º e 6º do Auto de Infração em apreço são indevidas no que concerne aos materiais empregados no controle de qualidade. Mantendo o lançamento em relação aos demais”.*

O recorrente interpõe Recurso Voluntário analisando a autuação, discorreu sobre o conceito de “mercadorias” e apontou questões de ordem constitucional para enfocar o princípio da não cumulatividade do ICMS que, ao seu ver, visa a compensação do imposto devido na operação de saída com o montante cobrado na operação anterior de entrada, independentemente de seu destino: para consumo, ativo fixo ou revenda.

Sustenta que, no presente caso, as aquisições de materiais de uso e consumo que deram origem ao creditamento são efetivamente essenciais à atividade produtiva, pois utilizados para atender às condições sanitárias satisfatórias à consecução do objetivo social da empresa, razão da possibilidade da utilização do crédito do imposto.

Esclarece que os materiais adquiridos para tratamento de efluentes são indispensáveis ao processo produtivo, pois, não havendo o devido tratamento dos efluentes, o funcionamento das fábricas é obstaculizado pelas autoridades sanitárias.

Cita e transcreve entendimento do TIT de São Paulo confirmando o direito ao crédito do imposto nas entradas que sirvam para o cumprimento do objeto social do estabelecimento, seja de que natureza forem.

Igualmente, em relação ao direito ao crédito pela entrada de matérias indispesáveis à atividade do recorrente, aponta Decisão do STF.

Com relação ao material de laboratório, tratamento de efluentes e soldas em geral, considera integrantes do processo produtivo, pois, ao seu ver, são necessários e indispesáveis à continuidade das atividades do recorrente.

Destaca o julgado do TIT de São Paulo, referente ao direito ao crédito sobre soda cáustica usada na lavagem de vasilhame de refrigerante e observa que o leite utilizado pelo recorrente depende de cuidadoso processo de higienização, sem o qual não se obterá produto final próprio para o consumo.

Observa, ainda, o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, que possibilita o aproveitamento de crédito proveniente das entradas de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

Em referência à infração 2 que trata de utilização indevida de crédito fiscal pela falta de destaque do imposto no documento fiscal, reitera os argumentos apresentados por ocasião da defesa, sustentando que o Fisco não examinou a operação em todo o seu percurso, posto que a saída do primeiro estabelecimento em Jundiaí geraria crédito de ICMS para a unidade de Feita de Santana e, automaticamente, débito do imposto para Salvador.

Aponta que sendo assim, não é possível realizar a conciliação da operação por completo e, consequentemente, inviável se torna à conclusão de fatos e muito menos a lavratura do Auto de Infração.

Daí, entende que o Agente Fiscal, ao apontar o crédito tributário reclamado, bem como a legislação infringida, não procedeu de maneira precisa, evidenciando, dessa forma, a despreocupação com a análise mais apurada da realidade dos contribuintes, deixando-o à caça da prova de seu Direito.

Ao final, requer que seja anulada a Decisão administrativa de Primeira Instância e o consequente arquivamento do presente Auto de Infração.

Os autos foram encaminhados para a PGE/PROFIS e a Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, emitiu Parecer apontando que a legislação do ICMS autoriza a utilização do crédito fiscal quando da aquisição de produtos que serão objeto de posterior comercialização, tendo vedado expressamente a utilização de créditos pela aquisição de produtos de uso e consumo até 31.12.2006.

Verifica que o recorrente insiste em afirmar que se tratam de bens essenciais a atividade produtiva, mas da descrição dos bens objeto dos itens em questão, conclui-se, sem dificuldades, que se trata de bens para uso e consumo e ativo fixo.

Aduz que os materiais adquiridos para tratamento de efluentes não participam do processo produtivo, daí serem considerados bens de uso e consumo e não insumos, nem mesmo produtos intermediários.

Transcreve o Acórdão CJF nº 0117/01, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal nesse entendimento.

Observa também que o material adquirido para soldas em geral tem caráter de ativo fixo, daí a exigência do diferencial de alíquota.

Explica que a vedação da utilização desses créditos não é ilegal, porque a legislação vigente já previu a sua utilização futura.

Saliente que a jurisprudência dos Tribunais Superiores tem sido nesse sentido e transcreve ementa do STF.

Diante disso, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

**VOTO VENCIDO (Em relação ao Recurso Voluntário - Itens 1 e 6 - “Efluentes”)**

Em relação ao Recurso de Ofício verifico que o ilustre relator da Decisão recorrida expôs e fundamentou o seu julgamento didaticamente, excluindo da exigência fiscal os materiais empregados no controle de qualidade, os chamados materiais de laboratório, considerando que fazem parte do processo produtivo.

Concordo inteiramente com o relator quando observa que os materiais empregados no controle de qualidade dos produtos em fabricação, por serem utilizados diretamente no processo industrial, não podem ser considerados “materiais de consumo”, quer sob o ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico tributário, para efeitos de crédito de ICMS.

Portanto, endosso sua conclusão de que, em face da forma como participam do processo produtivo e porque integram o custo direto de fabricação, o direito ao crédito é plenamente assegurado pela legislação estadual. Daí a exclusão dos valores respectivos no demonstrativo de débito.

Assim, considero que sob a ótica do Recurso de Ofício, a Decisão recorrida deve ser mantida porque acertada e devidamente fundamentada.

Passando a analisar o Recurso Voluntário impetrado pelo contribuinte, verifico que em relação à infração 1, que trata de utilização indevida de crédito fiscal, embora no geral o entendimento do ilustre relator da Decisão recorrida esteja correto, divirjo, apenas, em relação aos produtos destinados a tratamento de efluentes os quais entendo que devem, obrigatoriamente, ser empregados no processo produtivo, para proteção da natureza e por determinação das autoridades sanitárias.

Vale ressaltar a observação contida no voto da Decisão em lide, que exprime as dúvidas quanto à classificação desses materiais:

*“Quanto aos materiais adquiridos para tratamento de efluentes, a questão é um tanto discutível. Em geral o fisco considera que se trata de material alheio ao processo produtivo, haja vista que esses materiais são consumidos fora da linha de produção, a fim de evitar a poluição do meio ambiente. Em contrapartida, os contribuintes geralmente argumentam que aqueles materiais são indispensáveis ao processo produtivo, porque se não houver o devido tratamento dos efluentes o funcionamento da fábrica é obstaculizado pelas autoridades sanitárias”.*

Entendo que o tratamento de efluentes faz parte efetiva do processo industrial, que não pode hoje ser executado sem essa importante fase que cuida da proteção do meio ambiente, quanto aos dejetos físicos e químicos das matérias-primas empregadas na obtenção de produtos industriais.

Já quanto aos materiais adquiridos para soldas em geral esses têm o caráter de material de consumo ou ativo fixo, daí a exigência do diferencial de alíquota, nos termos da legislação vigente.

Assim, julgo que também devem ser excluídos do item 1, os valores correspondentes aos materiais empregados no tratamento de efluentes.

Quanto ao item 2, que trata de utilização indevida de crédito fiscal pela falta de destaque do imposto no documento fiscal, observo que o recorrente reitera os argumentos apresentados por ocasião da defesa, sustentando que o Fisco não examinou a operação em todo o seu percurso, posto que a saída do primeiro estabelecimento em Jundiaí geraria crédito de ICMS para a unidade de Feita de Santana e, automaticamente, débito do imposto para Salvador.

No entanto, vejo que a Decisão recorrida está correta, a glosa de crédito fiscal decorre do fato de que o contribuinte escriturou crédito com base em nota fiscal na qual não consta o destaque do imposto. Diga-se de passagem, que as mercadorias acobertadas pelo referido documento fiscal seriam “cestas natalinas”, ou seja, material de uso e consumo que não propiciaria o crédito do imposto. Não há, portanto, ofensa ao princípio da não-cumulatividade neste caso.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

**VOTO DISCORDANTE (Recurso De Ofício Itens 1 e 6 - “Materiais De Laboratório”)**

No que tange ao Recurso de Ofício, divirjo do posicionamento do ilustre relator, pois entendo que as infrações descritas nos itens 1 e 6 do Auto de Infração estão devidamente caracterizadas, conforme passo a me pronunciar.

No que tange às aquisições de material para solda e de produtos para tratamento de efluentes, acompanho o voto do relator da 1<sup>a</sup> Intância, mantendo a Decisão recorrida.

Quanto aos materiais de laboratórios, entendo que os mesmos, não obstante os abalizados argumentos expendidos pelos relatores de Primeira e de Segunda Instância, não são empregados na atividade-fim da fábrica e são classificados como materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Os laboratórios existentes nas fábricas funcionam como um departamento da empresa, onde amostras dos produtos fabricados são submetidas a testes, exames e controles, visando assegurar o atendimento das especificações exigidas pela empresa e pelos órgãos públicos, tais como: Saúde Pública, Ministério da Agricultura, Defesa do Consumidor, etc. É importante ressaltar que os “produtos” que saem dos laboratórios são laudos técnicos, que não integram os produtos finais, que não estão em contato direto com os produtos que estão sendo fabricados e que são emitidos após o fabrico dos produtos-fim do estabelecimento fabril.

As mercadorias utilizadas nos laboratórios são, portanto, classificadas como materiais de uso e consumo e, em consequência, não dão, de acordo com a legislação vigente, direito à apropriação dos créditos fiscais, além de ser devido o pagamento da diferença de alíquotas. Esse tem sido o entendimento reiterado deste CONSEF sobre tais materiais.

Em face do comentado acima, considero que os itens 1 e 6 estão caracterizados e, portanto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para restabelecer a exigência fiscal constante no lançamento.

**VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário - Itens 1 e 6 - “Efluentes”)**

Quanto ao Recurso Voluntário apresentado, acompanho o voto do ilustre relator, exceto em relação aos itens 1º e 6º do Auto de Infração, especificamente no que tange aos produtos destinados ao tratamento de efluentes.

Como bem afirmou o Dr. José Bezerra Lima Irmão, relator da Decisão recorrida, os produtos destinados no tratamento de efluentes são “utilizados fora da linha de produção, a fim de evitar a poluição do meio ambiente”. Vê-se, portanto, que os referidos produtos são utilizados posteriormente ao processo fabril, sendo relevante observar que, caso a empresa não adote o tratamento dos seus efluentes, ainda assim a produção não será afetada, apesar dos problemas ambientais.

Em suma, os produtos destinados ao tratamento de efluentes não se relacionam com o processo fabril do recorrente e têm importância apenas na questão de preservação do meio ambiente, etapa posterior à fabricação dos produtos finais.

Dessa forma, entendo que os produtos utilizados no tratamento de efluentes são classificados como materiais de uso e consumo e, portanto, não dão direito à utilização de créditos fiscais, bem como é devida a diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais.

No que tange aos materiais para solda utilizados pelo recorrente, o posicionamento adotado pela Primeira Instância está correto, pois esses produtos são classificados como materiais de uso e consumo. Portanto, também não dá direito à utilização de crédito fiscal, assim como é devida a diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais.

Em face do acima comentado, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo os valores definidos na Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206833.0001/04-3, lavrado contra PARMALAT BRASIL S.A. – INDÚSTRIA DE ALIMENTOS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$80.224,08, sendo R\$70.716,35, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$35.472,25 e 70% sobre R\$35.244,10, previstas no art. 42, II, “f”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e mais R\$9.507,73, acrescido da multa de 70% sobre R\$9.507,73, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Recurso De Ofício Itens 1 e 6 - “Materiais De Laboratório”

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as) José Carlos Barros Rodeiro, Fauze Midlej, Maria do Carmo Santana Marcelino Menezes e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiros Álvaro Barreto Vieira e César Augusto da Silva Fonseca.

Recurso Voluntário - Itens 1 e 6 - “Efluentes”

VOTO VENCIDO: Conselheiros (as) José Carlos Barros Rodeiro, Fauze Midlej e Maria do Carmo Santana Marcelino Menezes.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Álvaro Barreto Vieira, César Augusto da Silva Fonseca e Tolstoi Seara Nolasco.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de novembro de 2004.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTOS VENCEDOR E DISCORDANTE

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. PGE/PROFIS