

**PROCESSO** - A. I. Nº 206830.0008/04-0  
**RECORRENTE** - KLABIN S/A  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0388-03/05  
**ORIGEM** - COFEP – DAT/NORTE  
**INTERNET** - 28/06/2006

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0234-12/06**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. Comprovado que os materiais tratam-se de peças de reposição das máquinas industriais, não se enquadrando no conceito de produtos intermediários, pois não participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final e indispensáveis à sua composição. Infração elidida parcialmente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE BENS DE USO OU CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Tratando-se dos mesmos materiais do item anterior, é devido o pagamento da diferença de alíquota. Refeitos os cálculos, o imposto originalmente exigido foi reduzido. Mantida a Decisão de 1ª Instância. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário através do qual o contribuinte manifesta a sua inconformidade com a Decisão de 1º grau que deliberou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em lide, lavrado em 17/12/2004, através do qual se exige ICMS de R\$45.157,27, acrescido da multa de 60%, além da multa no valor de R\$1.522,83, por falta de cumprimento de obrigação acessória, em decorrência de:

1. Recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nas vendas efetuadas para a empresa Comolimpa Indústria Química Ltda., IE 25.298.644 NO, aplicando a alíquota de 7% prevista para contribuinte do SIMBAHIA, quando o correto seria 17%, no período de setembro de 2000 a agosto de 2002. Valor do débito: R\$4.913,63.
2. Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, referente a caixas de papelão para embalagem de mangas destinadas a Antônio Fernando Aguiar Pereira, através da nota fiscal nº 37763, emitida em 12/10/2001. Valor do débito: R\$645,15
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS na aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, referente a peças de reposição para máquina onduladeira e acessórios para máquinas utilizadas na impressão, corte e dobradura das caixas de papelão, que não podem ser enquadradas como material intermediário por não integrarem o produto final, no período de janeiro de 2000 a julho de 2002. Valor do débito: R\$22.171,10
4. Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença de alíquotas, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, no período de janeiro de 2000 a julho de 2002. Valor do débito: R\$17.427,39.

5. Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, referente a notas fiscais coletadas no CFAMT, sendo exigida a multa no valor de R\$1.522,83

De acordo com o relatório elaborado pelo julgador “*a quo*”, o autuado apresentou impugnação (fls. 75 a 102) em relação às infrações 3 e 4, destacando, inicialmente, que exerce a atividade de produção de embalagens de papelão ondulado para os mais diversos segmentos do mercado, a exemplo de fumo, gêneros alimentícios e bebidas, sempre cumpriu com suas responsabilidades fiscais e sociais, apurando e pagando corretamente todos os tributos. Informou que recolheu o imposto apurado nas infrações 1, 2 e 5, mas, “*jamais poderia descansar quando parte da exação fiscal fundar-se em base contrárias à Constituição Federal*”. Quanto aos itens impugnados, disse que os autuantes determinaram como indevidos os créditos fiscais relativos às aquisições de produtos, e como consequência exigiram a diferença de alíquota desses mesmos produtos. Comentou sobre a “*mecânica de apuração do ICMS*”, salientando que é um tributo não cumulativo, por isso, o contribuinte tem o direito de se creditar do imposto pago na operação anterior, e o direito ao crédito é decorrente do princípio constitucional da não cumulatividade, de acordo com o § 2º, do art. 155, da Constituição Federal de 1988, que transcreveu. Apresentou o entendimento de que, se não existir hipótese de isenção ou não incidência e a legislação dispor de modo diverso, em todas as demais situações haverá o direito adquirido ao crédito do ICMS relativo às operações anteriores. Comentou sobre o Convênio 66/88, e Lei Complementar nº 87/96, transcrevendo os arts. 19, 20 e 33 da mencionada Lei, apresentando, em seguida, ensinamentos de Hely Lopes Meirelles, e do tributarista Roque Antônio Carrazza quanto ao princípio da não cumulatividade. Reproduziu, também, o posicionamento de Clésio Chiesa, quando o mesmo discorreu sobre o regime de compensação adotado pelo ICMS. Ressaltou que, à luz da legislação baiana, todos os produtos glosados na autuação são insumos, denominados produtos intermediários, por isso, conduz à improcedência do presente lançamento, haja vista que todos os produtos objeto da autuação dão direito ao crédito fiscal, inclusive do IPI. Disse que o Parecer PGE/PROFIS 01/81 serve atualmente como base para hermenêutica, indicando o defendente os dispositivos do atual RICMS-BA em relação ao crédito fiscal (arts. 93 e 97), salientando que, para os produtos serem considerados como intermediários para efeito de apropriação de crédito fiscal é necessário a concomitância de determinados requisitos: sua aplicação no processo industrial, indispensabilidade desta aplicação, consumação neste processo e agregação de valor ao produto final, e no caso dos produtos objeto da autuação argumenta que são aplicados no processo industrial. Falou sobre os bens de consumo, ressaltando que em nenhum momento a legislação baiana faz referência ao tempo necessário para que a mercadoria seja consumida, e o requisito legal é o desgaste do produto dentro do processo, independente do tempo para que isso aconteça. Citou Decisão deste CONSEF através do Acórdão CS Nº 0015/02, alegando que parte dos produtos objeto da glosa dos créditos possui a mesma natureza de produto intermediário dentro do processo de industrialização. Disse que naquele PAF houve diligência, realizada por preposto da ASTEC.

Em relação ao conceito de produto intermediário, o defendente citou o Parecer PGE/PROFIS Nº 01/81, do Prof. Johnson Barbosa Nogueira e comentou sobre os conceitos apresentados no mencionado Parecer, apresentando o entendimento de que tal Parecer forneceu uma orientação inovadora sobre a diferenciação dos bens utilizados como insumos e os bens de uso ou consumo. Disse que todos os bens empregados no processo produtivo devem ser considerados fatores de produção, cuja renovação varia de acordo com a natureza do processo, com a qualidade e a quantidade das mercadorias fabricadas, e não há como se fixar um prazo a ser considerado para o processo produtivo.

Quanto ao processo industrial, o defendente descreveu cinco etapas:

- a) produção de cola;
- b) produção da chapa de papelão;

- c) impressão das chapas;
- d) fechamento das caixas;
- e) fabricação do acessório de papelão. Em seguida, apontou as incongruências no demonstrativo elaborado pelo autuante, indicando as notas fiscais e respectivos materiais, aduzindo, ainda, que houve glosa de créditos de produtos vendidos e devolvidos por clientes, conforme notas fiscais relacionadas nas razões de defesa, à fl. 102. Por fim, o autuado pede a nulidade motivada pela insegurança da acusação fiscal. Requer, também, a improcedência do Auto de Infração em lide.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 163 a 166 dos autos, dizendo que é incorreta a interpretação do autuado quanto à exigência fiscal, referente ao crédito fiscal indevido, matéria que tem suscitado muitas discussões. Disse que visitou as instalações da empresa, analisou o processo produtivo e constatou que os materiais objeto da autuação têm o caráter de uso ou consumo, são ferramentas que embora aplicados na produção industrial, participam no processo industrial de forma acessória, não sendo consumidos, e não são elementos indispensáveis à composição do produto final. Ressaltou que esse tema já foi objeto de decisões do CONSEF, através dos Acórdãos de números CS 0479/00 e CS 1731/00. Assegurou que a o Acórdão citado pelo autuado só pode servir de parâmetro à luz da atividade de cada empresa, e lembrou que já houve julgamento anterior contra o autuado relativamente aos mesmos produtos ora em discussão, conforme Acórdão nº 0101-11/03.

Em relação às divergências apontadas pelo defendente, o autuante esclareceu que essas divergências foram provocadas pelo autuado ao informar equivocadamente os dados nos arquivos magnéticos fornecidos à SEFAZ. Acatou parte das alegações, indicando à fl. 165 os valores e respectivas as notas fiscais passíveis de aproveitamento dos créditos fiscais.

Quanto às notas fiscais de devolução de produtos acabados, disse que reconhece o equívoco, e acata o pedido de sua exclusão, tendo relacionado à fl. 166, os documentos fiscais em questão e respectivos valores. Disse que em relação às demais notas fiscais alegadas pelo contribuinte, se referem a bens de uso ou consumo, tais como facas, correia e tensor. Por fim, disse que retifica o levantamento fiscal, e pede pela procedência parcial do presente lançamento.

Intimado a tomar conhecimento da informação fiscal, o autuado apresentou nova manifestação (fls. 171 a 181) aduzindo que o cerne da questão levantada na impugnação inicial ainda continua sem resposta pelo fisco quanto à definição da natureza dos produtos elencados no lançamento e sua aplicação no processo produtivo, ou seja, material de uso ou consumo, ou insumo. Apresentou os mesmos argumentos em relação ao Parecer PGE/PROFIS 01/81; aos créditos fiscais previstos no RICMS-BA; requisitos dos produtos considerados como intermediários para efeito de apropriação do crédito fiscal; e decisões anteriores do CONSEF.

À fl. 183 os autuantes consignaram que tomaram conhecimento da manifestação apresentada pelo autuado e ratificaram os termos da informação anteriormente prestada.

Considerando a alegação defensiva de que os materiais objeto da autuação são produtos intermediários, esta JJF converteu o presente processo em diligência à ASTEC/CONSEF para Auditor Fiscal estranho ao feito:

- a) verificar e descrever o processo produtivo do autuado, informando, detalhadamente, qual a função de cada material objeto da autuação nesse processo produtivo;
- b) apurar quais os materiais que são consumidos no processo industrial de forma direta e imediata, de uma só vez, e os que são reaproveitados nos lotes seguintes, devendo indicar o período de vida útil de cada material.

De acordo com o PARECER ASTEC Nº 0130/2005, foram apresentadas pelo autuado, informações quanto aos itens objeto da autuação (fls. 197 a 282), bem com em relação a outros itens, para compreensão do processo produtivo. O diligente disse que visitou as instalações da empresa e

elaborou, juntamente com o engenheiro de produção, e na presença do advogado da empresa, uma lista informando a forma de consumo de cada material, conforme consta às fls. 290 e 291. Disse que os itens autuados, constantes da lista, são:

- a) facas e facões;
- b) correias;
- c) tensores;
- d) fundo corte vinco;
- e) disco cv;
- f) luvas;
- g) buchas de nylon;
- h) lona dura. Indicou à fl. 195 as funções de cada material.

O diligente salienta que foi elaborado um trabalho (fls. 197 a 282) que demonstra, didaticamente, o processo produtivo, com ilustrações e gráficos, detalhando as funções dos materiais objeto da autuação, com a finalidade de permitir a consolidação do entendimento sobre a questão pelo relator e órgão julgador. Ressalta que os produtos listados às fls. 26 a 31 dos autos têm uma participação direta no processo produtivo, não se integram ao produto final e se desgastam em um ou mais lotes de produção, a depender do tamanho do lote, observados os períodos de vida útil, conforme tabelas às fls. 290 e 291 dos autos. Informou, ainda, que os discos cv, os fundos cortes vincos, além das buchas de nylon são produtos finais.

À fl. 295 os autuantes foram comunicados quanto ao PARECER ASTEC Nº 0130/2005, e não apresentaram qualquer pronunciamento.

Intimado a tomar conhecimento em relação ao PARECER ASTEC Nº 0130/2005, contribuinte apresentou nova manifestação (fls. 298 a 303), aduzindo que o preposto da ASTEC concluiu com absoluta precisão que os materiais denominados discos cv, fundos cortes vincos e buchas de nylon são produtos finais do processo produtivo, ressaltando que o crédito fiscal pelas entradas desses materiais foi decorrente das operações de devolução dos produtos finais da empresa.

Quanto aos demais materiais objeto da autuação, o defendente argumenta que a conclusão do diligente é pela participação de todos eles no processo produtivo, o que corrobora com a interpretação da legislação. Assim, entende que não restam dúvidas de que os produtos adquiridos pela empresa são aplicados no processo industrial de forma direta, e além de serem aplicados no processo produtivo, os bens listados no Auto de Infração se desgastam ou são consumidos em função desse processo. Disse que os bens se desgastam em um ou mais lotes de produção, uma vez que a produção depende do volume das encomendas dos clientes; a produção ocorre por “batelada”, e pode haver desgaste do bem em uma ou mais bateladas, a depender do produto final produzido. Por fim, o defendente salienta que o valor dessas mercadorias integra o custo final do produto acabado, agregam o valor econômico ao custo final do produto industrializado, sendo classificado como um bem de produção. Relembra a Decisão proferida no Acórdão CS 0015/21-02, referente ao Auto de Infração lavrado contra a empresa Bahia Sul Celulose S/A, e, “na sua defesa, o defendente fez questão de demonstrar a identidade entre o seu processo produtivo e o da empresa beneficiária do acórdão retro citado”

O julgador de 1ª Instância ao decidir a presente lide fiscal exarou o voto a seguir transcrito em parte:

*“Inicialmente, fica rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais, os fatos foram descritos no Auto de Infração de forma compreensível, foram acostados aos autos os demonstrativos referentes às infrações apuradas, não ficou configurado cerceamento do direito de defesa e não se encontram os motivos elencados nos incisos I a IV, do art. 18, RPAF/99.*

*No mérito, constato que o autuado impugnou somente as infrações 03 e 04, tendo informado nas razões de defesa que efetuou o recolhimento do imposto apurado nas infrações 01, 02 e 05.*

*Assim, considero procedentes os itens não contestados, haja vista que não existe controvérsia.*

*A terceira infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS na aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, referente a peças de reposição para máquina onduladeira e acessórios para máquinas utilizadas na impressão, corte e dobradura das caixas de papelão. A quarta infração, refere-se à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença de alíquotas, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento.*

*Saliento que as infrações 03 e 04 serão apreciadas em conjunto, haja vista que são matérias correlacionadas, relativamente às mercadorias consideradas como de uso e consumo do estabelecimento.*

*O autuado alegou que à luz da legislação baiana, todos os produtos glosados na autuação são insumos, denominados produtos intermediários. Argumentou que o cerne da questão é a definição da natureza dos produtos elencados no lançamento e sua aplicação no processo produtivo, ou seja, material de uso ou consumo, ou insumo.*

*Observo que no processo produtivo, deve ser considerado insumo tudo que entra na formação ou composição de um determinado produto. Já o material de uso ou consumo não tem vinculação direta com a atividade industrial. Assim, os materiais que participam do processo produtivo de forma direta e efetiva, são considerados produtos intermediários.*

*O RICMS/97, ao tratar do direito ao crédito fiscal de ICMS, estabelece:*

*“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

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

- a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;*
- b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização*

*§ 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.”*

*Nas razões de defesa, o autuado informou as seguintes etapas do processo produtivo:*

- 1. Produção de cola;*

2. *Produção da chapa de papelão ondulado;*
3. *Impressão das chapas;*
4. *Fechamento das caixas;*
5. *Fabricação do acessório de papelão.*

*De acordo com o demonstrativo elaborado pelo autuante (fls. 26 a 31), foram objeto da exigência fiscal os seguintes materiais: faca, facão, correia, tensor, bucha, luva de borracha, luva de nylon, fundo corte vinco, disco cv e lona dura, e o diligente da ASTEC apresentou à fl. 195 as seguintes descrições quanto à função de cada material objeto da autuação:*

*“As facas e facões têm a função de efetuar cortes no papelão para formar as caixas que são o produto final; as correias têm, de uma maneira geral, a função de transportar o papelão durante as etapas do processo produtivo; os tensores são itens de borracha com a função de fixar os clichês; os fundos cortes vincos são itens que ajudam na embalagem do produto final, protegendo as pontas das caixas para não dobrarem ou machucarem; os discos cv são de madeira e servem para proteger as bobinas de papel a fim de não machucar suas pontas, pois são materiais de embalagem; as luvas de borracha são para proteger os operários durante suas atuações no processo produtivo; as buchas de nylon são buchas que ajudam a fixar parafusos em paredes, muito comuns e vendidas em casas de material de construção; a lona dura é utilizada no transporte do papelão ondulado de uma para outra etapa do processo produtivo, além de absorver a umidade do papelão, com tempo de duração médio de seis meses”*

*Observo que, pela descrição acima reproduzida e planilha apresentada pelo autuado (fls. 290/291), os produtos listados no demonstrativo elaborado pelo autuante (fls. 26 a 31), não integram o produto final, nem se desgastam a cada lote de produção. Assim, concordo com a opinião do autuante de que embora aplicados na produção industrial, participam no processo industrial de forma acessória, não sendo consumidos, e não são elementos indispensáveis à composição do produto final.*

*Vale ressaltar, que os materiais em exame já foram objeto de Decisão anterior neste CONSEF (ACÓRDÃO JJF Nº 0471-02/02), em relação ao AI Nº 269205.0054/02-4, lavrado contra o autuado, e de acordo com os esclarecimentos prestados pelo contribuinte acerca da função de cada produto no processo industrial, e pela descrição dos materiais, local de utilização, vida útil e prazo médio de reposição, foi decidido que esses materiais não se enquadram no conceito de produtos intermediários, sendo considerados peças de reposição. Portanto, concluiu-se que os materiais não ensejam o direito ao crédito fiscal, com exceção de “cola adesiva” e “cola de faca”.*

*Essa Decisão foi objeto de Recurso Voluntário à 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, tendo sido negado provimento ao mencionado Recurso Voluntário e homologada a Decisão recorrida (ACÓRDÃO CJF Nº 0101-11/03), ...”*

*Quanto aos Acórdãos citados nas razões de defesa, entendo que não assiste razão ao autuado, tendo em vista que a análise quanto aos produtos utilizados deve ser efetuada de acordo com a atividade de cada estabelecimento, considerando que um determinado produto pode ser insumo em uma empresa, funcionando como elemento indispensável à composição do produto final, e esse mesmo produto ser material de consumo, em relação a outra atividade de outra empresa que não tenha a mesma finalidade.*

*Concluo que os materiais objeto da autuação não ensejam o direito ao crédito fiscal, pois não participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final e indispensáveis à sua composição, devendo ser excluídos da exigência fiscal os valores indicados à fl. 165, tendo em vista que os produtos constantes nas notas fiscais correspondentes são passíveis de aproveitamento de créditos fiscais, o mesmo ocorrendo em*

*relação às notas fiscais de devolução de produtos acabados, indicadas pelo autuante à fl. 166. Dessa forma, o imposto exigido fica alterado, conforme quadro abaixo:*

MÊS/ANO	CRÉDITO INDEVIDO INFR 3			DIF ALÍQUOTA INFR 4		
	VL AUTUADO	VL A EXCLUIR	VALOR DEVIDO	VL AUTUADO	VL A EXCLUIR	VALOR DEVIDO
jan-00	574,59		574,59	820,84		820,84
fev-00	235,06		235,06	335,80		335,80
mar-00	48,31		48,31	69,02		69,02
mai-00	137,88		137,88	196,96		196,96
jun-00	44,94		44,94	64,20		64,20
jul-00	61,74		61,74	88,20		88,20
ago-00	451,41		451,41	644,88		644,88
set-00	118,87		118,87	169,82		169,82
out-00	4.626,90	3.733,42	893,48	1.276,40		1.276,40
nov-00	254,28		254,28	363,26		363,26
dez-00	589,92		589,92	842,74		842,74
jan-01	650,03		650,03	928,61		928,61
fev-01	1.009,83	470,02	539,81	967,00	195,84	771,16
mar-01	1.183,49	207,70	975,79	1.690,70	296,71	1.393,99
abr-01	392,04		392,04	560,06		560,06
mai-01	452,13		452,13	645,91		645,91
jun-01	1.474,57		1.474,57	2.106,52		2.106,52
jul-01	58,45		58,45	83,50		83,50
ago-01	6.325,15	5.075,34	1.249,81	620,49	47,20	573,29
dez-01	665,27		665,27	950,39		950,39
fev-02	202,18		202,18	288,82		288,82
jun-02	402,85		402,85	575,50		575,50
jul-02	2.196,44		2.196,44	3.137,77		3.137,77
ago-02	14,77		14,77			-
<b>TOTAL</b>	<b>22.171,10</b>	<b>9.486,48</b>	<b>12.684,62</b>	<b>17.427,39</b>	<b>539,75</b>	<b>16.887,64</b>

*Por tudo quanto foi exposto, entendo que subsiste parcialmente a exigência fiscal relativa às infrações 03 e 04, considerando que não ficou caracterizado que parte dos materiais objeto da autuação são considerados produtos intermediários, portanto, não dão direito à utilização do crédito fiscal, conseqüentemente, é devido o imposto apurado pela falta de recolhimento da diferença de alíquota.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo:*

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA	TOTAL
01	PROCEDENTE	4.913,63	-	
02	PROCEDENTE	645,15	-	
03	PROCEDENTE EM PARTE	12.684,62	-	
04	PROCEDENTE EM PARTE	16.887,64	-	
05	PROCEDENTE	-	1.522,83	
<b>TOTAL</b>	-	<b>35.131,04</b>	<b>1.522,83</b>	<b>36.653,87</b>

Na petição do Recurso Voluntário o contribuinte afirma que o Recurso encontra respaldo na própria fundamentação estabelecida pelo relator de 1ª Instância, que manifestou entendimento acerca dos conceitos de insumo e matéria-prima, olvidando que existem outros materiais que apesar de não se incorporarem ao produto final, se desgastam em função do processo produtivo.

Ressaltou que a utilização ou aplicação de mercadoria no processo industrial poderá se dar diretamente, quando esta compõe o produto final, ou indiretamente, quando, apesar de não haver a incorporação, há a participação no processo pela sua condição de essencialidade, sem a qual não se realiza. Destaca que esse é o ponto distintivo entre a matéria-prima e o produto intermediário, pois aquele se incorpora e este não. Porém, ambos, dão direito ao crédito. Aduz que os requisitos para que os produtos sejam considerados intermediários são os seguintes:

- a) a sua aplicação no processo industrial;
- b) a indispensabilidade desta aplicação;
- c) a sua consumação neste processo;
- d) a agregação de valor ao produto final.

Transcreveu parte do Parecer da ASTEC, que conclui que *“os produtos listados às fls. 26 a 31 dos autos têm uma participação direta no processo produtivo, não se integram no produto final e se desgastam em um ou mais lotes de produção, a depender do tamanho do lote, observados os períodos de vida útil”*. Reafirma que os produtos cujos créditos foram glosados não são aplicados em locais distintos do estabelecimento fabril, mas utilizados única e exclusivamente para a fabricação dos produtos comercializados pela empresa - caixas de papelão ondulado – e que são economicamente indispensáveis à produção do bem final.

Discorre que o desgaste exigido pela legislação para o enquadramento dos produtos intermediários não significa necessariamente a extinção da mercadoria, podendo importar, na perda das características que lhe são próprias, inutilizando-se para o fim a que se destina. E isso poderá ocorrer a um só tempo, ou não. Declara que o processo industrial deve ser entendido como um todo, pois se constitui em um conjunto de etapas interdependentes e sucessivas que reiniciam a cada ciclo. Destaca que não existe na legislação estadual vigente qualquer exigência relacionada ao tempo para a consunção dos produtos empregados no processo produtivo na qualidade de insumos e que em nenhum momento a norma baiana faz referência ao tempo necessário para que a mercadoria seja consumida.

Ressaltou, ainda, que as mercadorias utilizadas no processo produtivo compõem o custo final do produto acabado, o que não ocorre em relação aos bens de uso e consumo que podem ser utilizados em maior ou menor escala sem que isto afete o produto acabado, sendo estes contabilizados como despesas, não agregando valor ao produto final.

Concluiu as razões recursais argumentando que os fundamentos que serviram de base para a Decisão dos julgadores de 1ª Instância são completamente equivocados e estão em desacordo com o que foi propugnado pelo revisor da ASTEC em seu Parecer e com a prova material produzida nos autos. Formulou pedido pela improcedência dos itens 3 e 4 do Auto de Infração.

A Procuradoria Estadual, em seu Parecer Jurídico (fls. 344 a 349), discorre acerca definições legais que caracterizam o ICMS, como tributo não cumulativo, que permite a compensação do que for cobrado em cada operação de circulação de mercadoria com o montante devido nas operações posteriores, afirmando que o crédito fiscal não se restringem às operações anteriores com a mesma mercadoria, mas também alcança os bens que participam do seu processo produtivo. Todavia, discorre os bens de uso e consumo empregados na produção de uma mercadoria final não geram direito à referida compensação, por disposição expressa da LC Nº 87/96, que deferiu para o ano de 2007 o creditamento do ICMS pago em razão da aquisição desses bens. Transcreveu o art. 93 do RICMS, que contém a regra referente à vedação do crédito e destacou que a definição do que seja bem de uso e consumo e sua diferenciação frente ao produto intermediário não figura como tema pacífico na doutrina e na jurisprudência. Em relação ao dispositivo regulamentar citado o comando em relação aos bens de uso e consumo é o seguinte: *“...as mercadorias que foram destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”*. Já o Decreto Federal nº 70.168/72 (art. 32, I), ao definir produtos intermediários apresenta a seguinte regra: *“aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, imediata e integralmente, no processo de industrialização”*. Afirma a PGE/PROFIS, que a partir da conjugação dos dispositivos normativos citados, pode-se chegar à conclusão que bem de uso e consumo é aquele que, embora empregado no processo produtivo de uma mercadoria, sofre mero desgaste, apresentando certa durabilidade e não integrando o



produto final. Por sua vez, são considerados produtos intermediários aqueles que são consumidos integralmente, de forma imediata, extinguindo-se durante a produção de um novo produto, a mercadoria final. Afirma que esse posicionamento tem sido adotado pelos Tribunais Superiores, transcrevendo ementa dos seguintes julgados: AgRg no REsp 139996/SP (STJ); REsp 235324/SP (STJ) e RE 96934/MG (STF).

Destaca que no processo em apreço discute-se o crédito fiscal de facas, facões, correias, buchas, luvas de borracha, luvas de nylon, fundo corte vinco, disco cv e lonas duras, empregados na produção de embalagens de papelão, afirmando que tais produtos, com base na diligência efetuada pela ASTEC, além de não integrarem o produto final, não são consumidos integral e imediatamente na fabricação de cada lote das embalagens de papelão, sofrendo mero desgaste, o que, na esteira do entendimento adotado, lhes confere o caráter de bens de uso e consumo. Assim, nos termos da legislação estadual e federal apontada, o ICMS incidente nas etapas anteriores não confere direito a crédito para compensação com o tributo devido nas saídas do produto final.

O opinativo final da PGE/PROFIS foi no sentido de manter a Decisão recorrida e Negar Provisório ao Recurso Voluntário.

## VOTO

As infrações 3 e 4 serão apreciadas em conjunto, considerando que são matérias correlacionadas, relativamente às mercadorias consideradas como de uso e consumo do estabelecimento.

Nas razões de defesa, o autuado informou as seguintes etapas do processo produtivo:

1. Produção de cola;
2. Produção da chapa de papelão ondulado;
3. Impressão das chapas;
4. Fechamento das caixas;
5. Fabricação do acessório de papelão.

De acordo com o demonstrativo elaborado pelo autuante (fls. 26 a 31), foram objeto da exigência fiscal os seguintes materiais: faca, facão, correia, tensor, bucha, luva de borracha, luva de nylon, fundo corte vinco, disco cv e lona dura, e o diligente da ASTEC apresentou à fl. 195 as seguintes descrições quanto à função de cada material objeto da autuação:

*“As facas e facões têm a função de efetuar cortes no papelão para formar as caixas que são o produto final; as correias têm, de uma maneira geral, a função de transportar o papelão durante as etapas do processo produtivo; os tensores são itens de borracha com a função de fixar os clichês; os fundos cortes vincos são itens que ajudam na embalagem do produto final, protegendo as pontas das caixas para não dobrarem ou machucarem; os discos cv são de madeira e servem para proteger as bobinas de papel a fim de não machucar suas pontas, pois são materiais de embalagem; as luvas de borracha são para proteger os operários durante suas atuações no processo produtivo; as buchas de nylon são buchas que ajudam a fixar parafusos em paredes, muito comuns e vendidas em casas de material de construção; a lona dura é utilizada no transporte do papelão ondulado de uma para outra etapa do processo produtivo, além de absorver a umidade do papelão, com tempo de duração médio de seis meses”*

Observo que, pela descrição acima reproduzida e planilha apresentada pelo autuado (fls. 290 e 291), os produtos listados no demonstrativo elaborado pelo autuante (fls. 26 a 31), não integram o produto final, nem se desgastam a cada lote de produção.

Vale ressaltar, que os materiais em exame já foram objeto de Decisão anterior neste CONSEF em relação ao Auto de Infração nº 269205.0054/02-4, lavrado contra o autuado. Foi decidido em 1ª

instância que esses materiais não se enquadram no conceito de produtos intermediários, sendo considerados peças de reposição. Portanto, concluiu-se que os materiais não ensejam o direito ao crédito fiscal, com exceção de “cola adesiva” e “cola de faca”. Submetida a questão à 2ª instância de julgamento, via Recurso Voluntário, no voto vencedor foi declarada a manutenção da exigência fiscal, com os seguintes fundamentos:

*“Os produtos questionados não se enquadram no conceito de produtos intermediários, mas tratam-se de peças de reposição de máquina “Onduladeira” (utilizada na fabricação de papelão e sua vincagem), e de acessórios de máquinas “impressoras” (utilizadas na impressão, corte e dobradura das caixas de papelão). Sendo assim não ensejam o direito ao crédito fiscal, por se caracterizarem como materiais destinados a uso ou consumo próprio do estabelecimento. Da mesma forma, a aquisição interestadual destes produtos sujeita o contribuinte ao pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais”.* (Precedente - Acórdão CJF nº 0101-11/03).

Adoto o mesmo posicionamento apresentado no precedente acima citado, com o acréscimo da seguinte fundamentação. Tem imperado nas decisões do CONSEF, órgão de julgamento administrativo fiscal do Estado da Bahia, o entendimento contido no Parecer Normativo nº 1, da Procuradoria da Fazenda Estadual, que expressa posição de que não estão albergados no conceito de produtos intermediários e de matérias-primas os chamados **bens instrumentais ou ferramentais, considerados acessórios ou componentes de reposição de maquinários leves ou pesados**. A legislação do ICMS do Estado da Bahia adota, desde a Constituição Federal até a lei ordinária, o princípio do crédito físico, salvo as exceções expressas, que vincula entradas tributadas a saídas tributadas. Esta é a substância do princípio da não-cumulatividade do ICMS, positivada no art. 155, § 2º, inc. I da Carta Magna, e normatizada na legislação ordinária de nosso Estado, que admite a compensação do imposto em relação às operações de entradas tributadas vinculadas a saídas também tributadas, salvo hipótese de manutenção de crédito. Em consequência, a compensação do ICMS se estabelece com referência às operações de aquisição de mercadorias e produtos que estejam vinculados diretamente ao processo de transformação dos insumos de que decorra, na etapa seguinte, saídas tributadas pelo imposto. As etapas vinculadas outros processos, indiretamente vinculados à produção, a exemplo da manutenção de equipamentos, tratamento de resíduos industriais e conservação de maquinário, que se realizam “a latere” do processo produtivo, ensejam consumo de produtos que a legislação fiscal dá o tratamento de materiais de consumo e que, portanto, não asseguram direito de apropriação de crédito fiscal. Em verdade, o sistema de crédito que tem imperado na operatividade do ICMS é restrito, não comportando ampliações para abranger os insumos empregados na conservação, limpeza ou **reposição de peças de equipamentos (bens ferramentais)**, pois, tudo que entra no processo produtivo é insumo, porém, nem todo insumo gera direito ao crédito. Esse é o entendimento que deflui da interpretação das normas que compõem o ordenamento, referentes a crédito fiscal do imposto de circulação de mercadorias, contidas na Lei Complementar nº 87/97, Lei Estadual nº 7014/96 e Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Decisões reiteradas do órgão administrativo de julgamento consignadas nos Acórdãos nºs 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00, 2667/00, vem se posicionando no sentido de que produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo direto no processo produtivo ou extrativo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam do processo na qualidade de agentes de manutenção dos equipamentos ou peças de reposição, enquadram-se na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2007, por força de disposição da Lei Complementar nº 114/02. Portanto, equivoca-se o contribuinte / recorrente em utilizar o Parecer técnico da ASTEC como fundamento de seu direito à apropriação dos créditos fiscais glosados no Auto de Infração. Em consequência, a aquisição interestadual daqueles produtos sujeita o contribuinte ao pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais.

Isto posto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para acompanhar o Parecer jurídico da Procuradoria do Estado e manter inalterada a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

## 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, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206830.0008/04-0**, lavrado contra **KLABIN S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$35.131,04**, sendo R\$7.491,61, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e “f”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, mais R\$27.639,43, acrescido da mesma multa, prevista nos mesmos incisos da citada lei, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$1.522,83**, prevista no art. 42, , IX, da mencionada lei, e dos acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor já recolhido.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Tolstoi Seara Nolasco, Álvaro Barreto Vieira e Helcônio de Souza Almeida.

VOTO VENCIDO: Conselheiros Bento Luiz Freire Villa-Nova, Fauze Midlej e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS