

A. I. N° - 278996.0034/06-1
AUTUADO - POLY EMBALAGENS LTDA.
AUTUANTE - EDUARDO ANDRE MOREIRA TOSTA e AGILBERTO MARVILA FERREIRA
ORIGEM - IFEP/INDÚSTRIA
INTERNET - 16. 05. 2007

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0124-04/07

EMENTA: ICMS. 1. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS PELA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração reconhecida. 2. IMPORTAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração reconhecida. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. **a)** SERVIÇO DE TRANSPORTE COM INÍCIO DA PRESTAÇÃO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. Comprovado que parte dos serviços prestados estão vinculados a operações relativas a aquisições de matéria prima. Infração parcialmente caracterizada. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Exigência fiscal reduzida tendo em vista a existência de erro material, devidamente corrigido, bem como, parte dos materiais se referem a insumos utilizados no processo produtivo. Infração parcialmente elidida. 4. CRÉDITO FISCAL. MATERIAL DE CONSUMO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Legítima a utilização dos créditos por se tratarem de insumos enquadrados nas exigências contidas no art. 93 do RICMS. Infração elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 31/03/2006, exige ICMS no valor de R\$ 72.417,23, em decorrência das seguintes irregularidades:

- 1 - Deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA. ICMS de R\$ 5.626,11 e multa de 60%.
- 2 - Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. Valor do imposto: R\$ 1.375,25.
- 3 - Deixou de recolher o ICMS referente à diferença de alíquota na utilização de serviço de transporte cuja prestação teve início em outra unidade da federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto. No valor de R\$ 3.235,16.

4 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Valor do imposto: R\$ 41.477,10.

5 - Utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 20.703,61.

A empresa autuada, através de advogado, impugna o lançamento fiscal, fls. 40 a 50, inicialmente reconhecendo a procedência total da autuação fiscal, no que tange às infrações 01 e 02, pelo que já foi efetuado o recolhimento do imposto exigido nas infrações e parcialmente as infrações 03 e 04, conforme DAES acostados ao presente processo. Combate às demais infrações que lhe foram imputadas, com base nos seguintes argumentos:

Infração 03. Argumenta que não cabe a exigência de tributo a título de diferencial de alíquota nos serviços de transportes contratados pela empresa, tendo em vista que as referidas operações resultam em aproveitamento normal do imposto, por se tratar de operações de serviços de transportes vinculadas à aquisição de matéria prima, materiais de embalagens ou serviços de transportes realizados para conduzir mercadorias remetidas para conserto ou vinculadas a vendas de produtos produzidos pela empresa.

Salienta que ocorreu duplicidade de registro de valores do demonstrativo elaborado pelos autuantes, uma vez que o mesmo conhecimento de transporte indicava o transporte de mercadorias correspondentes a diversas notas fiscais, conforme demonstrativo anexo. Dessa forma, considera pertinente apenas o montante de R\$ 1.308,70, sendo que o referido valor já foi devidamente recolhido (doc. 02). Quanto ao valor subsistente, conforme demonstrado no anexo I, ratifica e comprova o entendimento de um grande equívoco por parte dos autuantes.

Infração 04. Alega que a infração apresenta um erro material flagrante, pois ao elaborarem o demonstrativo de débitos, os autuantes desconsideraram o crédito fiscal de 7% indicado na nota fiscal nº 1852, datada de 13/02/2001. Ressalta que parte do valor imputado indevidamente, no valor de R\$ 3.304,38 foi devidamente reconhecido e recolhido através de denúncia espontânea (doc. 04).

Acrescenta que o referido crédito fiscal não foi deduzido no cálculo do imposto, imputando-se ao defendente a obrigação de recolher ao Erário Público o valor indevido de R\$ 4.704,38, quando o correto seria R\$ 3.304,38 que já foi reconhecido, como também os valores de R\$ 432,11, referente às notas fiscais nº 30178 e 2955 e R\$ 16,32 relativo à NF nº 16957. Entende que os produtos que os fiscais apontaram como de uso e consumo, são na realidade produtos intermediários utilizados na fabricação de sacos plásticos e consumidos durante o processo de industrialização, conforme Laudo Técnico, em anexo. Aduz que para comprovar a assertiva, elaborou listagem dos produtos onde se demonstra serem os mesmos insumos cuja utilização é indispensável ao longo do processo produtivo. Em seguida, define o conceito de produtos intermediários e cita o art. 100 do CTN, concluindo pela improcedência total deste item, conjugado pelo pedido de diligência fiscal ou perícia técnica para comprovar as assertivas contidas na peça defensiva.

Infração 05. Argumenta que a infração imputada deverá ser julgada improcedente pelas mesmas razões argüidas para a infração 04, devendo os créditos fiscais ser considerados legítimos, em razão de terem sido apropriados em obediência ao princípio da não cumulatividade do ICMS, pois se trata de produtos intermediários, sendo consumidos no curso do processo de industrialização dos sacos plásticos, atividade fim da empresa.

Pos fim, requisita diligência por fiscal estranho ao feito ou parecer técnico com o fulcro de comprovar a natureza dos produtos intermediários, homologando-se a apropriação regular dos créditos fiscais e desconsiderando o recolhimento a título de diferencial de alíquota dos referidos produtos.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 251 a 253, nos seguintes termos:

Infração 03 – Informam que após analisar a documentação apresentada na defesa, retifica o crédito tributário exigido na infração, uma vez que foram constatadas e excluídas os CTC's referentes às aquisições de materiais de embalagens, assim como o frete nas saídas de mercadorias produzidas pelo estabelecimento, restando um valor de R\$ 1.308,70, conforme demonstrativo anexo.

Infração 04 – Reconhecem que, de fato, razão assiste a autuada em reclamar o crédito fiscal de R\$ 1.400,00, referente à nota fiscal nº 1852. Desta forma, retificam o ICMS exigido de R\$ 4.704,38 para R\$ 3.304,38. Quanto à alegação de que o valor do ICMS diferencial de alíquota devido, na nota 1852, ter sido recolhido espontaneamente, em 30/09/2002, afirmam que não ficou comprovado. Entendem que não procede a alegação quanto à característica dos produtos cujo ICMS diferencial de alíquota é exigido, por tratar-se de material de uso e consumo, à luz do art. 93 do RICMS/BA.

Infração 05 – Asseveram que são inócuos os argumentos defensivos uma vez que os referidos materiais não se enquadram como materiais secundários e sim como de uso e consumo.

Ao final, requerem a procedência total das infrações 01, 02 e 05 e parcialmente as infrações 03 e 04.

O contribuinte apresenta manifestação às fls. 257 a 267, reiterando o pedido de diligência para comprovar as alegações defensivas da infração 03, tendo em vista que os autuantes não se deram ao trabalho de examinar o anexo 01 da defesa e reconhecendo o montante remanescente da infração 04. Quanto aos demais itens, reitera que os produtos apontados como materiais de uso e consumo, são na realidade, produtos intermediários utilizados no fabrico de sacos plásticos e consumidos durante o processo de industrialização.

O processo foi submetido à pauta suplementar, tendo a 4ª junta de Julgamento Fiscal decidido convertê-lo em diligência à ASTEC, para que fossem atendidas as seguintes solicitações:

Infração 04. Verificar se no DAE anexo à fl. 207 do PAF, no valor principal de R\$ 76.352,94, está incluído o montante de R\$ 3.304,38 relativo ao pagamento de diferencial de alíquota do materiais de consumo autuados.

Infrações 04 e 05. Elaborar relatório informando se os materiais autuados correspondem a elementos indispensáveis na composição do produto final e se são inutilizados ao cabo de cada participação no processo produtivo.

Em resposta à diligência solicitada, a ASTEC emitiu parecer nº 0225/2006, fls. 275/276, esclarecendo o seguinte:

Infração 04: Não ficou comprovado que o débito de R\$ 3.304,38, relativo ao diferencial de alíquota de material de uso e consumo incluídos na denúncia espontânea anexa às fls. 206/207 tenha qualquer relação com os valores de diferencial de alíquotas dos materiais de consumo referentes à autuação.

Infrações 04 e 05: Informa que foi solicitado da autuada novo Laudo Técnico para descrever qual a função dos produtos e como se processa na utilização no processo produtivo. A partir daí foi possível informar que o Óleo Spindura 10 é utilizado para facilitar o deslizamento nos equipamentos de embalagens de rafia, que são os sacos plásticos e bobinas para a produção de sacos plásticos, ou seja, sem o uso deste produto ficaria inviável a produção das embalagens de rafia, considerando que as mesmas ficariam grudadas nos equipamentos, emperrando ou travando todo o processo produtivo.

Observou ainda que só foi esclarecida a função do Óleo Spindura 10 no processo produtivo da empresa, tendo em vista que a autuada reconheceu como devido o imposto relativo aos demais produtos.

O contribuinte apresentou nova manifestação, pgs. 402/405, contestando o parecer da ASTEC, argumentando que em relação à infração 04, a revisora não atentou para o fato de que a nota fiscal nº 1852, refere-se à aquisição de peças para o ativo imobilizado, que se sujeita à incidência de alíquota do ICMS de 7% e não de 17%, como entendeu, equivocadamente, o autuante. Sendo assim, ao se aplicar a alíquota de 7% sobre a referida NF, apurou-se o valor de R\$ 1.400,00, que somados aos demais valores levantados pelo autuante, no mês de fevereiro/2001, perfazem o montante de R\$3.304,38 e não R\$4.704,38.

O processo foi novamente submetido à pauta suplementar, pgs. 427/428, tendo a 4ª junta de Julgamento Fiscal decidido convertê-lo em diligência à ASTEC, para que fossem atendidas as seguintes solicitações:

Infração 04. Excluir da autuação as notas fiscais referentes à cobrança de diferencial de alíquotas do produto Óleo Spindura e elaborar novo demonstrativo de débitos da infração, apontando os valores do ICMS devido.

Infrações 05. Considerar como devidos os créditos fiscais referentes às notas fiscais relativas ao produto Óleo Spindura 10 e elaborar novo demonstrativo de débitos da infração, apontando os valores remanescentes do ICMS devido.

Em atendimento à revisão fiscal solicitada, a ASTEC emitiu o parecer nº 33/2007, concluindo que em relação à infração 04, após a exclusão solicitada, o valor do ICMS devido é de R\$36.380,40. Na infração 05, o valor do ICMS a recolher é de R\$ 17.135,94.

O impugnante se pronuncia às fls. 437/442, contestando o parecer da ASTEC no que concerne às infrações 04 e 05 e reiterando os argumentos apresentados em sua peça defensiva em relação ao seu entendimento de que os produtos autuados são matérias primas e não materiais de uso e consumo. Para comprovar os seus argumentos, anexa laudo técnico de todos os produtos autuados nas referidas infrações.

VOTO

Inicialmente, ressalto que o autuado reconheceu e recolheu integralmente as infrações: 01 e 02, conforme DAE anexo à fl. 60 deste PAF. Portanto, não existe lide em relação às mesmas, razão pela qual devem ser mantidas na autuação.

Em relação às alegações pertinentes à inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, ressalto que tal matéria, de acordo com o artigo 167, I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador.

A infração 03 exige o ICMS referente à diferença de alíquota na utilização de serviço de transporte cuja prestação teve início em outra unidade da federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto.

A autuada discorda parcialmente da infração, alegando que a maioria das notas fiscais refere-se a operações que resultam em aproveitamento normal do imposto, por se tratar de operações de serviços de transportes vinculados à aquisição de matérias primas, materiais de embalagens ou materiais para conserto. Considera pertinente apenas o montante de R\$ 1.308,70, referente à aquisição de materiais para uso ou consumo, o qual, já foi devidamente recolhido, conforme DAE anexo à fl. 60.

Os autuantes, na informação fiscal, reconhecem o equívoco após analisar a documentação apresentada pelo contribuinte e elaboram novo demonstrativo de débito da infração, acatando o valor de R\$ 1.308,70, reconhecido pelo autuado em sua peça defensiva. Assim, entendo que a infração 03 restou parcialmente caracterizada no valor de R\$ 1.308,70.

Na infração 04, o ICMS reclamado decorre da falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

O recorrente inicialmente alega um erro material do autuante ao elaborar o demonstrativo de débito, uma vez que desconsiderou o crédito fiscal de 7% indicado na nota fiscal nº 1852, de 13/02/2001. Aduz que parte da infração, no valor de R\$ 3.304,38, foi devidamente reconhecida e o imposto recolhido através de denúncia espontânea, conforme DAE anexo (doc. 04). Em seguida, ressalta que os produtos apontados como de usos e consumo da empresa são na realidade produtos intermediários utilizados no processo de industrialização.

Os autuante acatam o argumento defensivo quanto ao crédito fiscal de 7% da nota fiscal nº 1852 e retificam o ICMS exigido de R\$ 4.704,38 para R\$ 3.304,38, entretanto, salientam que não ficou comprovado o pagamento do referido valor, através do DAE anexado à fl. 207 dos autos. Afirmaram que não procede a alegação quanto às características dos produtos, pois, entendem que se trata de materiais para uso e consumo do estabelecimento.

O processo foi encaminhado em diligência à ASTEC, que em resposta, emitiu o parecer nº 0225/2006, concluindo o seguinte:

- Não restou comprovado que o débito de R\$ 3.304,38, do mês de fevereiro/2001, constante da denúncia espontânea, fls. 206/207, tenha qualquer relação com os valores do diferencial de alíquota dos materiais de consumo referentes à autuação.
- Informa que após solicitar Laudo Técnico à empresa para descrever as funções dos produtos e como se processa a utilização no processo de produção, concluiu que o ÓLEO SPINDORA 10 é utilizado para facilitar o deslizamento nos equipamentos de embalagens de ráfia e sem o uso deste produto ficaria inviável a produção das embalagens de ráfia. Ressalta que só foi esclarecida a função do referido produto no processo produtivo da empresa, tendo em vista que a autuada reconheceu como devido o imposto relativo aos demais produtos.

Quanto ao ICMS exigido no mês de fevereiro/2001, entendo que restou caracterizado um valor a recolher de R\$ 3.304,38, tendo em vista que o autuado não comprovou que as notas fiscais autuadas estão inseridas no recolhimento espontâneo efetuado através do DAE anexo à fl. 207 deste processo.

Em relação a características dos produtos autuados, o entendimento dominante nas diversas decisões prolatadas pelo Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), é no sentido de que produtos intermediários são materiais que se inutilizam no processo de industrialização, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo, mesmo que não se integrem fisicamente ao produto acabado, exceto seus resíduos, de modo indesejado. Ou seja, para uma mercadoria ser definida como insumo ou produto intermediário, gerando o direito ao crédito fiscal, exige-se que, a sua integração ao produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída no processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.

A partir desse entendimento, cumpre analisar o emprego efetivo dos materiais autuados no processo produtivo da empresa. Assim, a partir dos laudos técnicos anexados pelo contribuinte nos autos, da diligência realizada e das amostras dos produtos apresentados em sessão do dia 26/04/2007, cheguei a seguinte conclusão:

- Os produtos autuados não são 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 objeto desta autuação têm tal vinculação com o processo produtivo que sem eles a produção seria se não inviável, pelo menos 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.
- Matéria-prima e produto intermediário não são expressões equivalentes, mas também não são coisas muito distintas entre si. A matéria prima designa as coisas que provêm da natureza, antes de qualquer tratamento, beneficiamento ou industrialização, como é o caso dos minérios e dos produtos agrícolas *in natura*. Essa matéria-prima, depois de passar por algum tipo de beneficiamento ou industrialização, pode constituir um produto acabado.
- Na linguagem fiscal, designam-se por produtos intermediários certos bens que são consumidos pelas empresas em sua atividade-fim, porém, não são nem matérias-primas nem materiais de

consumo. São denominados de produtos “intermediários” justamente pela circunstância de se situarem nessa faixa de transição, no “meio”, entre os conceitos de matéria-prima e de material de consumo.

- Produtos consumidos diretamente no processo industrial não constituem “materiais de consumo”, são insumos industriais. Os insumos são gêneros, do qual são espécies as matérias-primas e os produtos intermediários, nestes incluídos os catalisadores, os materiais de embalagem e outros materiais secundários empregados na produção de novas utilidades.

- Os materiais em questão representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade industrial. Integram o custo das mercadorias produzidas e de acordo com o meu entendimento se classificam da seguinte forma:

1. Dowlex 20458; Elite 5110; KY 6110; GET 7100 - São matérias primas utilizadas no processo produtivo da empresa, agregando-se fisicamente ao produto final.

2. Óleo Spindura 10; Antiestático; Deslizante; Polipurga – São materiais secundários indispensáveis no processo produtivo da empresa, pois, se incorporam diretamente ao produto final e sem eles a fabricação do produto acabado não teria a qualidade exigida pelos clientes. Não são materiais de lubrificação de equipamentos ou de manutenção da atividade industrial.

Com relação ao Parecer da ASTEC, nº 0225/2006, acato parcialmente, uma vez que concordo que o produto Óleo Spindura 10 se trata de produto intermediário. Quanto aos demais produtos, entendo que a empresa não reconheceu como devidos as autuações, tendo em vista que não consta nos autos, declaração neste sentido. Em manifestação posterior ao Parecer ASTEC nº 33/2007 a empresa contestou os demais produtos autuados e apresentou laudos técnicos, conforme documentos anexos às fls. 444 a 451.

Dessa forma, concluo que os produtos autuados não são materiais de uso e consumo, e sim, insumos indispensáveis ao processo produtivo da empresa autuada, portanto, estão dispensados da exigência do imposto decorrente da diferença de alíquotas a que se refere o art. 1º, § 2º do RICMS/BA. Assim, a infração 04 restou parcialmente caracterizada no valor de R\$ 3.752,81, sendo R\$ 3.304,38, referente ao mês 02/2001; R\$ 432,11 no mês de 11/2001 e R\$ 16,32 referente ao mês 06/2002.

A infração 05 reclama a utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento e correspondem aos mesmos documentos fiscais utilizados para a cobrança da diferença de alíquotas da infração 04.

A partir do meu entendimento apresentado na infração 04, em relação às características dos produtos objetos da autuação, não tenho dúvida de que são legítimos os créditos utilizados, uma vez que os produtos estão enquadrados nas exigências contidas no art. 93 do RICMS para a utilização do crédito fiscal. Dessa forma, a infração 05 é improcedente.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, nos valores abaixo, devendo ser homologado os valores já efetivamente recolhidos.

INFRAÇÃO	VALOR (R\$)
01	5.626,11
02	1.375,25
03	1.308,70
04	3.752,81
05	0
TOTAL	12.062,87

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278996.0034/06-1, lavrado contra **POLY EMBALAGENS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do

imposto no valor total de **R\$ 12.062,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, “f”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já efetivamente recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de maio de 2007.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - PRESIDENTE

MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA