

**A. I. N°** - 207351.0005/06-0  
**AUTUADO** - COMPANHIA PRODUTORA DE ALIMENTOS  
**AUTUANTE** - JUAREZ ALVES DE NOVAES  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**INTERNET** - 21.09.07

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF N° 0277-04/07

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ESTORNO DE DÉBITO. Infração não impugnada. **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal nas aquisições de material destinado a uso e consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas da produção, apurada mediante levantamento quantitativo de produção, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível, entretanto, refeitos os cálculos pelo autuante, com base nas notas fiscais não consideradas no levantamento fiscal, restou comprovada a inexistência de diferença. Infração insubsistente. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MULTA. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Nas omissões de entradas de mercadorias apuradas no levantamento da produção foi aplicada indevidamente a multa de 10% pela falta de registro de entradas de mercadorias tributáveis, em vez de exigir o imposto pela omissão de saídas anteriores, de acordo com a Portaria 445/98 e aplicar a multa de 70% prevista no inciso III do art. 42 da Lei 7.014/96. Rejeitado pedido de Perícia Fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 11/09/2006, reclama o valor de R\$ 1.181.650,34, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto. Sendo cobrado o imposto no valor R\$ 6.189,88, acrescido da multa de 60% - constam da descrição dos fatos que o contribuinte deixou de aproveitar crédito de ICMS destacado em notas fiscais de entradas de cacau para industrialização à ordem, oriundas da firma Nestlé - Caçapava, CNPJ 60.409.075/0111-97, passando a fazer estornos de débitos quando da saída dos produtos industrializados;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$ 24.288,69 acrescido da multa de 60% - constam da descrição dos fatos que o contribuinte lançou sob a rubrica OUTROS CRÉDITOS, no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês de outubro/2004, o valor de R\$ 24.288,69 sob a denominação Crédito Extemporâneo. Este valor refere-se a créditos

oriundos de aquisição de material de consumo, conforme processo nº 56718420030, cujo parecer da autoridade tributária quanto ao aproveitamento, foi contrário. Cópia do processo anexo a este PAF;

3. omissão de saída de produto acabado tributável apurada através de levantamento de produção, efetuado com base no consumo de matéria-prima. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$ 1.140.840,48, acrescidos da multa de 70% - consta da descrição dos fatos que a Cia. Produtora de Alimentos, CNPJ 48.080.220.0001 - 07, aqui chamada Prestadora, prestou serviço de industrialização à ordem da Nestlé Brasil S/A - Caçapava, CNPJ 60.409.075/0111-97, aqui chamada Encomendante. Recebeu matéria-prima - cacau em amêndoas - transformando-a em Liquor, Manteiga e Torta/Pó, retornando a encomendante. Aplicados os coeficientes de transformação apurou-se uma saída a maior de 620.798 kg de manteiga com destino a encomendante, como se fora prestação de serviço, quando de fato trata-se de uma venda. Tudo conforme o documento “Análise da Produção da Nestlé Caçapava e Entradas e Saídas de Matéria-prima” (Nestlé/Caçapava) e “Saídas de Produtos Acabados – Nestlé - Caçapava”.
4. entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Sendo aplicada a multa de 10% sobre o valor das operações resultando no valor de R\$ 10.331,29 - consta da descrição dos fatos que a Cia. Produtora de Alimentos, CNPJ 48.080.220.0001 - 07, aqui chamada prestadora, prestou serviço de industrialização a ordem da Nestlé Brasil S/A Encomendante. Recebeu matéria-prima - cacau em amêndoas - transformando-a em Liquor, Manteiga e Torta/Pó, retornando a encomendante. Aplicados os coeficientes de transformação apurou-se uma saída a menor de 271.519 kg de Pó/Torta, caracterizando entradas de mercadoria sem registro. Tudo conforme o documento “Análise da Produção da Nestlé - Caçapava e Entradas e Saídas de Matéria-prima (Nestlé/Caçapava) e Saídas de Produtos Acabados - Nestlé - Caçapava.”

O autuado apresenta defesa, fls. 62 a 80, depois de discorrer sobre o teor das infrações aduz as seguintes ponderações:

Infração 01 - informa que realizou o pagamento do crédito tributário, apesar de ter convicção de que não infringiu a legislação tributária, requer que seja reconhecida a quitação dessa infração, colacionando aos autos cópia do DAE, fl. 113, para comprovar o recolhimento.

Infração 02 - observa que essa infração fundou-se única e exclusivamente no fato de ter lançado, extemporaneamente, em sua escrita contábil e fiscal, a entrada de produtos intermediários, entendidos pela fiscalização como material de uso e consumo.

Ressalta que não obstante as provas trazidas ao processo administrativo de reconhecimento de tais créditos, que evidenciaram cabalmente terem sido tais produtos utilizados e/ou consumidos no ciclo produtivo, a fiscalização insistiu em autuá-lo.

Enfatiza que os bens que originaram o crédito de ICMS autuado não poderiam ter outra natureza senão a de produtos intermediários e, assim sendo, a entrada destes no estabelecimento gerou sim direito ao crédito para abatimento do imposto em operações mercantis subseqüentes, como lhe garante o Texto Constitucional.

Diz ser este o entendimento esposado pelo Fisco Paulista, conforme trecho de parecer emitido pela Consultoria Tributária da SEFAZ-SP, que transcreve à fl. 68 onde consta que o direito ao crédito de ICMS atinge entradas de produtos intermediários no estabelecimento do contribuinte, assim entendido como todo o material utilizado na industrialização e que perde suas qualidades essenciais no ciclo produtivo, não havendo necessidade de serem parte integrante ou componente do produto final a ser comercializado.

Assevera não restar dúvida de que procedeu corretamente ao se creditar dos valores correspondentes ao ICMS oriundo de entradas de produtos químicos e de peças de equipamento industrial, uma vez que tais produtos são consumidos na industrialização de bens, perdendo, nesse ciclo, suas características essenciais.

Enfatiza que, caso se entenda serem mercadorias realmente de uso e consumo, admitindo por remota hipótese, tal limitação se reveste de inconstitucionalidade, tendo em vista que está consagrado o direito de crédito do ICMS constitucionalmente, o que se constitui em direito outorgado aos contribuintes como forma de valer o princípio da não-cumulatividade a ele aplicável, não sendo possível aos Estados e ao Distrito Federal, a seu turno, alterarem tal preceito ao seu bel talante, mas, unicamente, a ele dever obediência, não impondo qualquer restrição quanto ao aproveitamento de créditos integralmente, sob pena de violação direta da CF-88.

Cita o autuado o entendimento acerca da limitação do direito ao crédito dos juristas Roque Antonio Carraza e Heron Arzua com o intuito de corroborar com sua tese.

No mesmo diapasão para consubstanciar sua pretensão colaciona também, fl. 72, trecho do voto do Recurso Extraordinário nº 161.031 julgado pelo Supremo Tribunal Federal, cujo teor evidencia que, com exceção da previsão constitucional materializada nas hipóteses de isenção e imunidade, não é lícita qualquer incursão do legislador infraconstitucional para limitar o direito ao crédito de ICMS.

Observa que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, assegurou ao sujeito passivo o direito de se creditar do ICMS anteriormente cobrado nas operações resultantes da entrada de mercadorias, real ou simbolicamente, no estabelecimento, inclusive destinadas ao seu uso e consumo, a partir de 1º de janeiro de 1998, e que posteriormente, a Lei Complementar nº 92/97 prorrogou o direito ao crédito previsto na Lei Complementar nº 87/96 para 01/01/2000, o qual foi novamente prorrogado para 01/01/2003 pela Lei Complementar nº 99/99 e finalmente prorrogado até 1º/01/2007, pela Lei Complementar nº 104/02.

Assevera que qualquer limitação ao direito ao crédito do ICMS, quer seja relativamente aos créditos decorrentes de aquisição de material destinado ao uso e consumo, quer seja em decorrência de aquisição de material para integrar o processo produtivo, implica na violação ao princípio da não-cumulatividade.

Por fim, arremata o autuado asseverando que o creditamento extemporâneo efetuado, relativamente às entradas de mercadorias em seu estabelecimento - ainda que tais bens não fossem produtos intermediários, o que diz admitir apenas para argumentar, encontra pleno e irrestrito amparo no § 2º do inciso I do artigo 155 da Constituição Federal, sendo inconstitucionais quaisquer limitações impostas pelas Leis Estaduais e pelas Leis Complementares acima relacionadas.

Infração 03 - afirma que o procedimento fiscal consistiu na apuração da quantidade de matéria-prima (cacau em amêndoas) por ele recepcionada para produção, sob encomenda, de derivados de cacau para a Nestlé - Caçapava, no ano de 2003, contrapondo este montante apurado à quantidade de cacau efetivamente processada, registrada em notas fiscais de saída e livro de registro de saída, de onde se extraiu a conclusão equivocada.

Assevera que pelos cálculos do autuante, a quantidade de manteiga encontrada em seus registros e tida como a que efetivamente teria saído do seu estabelecimento, referida no anexo do auto de infração, seria maior do que o resultado da aplicação do coeficiente de produção sobre o volume de matéria-prima recebido. Observa que em virtude desses cálculos, o autuante entendeu que houve uma saída a maior de manteiga, a qual teria sido acobertada como prestação de serviços ao invés de caracterizar-se como “operação de venda”, justificando, no seu entendimento, essa infração.

Trancreve o autuado, fl. 75, de forma resumida, a planilha de apuração elaborada pelo autuante, fl. 43.

Ressalta que no cômputo do total de matéria-prima processada sob encomenda para produção de derivados de cacau, o fiscal calculou a entrada de 5.089.472 kg de cacau em favas, e excluiu deste total 281.510 kg de favas devolvidas sob o CFOP 6208. Acrescenta que a quantidade de favas devolvidas sob o CFOP 6208 foi bem superior à quantidade apontada pelo autuante, tendo em vista que as notas fiscais de saída nºs 23248, 23295, 23310, 23290, 23300, 23288 e 23286, doc. 05, fl. 115, que totalizam 331.840 kg de favas devolvidas, não foram somadas às notas fiscais de saída sob CFOP

6208, e que isto causou uma divergência no cálculo do total de matéria-prima processada, que, em verdade, precisa ser reduzido em 331.840 kg, resultando em um total equivalente a 3.381.862 kg, ao invés dos 3.713.702 kg inicialmente calculados pelo fiscal em sua autuação.

Afirma que a partir da análise dos documentos citados, verifica-se que o total de matéria-prima processada sob encomenda pela impugnante para produção de derivados de cacau para Caçapava corresponde a 3.381.862 kg, ao contrário dos 3.713.702 kg, apontados pela fiscalização.

Diz que a fiscalização computou a saída de 640.308 kg de liquor, quando, na verdade, a saída total de liquor corresponde a 798.798 kg. Isto porque, acrescenta, as notas fiscais de saída de liquor nºs 23494, 23386, 23405, 22679, 22609, 23546 e 23542, doc. 06, fl. 124, que totalizam 158.490 kg de liquor, não foram consideradas pelo autuante.

Afirma que se a quantidade de liquor que efetivamente saiu de seu estabelecimento para Caçapava corresponde a 798.798 kg, torna-se imperioso concluir que a quantidade total de matéria-prima utilizada para produção desta quantidade de liquor corresponde a 998.497 kg, ao invés dos 774.722 kg apontados pelo fiscal em sua autuação. Prossegue afirmando que partindo-se do princípio de que a quantidade de matéria-prima utilizada para a produção de liquor corresponde a 998.497 kg, conclui-se, por outro lado, que a matéria-prima utilizada para processamento de manteiga e pó de cacau, ao contrário do considerado pelo autuante, não equivale a 2.938.980 kg, mas, isto sim, a 2.383.407 kg.

Informa que a matéria-prima processada 3.381.904 quilos destinada à produção de liquor, 99.497 kg, matéria-prima destinada à produção de manteiga e torta/pó é igual a 2.383.407 kg. Assegura que a quantidade de matéria-prima utilizada para a produção de liquor equivale a 998.497 kg, e que a quantidade utilizada para a produção de manteiga e pó equivale a 2.383.407 kg, e que, a partir da quantidade de matéria-prima utilizada na produção de manteiga e pó acima exposta, a outra conclusão não se pode chegar, senão a de que foram produzidas efetivamente 962.171 kg de manteiga e 1.017.715 kg de pó de cacau. Aduz que se as quantidades de manteiga e pó de cacau produzidas correspondem às referidas no parágrafo anterior, como explicar as saídas de manteiga e pó apuradas pelo fiscal, correspondentes a 1.794.921 kg e 83.425 kg, respectivamente

Observa que a diferença entre a manteiga efetivamente produzida, 962.171 kg e as saídas de manteiga apuradas pela fiscalização, 1.794.921 kg, corresponde a 832.750 kg, e que estes 832.750 kg computados a mais nas saídas de manteiga realizadas com a unidade de Caçapava resultam da inclusão equivocada da nota fiscal complementar nº 23760, doc. 07, fl. 132, no cálculo das saídas de manteiga. Observa que, como se pode depreender da sua leitura, não serviu para acobertar a saída de qualquer produto da unidade industrial em Itabuna, mas, ao contrário disto, serviu apenas para faturar valor complementar devido por Caçapava sobre as saídas de manteiga de seu estabelecimento. Acrescenta que os 832.096 kg apontados pelo autuado no anexo do auto de infração como correspondentes a saída de manteiga para Caçapava não se sustentam, devendo ser excluído do cálculo realizado pelo autuante, reduzindo, portanto, a quantidade de manteiga efetivamente saída do estabelecimento para 962.825 kg, o que anula a quantidade presumida de manteiga produzida, 962.171 kg, extraída da matéria-prima aplicada na produção.

Reafirma que, ao computar equivocadamente a nota fiscal complementar nº 23760, fl. 133, na apuração do total de manteiga que deixou o estabelecimento em direção a Caçapava, o auto de infração acabou por apontar uma divergência que, na prática, nunca existiu, visto que os 832.096 kg de manteiga, apontados pelo fiscal, foram extraídos de nota fiscal complementar para simples faturamento, que não serviu para acobertar a saída de qualquer quantidade de manteiga.

Ressalta que a quantidade de manteiga que efetivamente deixou o estabelecimento da impugnante corresponde a 962.825 kg, e que a quantidade apurada pelo fiscal de 1.794.921 kg, computou a maior a saída de 832.096 kg de manteiga que, na verdade, nunca existiu, pois, esta quantidade foi extraída da nota fiscal complementar nº 23760, emitida para simples faturamento.

Requer, por fim o cancelamento desta infração, tendo em vista que a quantidade de manteiga que deixou seu estabelecimento com destino a Caçapava equivale à quantidade de produção de manteiga calculada a partir do total da matéria-prima processada.

Infração 04 - diz que na forma apresentada em relação à infração 03, a quantidade de matéria-prima utilizada para a produção de manteiga e pó de cacau equivale a 2.383.407 kg, observando que daí se conclui é que foram produzidos efetivamente 962.171 kg de manteiga e 1.017.715 kg de pó de cacau. Observa que a equivalência da produção de manteiga presumida com a que efetivam deixou seu estabelecimento já fora demonstrada no tópico da infração 03.

Em relação ao pó de cacau ressalta que o autuante apurou nos registros fiscais de saída da impugnante que 983.425 kg de pó de cacau deixaram seu estabelecimento. Revela que, no entanto, a fiscalização esqueceu-se de computar nesta quantidade as saídas de pó acobertadas pelas notas fiscais de saída nºs 23533 e 23287, doc. 8, fl. 135, que somam 12.000 kg de pó de cacau. Prossegue asseverando que a quantidade total de pó de cacau que saiu do estabelecimento monta a quantia de 995.425 kg, e que a quantidade presumida de pó de cacau produzida, conforme já demonstrado, afirma equivaler a 1.017.715 kg de pó de cacau, ou seja, o levantamento de produção realizado a partir da matéria-prima processada para a produção de pó de cacau e o levantamento das saídas de pó de cacau do estabelecimento são equivalentes. Arremata aduzindo que essa pequena variação encontrada corresponde a 22.290 kg, 2% do total, não deve ser considerada, visto que as margens de perda de matéria-prima na produção de pó de cacau são bastante inconstantes, variando em função da umidade e manuseio do produto.

Assevera que, espera ter demonstrado os equívocos cometidos pelo autuante no levantamento de produção, bem como a equivalência entre a produção presumida de pó de cacau e a produção que efetivamente deixou o estabelecimento da impugnante com destino a Caçapava.

Conclui requerendo também a improcedência da infração 04.

Conclui o autuado requerendo que seja considerada procedente sua defesa.

O autuante presta informação fiscal, fls. 140 a 145, argumentando em relação à infração 02 o seguinte:

Observa que o processo nº 56718420030, colacionado aos autos, fls. 165 a 527, trata da comunicação pelo autuado de lançamento de crédito extemporâneo de grupos de produtos utilizados no consumo. Ressalta que em nenhum momento tais produtos foram utilizados ou consumidos no processo industrial ou passaram a integrar o produto final.

Esclarece que os produtos foram agrupados pelo autuado ao instruir o referido processo e analisa cada um dos grupos da forma a seguir sintetizada.

Grupo-01 - óleo Diesel e gasolina - observa através das notas fiscais que o diesel e a gasolina adquiridos são referentes a compras em postos de combustíveis, grande parte com emissão de cupons fiscais, e que a operação apresenta características típicas de uma operação de consumidor final, abastecimento de veículos do autuado. Ressalta que as notas fiscais apresentadas para comprovar a origem dos créditos, não tem destaque do imposto em razão da antecipação tributária do diesel e da gasolina ter ocorrido na saída da refinaria. Ressalta que a legislação aponta pelo impedimento do crédito, posto que a utilização não está ligada à produção, de outro lado a mercadoria é enquadrada no regime de substituição tributária. Diz que não há como aproveitar tais créditos, não apenas pelas características da operação de consumo, como também pelos aspectos formais das notas fiscais sem destaque do ICMS. Registra ainda o autuante que o estabelecimento utiliza óleo combustível específico para equipamentos industriais com características diferentes do óleo diesel vendido nos postos varejistas e nesse caso aproveita corretamente o crédito do ICMS.

Transcreve o autuante trechos dos artigos 93 e 97 do RICMS-BA/97, para enfatizar as definições legais acerca de material de uso e consumo e de vedação da utilização do crédito fiscal.

Afirma que em relação grupos de produtos: Grupo - 02 - quimistrol; Grupo - 03 - escovas limpa tubo, desengraxante e solventes; esses produtos são utilizados na limpeza e suas características são típicas de consumo.

Quanto aos grupos de produtos: Grupo - 04 - papel filtro, ácidos, coletores de amostra, vaselina; Grupo-06 - filtro de ar, filtro secador e luvas; informa que esses itens são utilizados no laboratório de análise, e que a atividade de análise é uma atividade não industrial, cujas características dos produtos são, portanto de consumo.

Do mesmo modo o Grupo - 07 - máscaras descartáveis, toucas; por serem produtos utilizados pelos funcionários como uniforme e proteção, observa que não há como vincular tais produtos à produção.

Quanto ao Grupo - 08 - correia transportadora, mangueira, correias de arraste; Grupo - 09 - telas, facas; Grupo - 10 - óleos lubrificantes, graxas; Grupo - 14 - gás freon, gás amônia; Grupo-15 - fita c/ adesivo, etiquetas e ao Grupo-05 - soda; assegura que esses itens são utilizados na manutenção de equipamentos industriais do autuado, e que, por não integrar o produto final, nem são indispensáveis à produção, logo é vedada a utilização do crédito.

Conclui mantendo a infração 02.

Depois de transcrever o teor das infrações das infrações 03 e 04 o autuante observa o seguinte:

Diz que para maior clareza apresenta tabelas demonstrativas a partir das quantidades e valores apurados nas quais são feitos os ajustes demandados pelo autuado e por fim a apresentação dos ajustes finais considerando as quantidades totais de cacau processada a título de industrialização à ordem da Nestlé - Caçapava desde setembro de 2002, por fim, ressalta que o último quadro é o novo demonstrativo do auto de infração com os novos valores.

Afirma que a tabela demonstra a quantidade de cacau efetivamente processada pelo autuado, a título de industrialização à ordem da Nestlé-Caçapava, e que foram acrescentados 1.305.670 kg de cacau em amêndoas, referente às notas fiscais n<sup>os</sup> 49038 e 49043 de 13/09/2002. Esclarece que tal procedimento é necessário porque se trata de matéria-prima que dera entrada em setembro de 2002 e que somente fora industrializada no exercício de 2003. Assegura que isto é perfeitamente comprovável pela ausência de retorno de produtos acabados oriundos do autuado com destino a Nestlé/Caçapava. Acrescenta ainda que, de outro modo, ocorrera também saída de cacau para industrialização na Cargill/Ilhéus CNPJ 498.706.0025-24, nesta operação o autuado enviou o cacau para a Cargill/Ilhéus, esta industrializou e enviou os produtos resultantes diretamente para a Nestlé-Caçapava, ressaltando que a tabela 01, fl. 144, por ele elaborada retrata essa situação. Acrescenta que a seqüência de tabelas demonstra os ajustes feitos nas quantidades de produtos acabados e finalmente a comparação entre a produção estimada conforme coeficientes de produção versus produção declarada nas notas fiscais. Com a quantidade de 798.798 kg de Liquor/Coeficiente 82,65% encontra-se a quantidade de matéria-prima 966.483 kg de cacau, necessária para produzir o Liquor.

A tabela elaborada pelo autuado, fl. 144, incorpora as alegações defensivas, além das notas fiscais n<sup>os</sup> 49038 e 49043 de 13/09/2002, a saída de cacau para industrialização na Cargill/Ilhéus CNPJ 498.706.0025-24, nesta operação o autuado enviou o cacau para a Cargill/Ilhéus, esta industrializou e enviou os produtos resultantes diretamente para a Nestlé-Caçapava. Com esses ajustes, deixa de existir a omissão de saídas de 620.798 kg de manteiga apurada inicialmente, infração 03, fl. 43, passando a infração 04 a registrar as seguintes omissões de entradas: 150.081 kg de Manteiga e 193.390 kg de Torta/Pó.

Conclui o autuante pela manutenção da infração 02, pela insubsistência da infração 03 e pela alteração do débito relativo à infração 04 de R\$ 10.331,29, para R\$ 154.703,68.

O autuado ao se manifestar acerca da informação fiscal prestada pelo autuante, informa que acolhe a insubsistência da Infração 03 e reitera todos seus argumentos defensivos em relação as infrações 02 e 04, acrescentando o seguinte:

## Infração 02.

Ressalta que os bens que originaram o crédito de ICMS não poderiam ter outra natureza senão a de produtos intermediários e, assim sendo, a entrada destes no seu estabelecimento gerou sim direito ao crédito para abatimento do imposto em operações mercantis subseqüentes, como lhe garante o Texto Constitucional.

Afirma que a doutrina já está pacificada no sentido de possibilitar o aproveitamento de crédito de ICMS em relação a produtos que se consomem no processo de produção, independentemente de se integrarem ao produto. Para tanto, transcreve à fl. 151, dois julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça - Resp 850362/MG. Min. Ministra ELIANA CALMON e Resp 617504/RS Min. LUIZ FUX - que reconhecem o direito ao crédito de produtos consumidos em processo produtivo.

Diz não haver dúvidas que os materiais em questão, utilizados no processo produtivo, deram direito ao crédito, razão pela qual é incabível a sua glosa pela autoridade fiscal. Observa que apresentou todos os elementos necessários para a comprovação da utilização, como produtos intermediários, de todos os itens relacionados pelo autuante.

Cita como exemplo os argumentos fiscais em relação aos itens G-02- quimistrol; Escovas limpa tubo, desengraxante e solventes; G-07 - máscaras descartáveis, toucas; G-08 - correia Transportadora, mangueira, correias de arraste. G-09 - telas, facas, G- 10 óleos lubrificantes, graxas; G-14 - gás freon, gás amônia; e G-15 fita com adesivo, etiquetas; G-05 - soda.

Assevera que, em relação ao item G-02, o autuante presume que, por serem produtos que usualmente são utilizados como limpeza seriam consequentemente de uso e consumo, e que não há qualquer lógica em seu raciocínio, pois, o fato de determinado produto servir para a limpeza não significa que seja dispensável para a produção de uma empresa. Prossegue aduzindo que mesmo se fosse plausível esse argumento, e não é, caberia à autoridade fiscal comprovar que no caso concreto tais itens foram consumidos pela empresa e não utilizados em sua produção.

Diz que o autuante para refutar o item G-07 alega que “não há como vincular tais produtos à produção”. Acrescenta afirmando que essa assertiva é um absurdo, pois tais equipamentos são essenciais para a produção e devem ser considerados como produtos intermediários, gerando, portanto, direito ao crédito de ICMS.

Já em relação aos demais itens mencionados assegura que o autuante se equivoca ao desconsiderar os créditos em razão de tais produtos supostamente não integrarem o produto final. Observa que, mesmo alguns itens não integrando diretamente os produtos finais, é evidente que são utilizados e consumidos no processo de produção e não podem de forma alguma ser considerados mercadorias para consumo próprio.

Por fim, assevera que não resta dúvida de que procedeu corretamente ao se creditar dos valores correspondentes ao ICMS oriundo de entradas de produtos químicos e de peças de equipamento industrial, uma vez que tais produtos são consumidos na industrialização de bens, perdendo, nesse ciclo, suas características essenciais.

Conclui requerendo a improcedência da infração 02 e diz se comprometer, caso necessário, comprovar suas alegações através de perícia judicial a ser realizada nestes autos.

## Infração – 04.

Assegura que demonstrou em sua defesa a equivalência entre a produção presumida de pó de cacau e a produção que efetivamente deixou seu estabelecimento com destino a Caçapava. Acrescenta ainda que não pode o lançamento ser modificado de modo tão gravoso através de simples informação fiscal, aduzindo que, de acordo com o art. 145 do Código Tributário Nacional – CTN, o lançamento somente pode ser alterado em razão de recurso de ofício, ou impugnação do sujeito passivo, e não para prejudicar o sujeito passivo.

Conclui o autuado requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Constam dos autos, fls. 165 a 527, cópias dos elementos que compuseram o processo nº 56718420030, cujo objeto fora a comunicação do autuado à SEFAZ a utilização extemporânea de créditos fiscais. Por ocasião de sua comunicação o autuado fora instado a apresentar para exame as notas fiscais de aquisição das mercadorias e justificar a aplicação delas no seu processo produtivo. Com a apresentação das notas fiscais e as explanações do próprio autuado sobre a aplicação, o diligente designado pela Inspeção elaborou o Parecer nº 7889/2004, em 20/09/04, fls. 526 a 527, denegando a utilização dos créditos fiscais pretendidos.

Em 28/09/04 o autuado foi intimado a tomar ciência da conclusão do parecer e não se manifestou, fl. 525.

Verifico que às fls. 529 a 530 foi colacionado aos autos extrato do Sistema de SIGAT com a informação do pagamento relativo à infração 01 efetuado pelo autuado.

### **VOTO**

Inicialmente deixo de acatar o pedido de perícia requerido pelo autuado, em relação à infração 02, por entender que os elementos disponíveis e já arregimentados nos autos são suficientes para a formação de minha convicção sobre a matéria. Ademais, a própria natureza dos fatos envolvidos na infração 02, não é o caso de perícia, pois, como bem define o inciso II do art. 150 do RPAF-BA/98, exame de caráter técnico e especializado a ser efetuada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o qual oferecerá afinal sua opinião, em face dos quesitos formulados. Portanto, indefiro o pedido de perícia formulado pelo autuado.

A infração 01 do presente auto de infração foi reconhecida pelo autuado, apresentando, inclusive, cópia do DAE relativo ao recolhimento, fl. 113.

Versa a infração 02 sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ocorrida no período de novembro de 1998 a julho de 2003, tendo sido lançado os referidos créditos extemporaneamente em outubro de 2003.

Constam dos autos, fl. 165, que o autuado ingressou em 31/10/03, na Inspeção Fazendária de sua jurisdição com comunicação de aproveitamento extemporâneo de crédito. Em 20/09/04, fls. 526 a 527, fora expedido o Parecer nº 7889/04, depois de diligência e apresentação pelo autuado das provas cabíveis de utilização das mercadorias adquiridas em seu processo produtivo, cujos créditos foram extemporaneamente aproveitados. A conclusão do Parecer fora de que nenhum dos materiais apresentados pelo autuado são utilizados diretamente na composição do produto e nem se consomem no processo, opinando pela inadmissibilidade do aproveitamento do crédito. Em 28/09/04 o autuado foi intimado a tomar ciência da conclusão do parecer e não se manifestou, fl. 525.

A defesa alega que seu entendimento é de que as mercadorias objeto dessa infração foram utilizadas no ciclo produtivo da empresa por se tratarem de produtos intermediários.

Invoca o princípio da não cumulatividade do ICMS inserto no inciso I do § 2º da CF-88, aduzindo a sua afronta pela exigência, objeto da infração 02.

Elenca as Leis Complementares nºs 92/97, 99/99 e 104/02 que prorrogaram o direito ao crédito fiscal previsto na Lei Complementar nº 87/96.

Assevera que as mercadorias consumidas no seu processo industrial ou que integrem o produto final dão direito ao crédito fiscal por ele lançado extemporaneamente, socorrendo-se, nesses termos, na transcrição de ementa de julgado do Tribunal de Justiça de São Paulo e de parecer emitido pela Assessoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, fls. 67 e 68, para robustecer sua argumentação.

O autuante depois de elencar todas as mercadorias, objeto da glosa, - óleo diesel utilizado em veículos automotores adquiridos em postos de combustíveis, produtos de limpeza, materiais de laboratório, máscara e toucas descartáveis, materiais utilizados na manutenção de equipamentos



industriais – opinou que tais materiais por não integrarem o produto final e nem serem indispensáveis à produção é vedada a utilização do crédito.

Da análise dos elementos que integram o processo, precipuamente no que tange a utilização dos materiais, objeto da presente acusação fiscal, cujas notas fiscais e planilhas especificando a utilização, colacionados aos autos, fls. 170 a 521, depreende-se nitidamente que todos os materiais discriminados não se tratam de produtos aplicados diretamente ao processo produtivo, não integram o produto (massa molecular), nem guardam relação direta com o produto final do autuado, além de não ser consumido variavelmente, proporcional à quantidade processada.

No caso do óleo diesel, cujas notas fiscais colacionadas às fls. 177 a 198, demonstram tratar-se de abastecimento de veículos do autuado, eis que foram adquiridos em postos de combustíveis e, na quase totalidade das aquisições, em quantidades compatíveis com reservatórios veicular de combustíveis, a exemplo do volume de 50 litros discriminado nas notas fiscais nºs 128 e 130, fls. 179 e 181, entendendo que não gera direito ao uso do crédito haja vista restar caracterizada a sua utilização de consumo. Conforme esclarecido também pelo autuante que foram adquiridos em postos de combustíveis para consumo em veículos.

Quanto aos demais tipos de mercadorias identificados nos itens G-02- quimistrol; escovas limpa tubo, desengraxante e solventes; G-07- máscaras descartáveis, toucas; G-08 - correia transportadora, mangueira, correias de arraste; G-09 telas, facas, G-10 - óleos lubrificantes, graxas; G-14 gás freon, gás amônia; e G-15 fita com adesivo, etiquetas; G-05 - soda, do mesmo modo verifico que nenhum deles se caracterizam como produtos intermediários, ou integram o produto final como elemento indispensável, ou nele é consumido ao final de cada ciclo. Ressalte-se também que não podem ser classificados como ativo fixo, por não possuírem as características inerentes àquele grupo de bens, tratando-se, na realidade, de materiais de uso e consumo do estabelecimento que se desgastam com o tempo, mas não tão rápido o bastante para serem considerados produtos intermediários, nem tão lento o bastante para serem classificados como ativo fixo. Assim, é inadmissível o uso do crédito fiscal relativo a tais entradas.

Ademais de acordo com o previsto no artigo 93, inciso V, alínea “b”, do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos geradores, ora em lide, somente será admitido o crédito fiscal correspondente às aquisições de materiais de uso e consumo a partir de 01/01/07.

Com relação ao Parecer Técnico emitido pela Consultoria Tributária SEFAZ de São Paulo, fl. 68, apresentado pelo autuado como paradigma para utilização de crédito em relação aos materiais empregados no processo de industrialização e que perde suas características essenciais, observo que esse não tem sido o entendimento assente em reiteradas decisões deste CONSEF, na primeira instância e confirmadas pelas Câmaras, a exemplo dos Acórdãos: JfF Nº 0082-02/02 - CJF Nº 0033-12/02; JfF Nº 0323-01/03 - CJF Nº 0150-12/03; JfF Nº 0382-03/05; JfF Nº 0351-03/05.

No tocante aos aspectos de inconstitucionalidade da legislação aplicada aduzida pelo autuado em sua defesa esclareço que acorde inteligência do inciso I do art. 167 do RPAF-BA/98, não integra o rol de competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade.

Em suma, tendo em vista que todos os materiais objeto da glosa de créditos elencados na apuração do débito da infração 02 são de uso e consumo, uma vez que não integram o produto final como elemento indispensável à sua composição, e não são consumidos, inutilizados, gastos ou destruídos a cada ciclo do processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação a cada batelada, o que não é o caso, nem mesmo em relação aos materiais utilizados na manutenção dos equipamentos industriais do autuado, mantenho a infração 02.

A infração - 03 trata da omissão de saída de produto acabado tributável apurada através de levantamento de produção, efetuado com base no consumo de matéria prima.

Preliminarmente em relação a essa infração verifico, que o autuante equivocou-se ao efetuar o enquadramento legal e na aplicação da multa cabível, possivelmente por falha do - **SEAI**, tendo em vista que, por se tratar de omissão de saídas apurada através de levantamento quantitativo, a

infringência correta é a dos artigos 201, inc. I, 218, 323, 331, 331-A, 60, inc. II, “a”, todos do RICMS-BA/97 e não o aposto no Auto de Infração, ou seja os artigos 93 e 24 do RICMS-BA/97. Do mesmo modo a multa cabível, é a prevista no inciso III e não a aplicada pelo autuante prevista na alínea “a” do inciso VII, todos do art. 42 da Lei 7.014/96. No entanto, entendo que esse óbice, no presente caso, fora totalmente superado pela clareza da descrição dos fatos e das circunstâncias que resultaram na infração, concomitantemente, com a demonstração, nos autos, de que o autuado entendeu claramente do que está sendo acusado, haja vista a forma como eficazmente laborou sua defesa.

A defesa alega que a fiscalização não considerou em seu levantamento fiscal as notas fiscais n<sup>os</sup> 23494, 23386, 23405, 22679, 22609, 23546 e 23542 - anexo 06, fl. 124, que totalizam 158.490 kg de liquor, com isso afirma que a saída total de liquor corresponde a 798.798 kg e não 640.308 kg como apurou o autuante, fl. 43.

Reclama também da inclusão incorreta da nota fiscal complementar de preço n° 23760 pela fiscalização nos cálculos das saídas de manteiga, doc. 07, fl. 133, pois não serviu para acobertar a saída de qualquer produto.

Conclui o autuado requerendo o cancelamento dessa infração tendo em vista que inexistente diferença de 620.798 kg manteiga.

O autuante reconheceu a alegação defensiva e refez seu demonstrativo de apuração, concluindo que, com as correções procedidas com base nas notas fiscais não consideradas em seu levantamento deixa de existir a diferença originariamente lançada na infração 03. Ou seja, a omissão de saídas de 620.798 kg de manteiga e passou a existir omissão de entradas desse produto na quantidade de 150.081 kg.

Dos exames nas peças que integram os autos acerca dessa infração, verifico que, assiste razão ao autuado no que diz respeito aos equívocos cometidos pela fiscalização ao não incluir as notas fiscais n<sup>os</sup> 23494, 23386, 23405, 22679, 22609, 23546 e 23542, fls. 125 a 131, e ao incluir indevidamente a nota fiscal complementar de n° 23760, fl. 133.

Constato também que estão corretos os cálculos apresentados no novo demonstrativo de débito, elaborado pelo autuante, fls. 144 e 145, que, com a correção e ajustes decorrentes dos equívocos relativos às notas fiscais acima elencadas e com a inclusão das notas fiscais n<sup>os</sup> 49038 e 49043, fl. 10, e da operação de saída para industrialização de cacau pela Cargil, - 936.940 kg cacau, registra a inexistência de omissão de saídas de manteiga, ao contrário do que fora apurado no levantamento inicial, fl. 43.

Portanto, entendo que restou comprovada a insubsistência da infração 03.

A infração – 04 originária do mesmo levantamento da produção “Análise da produção da NESTLÉ - Caçapava”, fl. 43, trata da entrada no estabelecimento de 271.519 kg da mercadoria Torta/Pó, sujeitas a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal.

Constato que o autuante cometeu diversos equívocos na apuração dessa infração desde o enquadramento legal e a aplicação da multa cabível, eis que no Auto de Infração constam os mesmos dispositivos legais infringidos, equivocadamente atribuídos, como ocorrera também em relação à infração 03. Verifico que o autuante na planilha “Análise da Produção da Nestlé – Caçapava”, fl. 43, aplicou o percentual de 5% sobre a base de cálculo apurada de R\$ 2.066.259,59, resultante da omissão de entradas do produto torta/pó e transferiu o valor do débito, R\$ 103.312,98 para o demonstrativo de débito, aplicando a multa de 10%. Observo que, no caso de ocorrência de omissão de saídas anteriores apuradas através de levantamento quantitativo a exigência legal, prevista no art. 60 do RICMS-BA/97 e disciplinada pela Portaria 445/98, deve ser exigido o imposto sobre as omissões apuradas e não aplicada penalidade por descumprimento de obrigação acessória, como procedera o autuado. Ademais, o novo demonstrativo de débito apresentado pelo autuante, fls. 144 a 145, agravou a exigência originalmente lançada com a inclusão de operações não consideradas na apuração inicial - decorrentes da inclusão das notas fiscais n<sup>os</sup> 49038 e 49043,

ambas emitidas em 13/09/02, fl. 10, exercício anterior ao apurado no presente auto de infração e da operação de saída para industrialização de cacau pela Cargil- 936.940 kg cacau.

Por tudo isso, entendo que restou contaminada pela falta de certeza e liquidez essa infração e de acordo com o art. 18 do RPAF-BA/99, declaro nula a infração 04.

Represento a autoridade fazendária para que seja instaurado novo procedimento fiscal com o objetivo de apurar efetivamente a repercussão das notas fiscais n<sup>os</sup> 49038 e 49043, fl. 10, carreadas pelo autuante por ocasião da informação fiscal.

Em decorrência das manifestações supra enunciadas o débito do presente Auto de Infração que era de R\$ 1.182.650,34, passou para R\$ 40.809,86, conforme a seguir apresentado.

| INFRAÇÃO     | A.I.                | CONCLUSÃO        |
|--------------|---------------------|------------------|
| 01           | 6.189,88            | 6.189,88         |
| 02           | 24.288,69           | 24.288,69        |
| 03           | 1.140.840,48        | -                |
| 04           | 10.331,29           | -                |
| <b>TOTAL</b> | <b>1.181.650,34</b> | <b>30.478,57</b> |

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

#### 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 n° 207351.0005/06-0, lavrado contra **COMPANHIA PRODUTORA DE ALIMENTOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 30.478,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei n° 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Representado à autoridade fazendária para que seja instaurado novo procedimento fiscal com o objetivo de apurar efetivamente a repercussão das notas fiscais n<sup>os</sup> 49038 e 49043, fl. 10, carreadas pelo autuante por ocasião da informação fiscal.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto n° 7.629/99, alterado pelo Decreto n° 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de setembro de 2007.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA – JULGADOR