

PROCESSO - A. I. Nº 207351.0001/07-2
RECORRENTE - DAIRY PARTNERS AMÉRICAS MANUFACTURING BRASIL LTDA. (DPA BRASIL)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 00373-01/08
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 05/06/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0132-12/09

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Excluídas parcelas relativas a insumos da produção. Infração parcialmente subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Materiais não empregados diretamente na atividade industrial, na atividade-fim da fábrica, não podem ser considerados produtos intermediários, mas sim materiais de uso/consumo. Excluídas as parcelas relativas aos insumos industriais. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JF nº 0373-01/08) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 30/03/2007, para exigir o ICMS no valor total de R\$110.283,79, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

1. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, janeiro a março, junho a outubro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$17.706,31, acrescido da multa de 60%. Consta que as mercadorias elencadas no Anexo 01-2004 e Anexo 02-2005 foram escrituradas sob o CFOP 2101, como se fora aquisição de mercadorias para industrialização, podendo se constatar pela descrição das mercadorias no citado anexo que se trata de mercadoria para uso e consumo.
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, janeiro a março, junho a outubro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$47.411,30, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte aproveitou indevidamente crédito fiscal oriundo de mercadoria destinada a uso e consumo, conforme Anexo 01-2004 e Anexo 02-2005.
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de fevereiro, junho, setembro e dezembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.797,12, acrescido da multa de 60%. Consta que a alíquota incidente nas operações são inferiores àquelas utilizadas para efeito de aproveitamento do crédito, conforme Anexo 02-2004.
4. Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo permanente, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$43.369,06, acrescido da multa de 60%. Conforme Anexo 03.

O Recurso Voluntário trata, exclusivamente, das infrações 1 e 2, que dizem respeito à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do estabelecimento e a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente às aquisições dos materiais considerados de uso e consumo.

Após análise das razões expeditas pelo impugnante, dos autos terem sido convertidos em diligência a fim de se verificar a participação das mercadorias glosadas na autuação no processo produtivo da empresa, da análise do Parecer minucioso emitido pela ASTEC/CONSEF (Parecer nº 067/2008 – fls. 113/118), discriminando itemizadamente cada mercadoria e sua respectiva função no processo produtivo da empresa, a 1ª JJF decidiu pela procedência parcial dos referidos itens impugnados e ora em análise.

Foi observado, inicialmente, que as infrações 1 e 2 estavam diretamente relacionadas, já que ambas tratavam das mesmas mercadorias, com pequenas exceções, apenas na primeira infração se exige a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, enquanto a infração 02 consigna que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Ressaltando que o cerne da questão da lide se constituía no argumento da empresa de que os materiais não se destinavam ao uso e consumo do estabelecimento, mas sim, eram materiais intermediários do seu processo produtivo, pelo fato de perderem suas características originais, sendo obrigado a substituí-los em determinados períodos de tempo, em decorrência de sua completa inutilização e/ou exaustão, indicou que para o correto julgamento da questão os autos foram baixados em diligência para se identificar qual a natureza das mercadorias arroladas na autuação no processo industrial do estabelecimento autuado.

Que o resultado da diligência trouxe os esclarecimentos necessários e indispensáveis à identificação dos produtos arrolados na autuação às fls. 10 a 28, no denominado Anexo 01-2004 e Anexo 01-2005, e a participação de cada um no processo industrial do autuado, sendo relevante reiterar que a verificação levada a efeito pelo diligente foi realizada “*in loco*”, sendo acompanhada por prepostos da empresa. Desta forma, após análise da participação dos produtos, identificados item por item pelo diligente, a partir de 2.2.1 – Álcool comum 6 graus, até 2.2.50- Tricloroetilene PA, foi identificado como aquele que efetivamente participa do processo na qualidade de produto intermediário é o sulfato de alumínio cristalizado, haja vista que consumido no tratamento da água utilizada na fabricação. Quanto aos demais, ficou entendido *que não têm a característica de produtos intermediários, sendo, em verdade, material de uso/consumo do estabelecimento, conforme o artigo 93, inciso V, alínea “b”, do RICMS/BA, haja vista que não foram destinados a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidos nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição, sendo, portanto, exigível o pagamento da diferença de alíquotas, conforme a infração 01 e a glosa dos créditos, conforme a infração 02. Que os produtos arrolados na autuação – à exceção do sulfato de alumínio cristalizado-, não se amoldam no conceito de produtos intermediários para possibilitar a utilização de crédito fiscal nas suas aquisições, sendo em verdade materiais de uso e consumo, com vedação expressa de uso de crédito e exigência de recolhimento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais.*

Houve a ressalva de que não podem ser considerados produtos intermediários as ferramentas, equipamentos e suas partes e peças de reposição, nem tampouco os materiais que não são afetados ao processo de produção, mas consumidos pelo estabelecimento na conservação, limpeza e em serviços diversos, mesmo que executados no setor fabril. Foi consignado que os bens ferramentais, embora se desgastem ou se deterioreem em função do tempo e do uso, tal fato não decorre imediatamente do processo de industrialização, ou seja, não se esgotam imediatamente em função de seu emprego na linha de produção, mas sim em razão de sua

depreciação ao término da sua vida útil, como ocorre com as máquinas e equipamentos. E, *o contribuinte quando adquire mercadorias para uso/consumo, mesmo empregados no setor produtivo, torna-se consumidor final, de modo que não pode creditar-se do ICMS recolhido nessa aquisição, porque não haverá, em relação a tais mercadorias, mais nenhuma outra operação de circulação daquelas mercadorias, inexistindo, no caso, ofensa ao princípio da não-cumulatividade do imposto.*

Em relação à resposta dada pela Consultoria Tributária da Fazenda do Estado de São Paulo, referente à matéria em discussão, trazida aos autos pelo contribuinte para reforçar os seus argumentos, houve o entendimento de que ela não produzia qualquer efeito neste processo e para o órgão julgador, por não existir qualquer vinculação legal entre aquele órgão e o Estado da Bahia, no sentido de afastar a autuação. Para ser válida, a consulta deveria ter sido feita à Gerência de Consulta Tributária da Diretoria de Tributação - DITRI da SEFAZ/BA e antes do início da ação fiscal. Houve a ressalva de que se assim o contribuinte houvesse procedido, haveria a vinculação legal, tornando a autuação nula, mesmo que este órgão julgador não concordasse com a resposta proferida pelo órgão consultivo.

Por tudo exposto, mantiveram em parte as infrações 01 e 02 no Auto de Infração, nos valores, respectivamente, de R\$15.593,67 e R\$46.211,55, conforme demonstrativo apresentado.

Após ciência da Decisão prolatada pela 1ª Instância deste Colegiado, a empresa apresenta Recurso Voluntário contra esta Decisão (fls. 149/152). Indicou que sua impugnação se restringia aos itens 1 e 2 do Auto de Infração que tratam da aquisição de materiais intermediários, cujo crédito do ICMS foi considerado indevido

Informando de que os referidos itens da autuação foram objeto de diligência fiscal, cujo Parecer deu, em parte, fundamentação à Decisão recorrida, disse que no referido Parecer o fiscal estranho ao feito, após tecer considerações acerca da natureza e utilização dos produtos cujos créditos do ICMS foram glosados, afirmou que todos os materiais utilizados pela empresa no tratamento de água são produtos intermediários, portanto, seus créditos devem ser mantidos. Afora que ficou evidente que a grande maioria dos materiais analisados têm contato direto com o produto final e são consumidos durante o processo produtivo.

Entendeu equivocada a Decisão da JJF de que somente o produto sulfato de alumínio poderia ser considerado intermediário, conforme art. 93, V, alínea b, do RICMS/BA, haja vista que os materiais objeto da autuação são materiais utilizados pelo recorrente *em seu processo produtivo, que se consomem, sem integrar o produto final, mas que estão diretamente ligados e são imprescindíveis à fabricação do produto final, e, em sua grande maioria, inclusive, têm contato com o produto final, conforme restou amplamente demonstrado na peça de impugnação, no laudo de Diligência Fiscal e, por fim, na manifestação apresentada pela ora recorrente acerca do laudo de diligência fiscal.*

Com tais considerações, passou a discorrer sobre o direito da utilização dos créditos fiscais decorrentes de materiais intermediários. Inicialmente, afirmou que todos os materiais autuados não são utilizados pela empresa como materiais de consumo próprio, mas como materiais intermediários, que se consomem no processo produtivo.

Definiu como material intermediário *aquele material que se consome em qualquer uma das fases do processo industrial, ou seja, em qualquer ponto da linha produtiva, em vista do que estariam excluídos os materiais que seriam empregados em linhas marginais ou mesmo independentes, estes sim, que se caracterizariam como sendo de uso e consumo. Em outras palavras, quer dizer neste particular que, para que se reconheça o direito de crédito, é necessária a demonstração de que seu uso seja essencial na obtenção do novo produto.*

Quanto ao fato que tais materiais devem ser consumidos integralmente, já existe firmado o entendimento de que tais materiais sujeitam-se a um desgaste contínuo, gradativo e progressivo, até que se tornem impréstáveis para o fim a que se destinam. Em assim sendo, os materiais

intermediários são, por assim dizer, aqueles que se consomem em uma das fases do processo industrial e caracterizam-se como tal pelo fato de perderem suas características originais, o que obriga e requer a substituição deles em períodos determinados de tempo em face de sua completa inutilização e/ou exaurimento. Assim e por tais princípios é que se tem aceito o creditamento do ICMS relativo aos materiais intermediários.

Afirmando de que mesmo que a Decisão recorrida tenha desconsiderado a jurisprudência administrativa que trouxe à lide, era necessário esclarecer, ainda que cada Estado tenha competência para legislar e decidir de forma autônoma sobre o ICMS, não poder admitir que haja conceitos diferentes sobre produtos com a mesma natureza e utilização, *vez que é notório que todos os Estados da Federação admitem o creditamento de materiais adquiridos e classificados como matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários, não sendo aceitável, portanto, que um Estado estabeleça um conceito para esses itens diferente dos outros!!!* E sim isto acontecer, continuou, *resultaria numa guerra entre os Estados que apenas prejudicaria o contribuinte!* Para corroborar todo o seu argumento, transcreveu consulta feita a Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (Consulta nº 3.785, de 25/10/72) acerca do assunto. E, para concluir sua impugnação, afirmou, como exemplos, alguns dos materiais objeto da autuação, tais como combustíveis, materiais de laboratório e materiais destinados ao tratamento da água utilizada no processo industrial, tem natureza intermediária, pois consumidos no processo produtivo sem integrar o produto final, inclusive atestado pela diligência fiscal, não se podendo admitir que sejam entendidos como de outra forma.

Por todas as razões expostas, entendeu que a Decisão recorrida deverá ser modificada já que os créditos fiscais foram equivocadamente glosados. Além do mais, não há que se falar em diferencial de alíquota, posto que materiais adquiridos sob a rubrica de intermediários são classificados como materiais utilizados no processo produtivo e não dão causa ao pagamento do diferencial de alíquota.

A PGE/PROFIS em seu Parecer (fls. 201/205) opinou pelo Provimento Parcial do Recurso interposto. Sintetizando as razões recursais, a douta PGE/PROFIS afirma que dela pode inferir, que a maioria dos produtos não são consumidos nem integram o produto final, mas sim, servem na conservação, limpeza e em serviços diversos.

Que dentro de uma análise do conceito juridicizado de produto intermediário, passível de gerar crédito fiscal, não se encartam os produtos glosados na autuação, porquanto não consumidos integralmente em um único processo produtivo, à exceção dos produtos utilizados para tratamento da água vinculada ao ciclo de produção, como o sulfato de alumínio cristalizado e o fosfato trisódico cristalizado descritos nos itens 2.2.20 e 2.2.24 do Parecer ASTEC Nº 067/2008 (fls. 115).

Observou, em seguida, não ser correta a afirmação do recorrente de que o diligente fiscal consignou que todos os materiais utilizados pela empresa no tratamento de água são produtos intermediários, haja vista que aquele cuidou tão-somente de descrever a participação dos materiais objeto da autuação no processo produtivo da empresa, sem emitir juízo de valor, externando apenas entender legítimo o aproveitamento do crédito referente à aquisição de produtos para tratamento da água vinculada ao ciclo de produção, excepcionando expressamente o produto DIANODIC utilizado para resfriamento da água do equipamento.

Passou a explicar a intenção do legislador em não permitir a utilização de crédito fiscal relativo a bens de uso e consumo. Definindo o que seja bens de uso e consumo de uma empresa, disse que a própria etimologia das palavras “uso” e “consumo”, apresenta fácil conclusão *de que a palavra “uso” é o morfema delineador do sentido do outro elemento lingüístico utilizada na norma em epígrafe, qual seja a palavra “consumo”, entrementes desvelar a idéia de utilização não concludente de um bem.* Reproduziu o sentido etimológico da palavra “uso”, ou seja, ato ou efeito de usar, usança.

Prosseguindo com sua argumentação, ressaltou que o legislador estadual, em autêntica interpretação da norma estabelecida em Lei Complementar, e, principalmente, para operar o regime do crédito físico relativo à não-cumulatividade do ICMS, definiu os requisitos para o enquadramento de um bem como de “uso e consumo” de uma empresa. Transcrevendo as determinações do art. 93, e seu § 1º, I, onde exista o condicionamento legal para a utilização dos créditos fiscais e nesta condição de que as mercadorias sejam consumidas nos processos de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, disse que, assim, é possível inferir que se enquadram como bens de uso e consumo aqueles bens que não são consumidos integralmente e nem integram o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.

Indagando qual seria a razão desta delimitação legal, afirmou que a resposta se afigura clara, ou seja, *possibilitar a implementação do regime do crédito físico (regime atual escolhido pelo legislador complementar), operacionalizando o princípio da não-cumulatividade que trabalha com a idéia de operações subsequentes de circulação de bem material ou imaterial (serviços). Neste diapasão, os bens que não passam a uma etapa seguinte do ciclo econômico, seja por não integrarem o produto final ou por não serem absolutamente consumidos no processo produtivo de um produto final, não podem gerar direito à crédito fiscal, sob pena de violar mortalmente o regime do crédito físico adotado pelo legislador brasileiro, apesar da forte tendência no futuro à adoção do regime do crédito financeiro.*

Após tais considerações, afirmou que os bens objeto da autuação e descritos pelo recorrente como produtos intermediários, não são consumidos integralmente no processo industrial, não sendo elementos integrantes no processo produtivo e, igualmente, não compondo o produto final comercializado, à exceção do sulfato de alumínio cristalizado e fosfato trisódico cristalizado que podem ser considerados insumos, posto que são consumidos integralmente no processo produtivo, em face da sua contínua utilização no tratamento da água utilizada na fabricação do produto final.

Neste sentido, diversamente da Decisão emanada da primeira instância administrativa, entende que tanto o sulfato de alumínio cristalizado e fosfato trisódico cristalizado devem ser excluídos da autuação, por guardarem funções diretamente vinculadas à produção do produto final.

Diante do exposto, nos termos do art. 119, § 1º, do COTEB, opinou pelo conhecimento e Provimento Parcial do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida no tocante ao sulfato de alumínio cristalizado, bem como excluir da glosa o produto fosfato trisódico cristalizado, considerando-o como produto intermediário.

A Procuradora Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante exarou Parecer (fl. 207) concordando em todos os termos com o Parecer da Procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, e anteriormente relatado.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de o desonerar do pagamento do imposto exigido nas infrações 1 e 2 que tratam, respectivamente, da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento e a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

A discordância do recorrente tem por base de que os materiais cujos créditos fiscais foram glosados, bem como a exigência do pagamento da diferença de alíquota, não se constituem em material de uso e consumo e sim, são, comprovadamente, materiais intermediários, não havendo diferença de alíquota a ser exigida, nem, tampouco, desautorização legal em relação à utilização dos seus créditos fiscais. No seu Recurso, afirmou que o diligente fiscal consignou que todos os

materiais utilizados pela empresa no tratamento de água são produtos intermediários. Afora tais considerações, afirma que o Estado de São Paulo, desde 1972, já havia firmado posição a este respeito, não podendo admitir que haja conceitos diferentes sobre produtos com a mesma natureza e utilização, vez que todos os Estados da Federação admitem o creditamento de materiais adquiridos e classificados como matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários.

A Constituição Federal determina de que o ICMS é não-cumulativo (art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88). Entretanto, este mesmo artigo e parágrafo constitucional também determinam (inciso XI, “c”) que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. A Lei Complementar nº 87/97, em obediência ao comando constitucional, assim também se posiciona (art. 19 e 20). Entretanto, no seu art. 33 veda a utilização dos créditos fiscais provenientes das aquisições de matérias de uso e consumo até 01/01/2011 (alteração dada pela Lei Complementar 122, de 12/12/2006). A legislação estadual (Lei nº 7.014/96 e RICMS) segue fielmente tais determinações.

Inicialmente, observo que ao contrário do que afirma o recorrente, o Estado da Bahia, seguindo a legislação vigente no País, autoriza o crédito fiscal dos chamados “produtos intermediários” (art. 93, I, “b”, do RICMS/97), porém sob condição. E, é evidente que sobre eles, caso assim considerados, não se há de se falar na exigência da cobrança de diferencial de alíquota sobre aquisições interestaduais, nem de glosa de créditos fiscais.

O RICMS/97 no art. 93, inciso V, “b” define o que seja material de uso e consumo: *mercadorias que não forem 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 (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96)*. Por seu turno, no § 1º, I, do citado artigo determina que: *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: 1 - 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.*

Diante destas determinações, o que se depreende é que o sistema de crédito do ICMS que prevalece na legislação estadual tem cunho restrito, não albergando os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos e ferramentas, e, assim sendo, não se constituindo em produtos intermediários. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS (Decreto nº 6.284/97). No mais, este Conselho de Fazenda, assim tem se posicionado, ou seja, entende que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal, não se constituindo em produto intermediário. Para consubstanciar esta posição, transcrevo parte do voto proferido pelo nobre Conselheiro desta 2ª CJF, Tolstoi Seara Nolosco, no Acórdão de nº A-0234/12-06 ao tratar da matéria ora em discussão:

*“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.”

Por toda a exposição feita, resta agora, indagar quais as características das mercadorias autuadas, pois entendo que o produto para caracterizar-se como intermediário, ou não, terá que ser analisado dentro de um determinado processo de produção. Neste momento, observo que a atividade do recorrente é a produção de laticínios.

O resultado da diligência, base do voto proferido pela 1ª Instância deste Colegiado trouxe todos os esclarecimentos necessários e indispensáveis à identificação dos produtos arrolados na autuação às fls. 10 a 28, no denominado Anexo 01-2004 e Anexo 01-2005, e a participação de cada um no processo industrial da empresa, sendo relevante observar que a diligência foi realizada *in loco*, acompanhado por preposto da empresa e que, ao contrário do que afirmou o recorrente, em qualquer momento, o fiscal estranho ao feito afirmou que todas as mercadorias adquiridas para o tratamento da água se constituíam em produtos intermediários do contribuinte.

Das mercadorias que tiveram seus créditos fiscais glosados, resta evidenciado que não podem ser caracterizados como produto intermediário os materiais para limpeza e consumo interno (administrativo ou do setor de produção) do estabelecimento, não tendo qualquer participação no produto final fabricado, a exemplo de álcool comum 96 graus, escovas de cerdas, saco de algodão alvejado, soda cáustica líquida, material para escritório, capa unissex, touca descartável, avental de plástico, avental descartável, uniforme, luvas de malha de algodão mesclada, quimisterol líquido, pacote de papel inter folhas, tricloroetileno PA, desinfetante, detergente, amaciante de roupa, sabonete líquido sumacreme, sabonete líquido para limpeza pesada, como exemplos.

Também não podem ser considerados materiais intermediários o que a empresa denominou de “materiais para consumo direto” (notas fiscais 162.600, 355.835, 355.835) ou mesmo “outros produtos não especificados” e/ou “outras mercadorias” (ex: notas fiscais 1805, 1704, 33.878, 953.944, 956.526), sucatas (nota fiscal 2163). Sobre estas mercadorias, entendo oportuno transcrever as informações prestadas pelo diligente fiscal sobre elas: *O autuado adquire de sociedades coligadas diversos materiais descritos como sucatas ou simplesmente outras mercadorias, apropriando-se dos créditos fiscais (fls. 132 e 133); de grêmios esportivos diversos materiais descritos como “auxílio lactante” (fls. 134 a 140), também com aproveitamento de crédito ou ainda uma doação realizada pela DPAM suportado por nota fiscal nº 750 do Grêmio Itabuna endereçada o autuado (fl. 141). Na realizada, o autuado disponibiliza alguns dos seus produtos para os filhos menores de seus funcionários como parte de sua política de pessoal. Em*

contraprestação, uma agremiação, ligada aos próprios funcionários, envia nota fiscal com destaque do imposto contendo os produtos recebidos para a distribuição. Na mesma esteira, uma doação de produtos realizada pelo autuado teve como contrapartida o recebimento da nota fiscal 0750, já mencionada, emitida pelo Grêmio Esportivo Itabuna, inscrição estadual 06.886.868. Tais valores são creditados na conta corrente do ICMS sob a rubrica “outras mercadorias”. Da SHELL BRASIL se adquire com creditamento óleo utilizado na lubrificação do maquinário (fl. 141) glosado igualmente pela auditoria. Cumpre registrar que sobre a maioria destas notas fiscais não existiu a cobrança da diferença de alíquota, mas sim e tão somente, a glosa dos créditos fiscais.

De igual forma, fone de PABX e impressora jato de tinta são bens do ativo imobilizado, que, inclusive, gera crédito fiscal na forma determinada em lei. Em assim sendo, neste momento, devem ser glosados.

Anel estacionário de vedação, conjunto de escovas, cordão para tampa de peneira White, correia transportadora principal, Dianodic DN 2106, elemento para filtro, fole anel de vedação, junta 551 X 539 X 12, borracha, diversos tipos de juntas (de borracha preta, secção especial, boca de envasar, de borracha especial, de borracha Viton para conexão, 9,3/2,4, de porta inspeção elíptica externa, borracha branca para boca), mangueira transporte 2 x 1/2, membrana 90, bucha de vedação kor-p AB-18, com 2 furos, correia em V, graxa lubrificante de grau alimento, junta, selo metálico, junta de borracha branca para boca, mangueira flexível preta, martelo comprimir grampos para costura com pré-fi, vaselina líquida, anel de vedação do selo e de vedação rotativo – carvão, fluído especial p/ bomba de vácuo leyboard, gaxeta do embolo, ref. Bv-15711 – catalo, junta de vedação para visor acrílico tangues gran, mola anel rotativo vedação conjunto 217.1 e 211, fotocélula, perfil borracha preta tipo especial 10x1, tinta pret s/óleo car-borracha, filtro contra amônia para máscara panorama nova, disco com orifício 703.114 t/c, alizarina são ferramentas e/ou materiais não consumidos no processo de industrialização, não integrando o produto final fabricado.

Entretanto, concordo com a PGE/Profis em relação ao produto fosfato trisódico cristalizado. A diligência fiscal comprovou que esta solução é utilizada na água da caldeira que, aquecida, produz o vapor e o cozimento do leite. Neste caso, ele se caracteriza como produto intermediário, devendo ser excluído do levantamento fiscal. Também entendo, pela característica da atividade do recorrente, produção de laticínios, que os produtos kit Devoltest SP (utilizado como método para detecção de resíduos antibióticos no leite) e do SNAP tetracycline test kit 20 (utilizado pela produção para pesquisa de análise de antibiótico no leite) e, por consequência, também o SNAP beta-lactamico devam ser excluídos da autuação por terem características de produtos intermediários, dentro da atividade do recorrente.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto para julgar procedente em parte as infrações 1 e 2 da autuação nos valores de R\$13.862,16 e R\$45.278,89, respectivamente, conforme demonstrativo de débito a seguir indicado.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 1

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. /Julgado (R\$)
06.02.01	1	31/1/2004	9/2/2004	1.360,20
06.02.01	1	28/2/2004	9/3/2004	1.875,77
06.02.01	1	31/3/2004	9/4/2004	796,07
06.02.01	1	30/4/2004	9/5/2004	1.155,54
06.02.01	1	31/5/2004	9/6/2004	928,79
06.02.01	1	30/6/2004	9/7/2004	416,49
06.02.01	1	31/7/2004	9/8/2004	396,87
06.02.01	1	31/8/2004	9/9/2004	2.245,21
06.02.01	1	30/9/2004	9/10/2004	1.513,87
06.02.01	1	31/10/2004	9/11/2004	449,83
06.02.01	1	30/11/2004	9/12/2004	329,4
06.02.01	1	31/12/2004	9/1/2005	1.001,73
06.02.01	1	28/2/2005	9/3/2005	204,72
06.02.01	1	31/3/2005	9/4/2005	562,21
06.02.01	1	30/6/2005	9/7/2005	100,8

06.02.01	1	31/7/2005	9/8/2005	17,76
06.02.01	1	31/8/2005	9/9/2005	291,78
06.02.01	1	30/9/2005	9/10/2005	16,42
06.02.01	1	30/10/2005	9/11/2005	198,7
06.02.01	1	30/1/2005	9/2/2005	398,99
TOTAL				13.862,16

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 2

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. /Julgado (R\$)
01.02.02	2	31/1/2004	9/2/2004	3.087,08
01.02.02	2	28/2/2004	6/1/1900	3.564,99
01.02.02	2	31/3/2004	9/4/2004	1.167,38
01.02.02	2	30/4/2004	9/5/2004	3.119,58
01.02.02	2	31/5/2004	9/6/2004	5.612,33
01.02.02	2	30/6/2004	9/10/2004	529,68
01.02.02	2	31/7/2004	9/11/2004	454,39
01.02.02	2	31/8/2004	9/9/2004	3.727,90
01.02.02	2	30/9/2004	9/10/2004	4.621,82
01.02.02	2	31/10/2004	9/11/2004	319,18
01.02.02	2	30/11/2004	9/12/2004	8.252,99
01.02.02	2	31/1/2005	9/2/2005	359,17
01.02.02	2	28/2/2005	9/3/2005	255,51
01.02.02	2	31/3/2005	9/4/2005	393,54
01.02.02	2	30/6/2005	9/7/2005	256,9
01.02.02	2	31/7/2005	9/8/2005	12,44
01.02.02	2	31/8/2005	9/9/2005	214,65
01.02.02	2	30/9/2005	9/10/2005	11,5
01.02.02	2	31/10/2005	9/11/2005	139,08
01.02.02	2	30/12/2004	9/1/2005	9.178,77
TOTAL				45.278,88

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207351.0001/07-2, lavrado contra **DAIRY PARTNERS AMERICAS MANUFACTURING BRASIL LTDA. (DPA BRASIL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$104.307,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de maio de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATOR

ROSANA MACIEL BOTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS