

**A. I. N°** - 269568.0001/09-9  
**AUTUADO** - ROBERT BOSCH LTDA.  
**AUTUANTE** - JORGE LUIZ VIRGENS GONZAGA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 28.10.09

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACORDÃO JJF N° 0366-04/09

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. b) DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE. c) PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE IMPOSTO. PROCESSO INDEFERIDO. Infrações 3 e 4 reconhecidas. Reconhecida em parte a infração 1. Demonstrativos e fluxograma de produção juntados ao processo comprovam que se tratam de aquisições de bens de uso e consumo e indevido o crédito fiscal correspondente utilizado. Infração 1 não elidida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou comprovado que se tratam de operações de aquisição e transferências de outros Estados de bens de uso e consumo e conseqüentemente devido o imposto exigido. Indeferido o pedido de perícia ou revisão fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/09, exige ICMS no valor de R\$1.446.501,50, acrescido de multa de 60% em decorrência de:

01. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento - R\$767.531,92.
02. Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento - R\$631.485,15.
03. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente. Consta, na descrição dos fatos que a empresa adquiriu materiais a serem empregados em obras de reforma predial e lançou os créditos de tais aquisições no CIAP para creditamento parcelado, tudo conforme Anexo II - R\$10.671,01.
04. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por ter lançado valor constante em pedido de restituição posteriormente indeferido, a título de “outros créditos” referente a pagamento de Auto de Infração decorrente de glosa de benefício de drawback. Mesmo que o processo 01428720033 fosse deferido no valor de R\$72.132,32, creditou-se, também do valor de R\$36.818,43 relativo aos acréscimos moratórios - R\$36.813,42.

O autuado, na defesa apresentada (fls. 356 a 376) inicialmente discorre sobre as infrações e diz que por liberalidade, entendeu que parte das supostas infrações não merecem ser objeto de discussão optando pelo recolhimento integral dos valores relativos às infrações 3 e 4.

No que concerne às infrações 1 e 2 informa que efetuou recolhimento de parte dos valores exigidos conforme DAE's de pagamentos efetuados dentro do prazo de redução da multa, conforme demonstrativo abaixo totalizando R\$59.194,84 e R\$ 57.326,93 respectivamente.

Data da Ocorrência	Data do vencimento	Valor histórico	DOC	Data da Ocorrência	Data do vencimento	Valor histórico	DOC
31/01/2004	09/02/2004	15.294,09		31/01/2004	09/02/2004	16.142,41	
29/02/2004	09/03/2004	17.169,21		29/02/2004	09/03/2004	14.603,50	
31/03/2004	09/04/2004	7.628,09		31/03/2004	09/04/2004	8.805,98	
31/01/2005	09/02/2005	6.491,92		31/01/2005	09/02/2005	7.906,17	
31/01/2006	09/02/2006	3.571,61		31/01/2006	09/02/2006	4.883,73	
31/01/2007	09/02/2007	9.039,92		31/01/2007	09/02/2007	4.985,14	
Total		59.194,84	06	Total		57.326,93	07

Contesta parte da exigência fiscal, por entender que na listagem de materiais utilizados existem materiais de uso e consumo (objeto do recolhimento parcial ora em anexo) e materiais intermediários cuja legislação permite o crédito do ICMS, perfazendo R\$ 1.282.495,23.

Esclarece que é fabricante das Velas de Ignição Bosch e produz aproximadamente 300 tipos diferentes de velas de ignição, tendo fornecido todo o auxílio necessário para a realização dos trabalhos de fiscalização, pertinentes à aplicação e utilização dos itens da autuação.

Aduz que todos os insumos erroneamente arrolados como materiais para uso e consumo são de vital importância para o processo produtivo da empresa, sofrem desgaste em função do contato direto com o produto final ou ainda integram-no, motivo pelo qual se torna inquestionável sua caracterização como materiais intermediários. Em seguida, transcreve parte do voto contido no Acórdão CJF nº 0285-11/04 que versa sobre a mesma matéria na apreciação do Recurso Voluntário do AI nº 117108.0001/04-0.

Quanto à infração 1, transcreve o art. 155, II, § 2º, I, XII, da Constituição Federal, diz que o ICMS incide sobre a circulação de mercadoria e que é um imposto não-cumulativo e passa a discorrer sobre o princípio da não-cumulatividade, citando farta doutrina para, em seguida, afirmar que utilizou créditos de ICMS dos insumos (materiais intermediários) adquiridos para o seu processo produtivo, em consonância com a legislação tributária pertinente. Frisa que, para os materiais intermediários, a possibilidade de crédito é pacífica, uma vez que os mesmos são consumidos no processo industrial e sua utilização tem caráter de imprescindibilidade.

Ressalta que com a promulgação da Lei Complementar nº 87/96, o princípio da não-cumulatividade foi ampliado aos bens do ativo fixo e aos materiais de uso e consumo, conforme disposto nos artigos 19 e 20, cujos teores transcreveu. Salienta que, com a edição de outras leis complementares, postergaram sucessivamente a utilização do crédito do ICMS de materiais de uso e consumo, bem como dividiram os créditos relativos às aquisições de bens de ativo em 48 vezes, afastando da matriz constitucional.

Afirma que mesmo que a LC 87/96 não houvesse sido promulgada, o Auto de Infração deveria ser anulado visto que os créditos glosados se referem a materiais intermediários, cujos créditos são admitidos pelo fato de que tais materiais são destinados exclusivamente ao processo produtivo, sendo nele consumidos até a exaustão, fugindo do conceito de materiais de uso e consumo.

Alega que o RICMS/BA, não criou, no seu artigo 114, qualquer restrição à apropriação de crédito fiscal decorrente da aquisição de materiais intermediários, conforme transcreveu à fl. 366.

Diz que visando elucidar a análise da questão, junta às fls. 410/443 fluxograma de produção descrevendo o processo produtivo e utilização dos materiais intermediários na fabricação de produtos, o que pode ser confirmado por meio de perícia técnica, que desde já requer.

Diz que pauta suas ações observando a estrita legalidade, inclusive obedecendo às regras de contabilização dos materiais intermediários como custo do produto final, nos termos do art. 290, I do Regulamento do Imposto de Renda, conforme transcreveu à fl. 367, creditando-se do ICMS pertinente a produtos intermediários e não de materiais de uso e consumo.

Transcreve o art. 108, I, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN) e diz que a definição de materiais intermediários e a possibilidade de apropriação de seu crédito podem ser supridas pela “Decisão Normativa CAT – 1, de 25/04/01, do Coordenador da Administração Tributária do Estado

de São Paulo”, utilizando a analogia. Transcreve a citada Decisão e, afirma que alguns dos materiais citados na mesma são exatamente aqueles cujos créditos foram glosados pelo autuante. Em apoio a sua alegação, invoca as respostas às Consultas nº 3.785, de 25/10/72, da Consultoria Tributária do Estado de São Paulo.

Assevera que os bens de uso e consumo jamais foram objeto de crédito fiscal por parte do autuado, pois conhece as vedações à utilização desses créditos, porém sabe que lhe é assegurado constitucionalmente o direito ao crédito fiscal decorrente da aquisição de materiais intermediários indispensáveis ao processo produtivo.

Relativamente à infração 2, diz que é incabível a exigência do pagamento da diferença entre as alíquotas, pois os materiais em questão são utilizados no seu processo produtivo, participam diretamente do mesmo, sofrem desgastes e necessitam de trocas constantes, o que os caracterizam como materiais intermediários. Alega que, conforme disposto no art. 5º, I, do RICMS-BA/97, o fato gerador da obrigação de pagar o diferencial de alíquotas só ocorre quando se trata de mercadorias ou bens de uso e consumo.

Afirma que, caso os julgadores entendam que os materiais são bens de uso e consumo, ainda assim não caberá a exigência fiscal, pois os materiais foram recebidos em transferências de estabelecimentos industriais seus localizados em outros Estados. Aduz que tais transferências são efetuadas com não incidência, pois os bens de uso e consumo não são mercadorias e, além disso, a Lei Complementar nº 87/96 não prevê o pagamento do diferencial de alíquotas e a Lei Complementar 24/75 não menciona a necessidade de convênio para os casos de não incidência.

Ressalta que não há previsão em Lei Complementar, para a instituição e cobrança do diferencial de alíquota, circunstância em face da qual restam indiscutivelmente desprovidas de validade as Leis estaduais respectivas, por evidente desobediência ao art. 146, III, “a” da Constituição Federal. Acrescenta que os Decretos Estaduais invocados no Auto de Infração como base para o enquadramento legal, não tratam das operações realizadas pela empresa e se tratassem, deveriam ser desconsiderados, pois afrontam o Princípio da Legalidade, vez que prevêem incidência tributária à margem da Lei Complementar.

Juntou à fl. 377 quesitação que espera ser respondida relativa a infração 1: a) Relacionar os materiais adquiridos cujo crédito tributário foi considerado indevido, indicando a sua aplicação no processo produtivo; b) Informar se estes materiais são consumidos/desgastados no processo produtivo; c) Identificar os materiais listados pela fiscalização que podem ser considerados como bens de uso e consumo, não essenciais e não diretamente relacionados com o processo produtivo; d) Verificar como tais materiais estão contabilizados e se esta contabilização retrata a realidade da sua atividade produtiva.

Relativa à infração 2: a) Informar o conceito de “mercadoria, operação mercantil e de circulação de mercadoria”; b) Informar se as transferências listadas no Auto de Infração se enquadram no conceito de mercadoria, identificando a destinação das mesmas no seu estabelecimento; c) Identificar, se os bens transferidos foram objeto de operação mercantil imediatamente subsequente. Por fim, requer a reforma de parte do Auto de Infração em referência.

O autuante na informação fiscal prestada às fls. 455/457, inicialmente discorre sobre as infrações, reconhecimento integral das infrações 3, 4 e defesa parcial das infrações 1 e 2. Em seguida faz um resumo dos argumentos apresentados na defesa, inclusive do fluxograma do processo produtivo e passa a contestá-los conforme passou a expor.

Contesta o argumento defensivo de que inexistente na legislação baiana “ordenamento para a questão do que é ou não produto intermediário”, citando o disposto no art. 93 § 1º, “b” e “c” do RICMS/BA o qual estabelece que salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, condiciona-se a que as mercadorias adquiridas estejam vinculadas à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação “sejam consumidos

nos processos” ou “integrem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso”.

Afirma que os créditos glosados referem-se a peças de reposição que se desgastam ao longo do tempo, o que pode ser confirmado tanto no fluxograma do processo produtivo apresentado pela empresa como no Anexo I do Auto de Infração (fls. 305/335), cujos produtos ocorrem substituição após um ano de uso (pino para prensa retífica); outros a cada dois meses, etc.

Diz que existem outros itens que são substituídos em função de unidades fabricadas, existindo peças que são repostas a cada milhão ou milhões de unidades fabricadas.

Contesta que tais itens não satisfazem as condições contidas nos dispositivos regulamentares anteriormente mencionados, isto é, “serem consumidos no processo produtivo ou se integrarem ao produto final” e sim o que ocorre é um desgaste natural de peças e partes de equipamentos ao longo do tempo em função do uso.

Com relação à infração 2, diz que decorre da primeira, tendo em vista que os itens que são materiais de consumo, além de ser vedado o creditamento é também devido o pagamento do ICMS da diferença de alíquota quando adquiridos em outras unidades da Federação.

Rebate que não procede ao argumento defensivo de que estaria exigindo o imposto sobre itens recebidos em transferências, visto que apenas R\$69.000,00 dos R\$631.000,00 cobrados se referem a transferências. Segundo, que as remessas em transferências interestaduais são tributadas.

Ressalta que conforme disposto no art. 27, II do RICMS/BA, as isenções sobre pagamento de diferença de alíquota contemplam apenas operações destinadas à implantação ou ampliação de plantas de produção, que não é o caso das operações em questão. Requer a procedência do Auto de Infração.

A Secretaria do CONSEF acostou às fls. 460 a 482 detalhes do pagamento de parte do débito.

## **VOTO**

Inicialmente, consoante o art. 147, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado pelo defendente para a realização de perícia fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos. Conforme disposto no art. 150, II do RPAF/BA, a perícia deve ser determinada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Na situação presente foram juntados ao processo fluxograma de produção com indicação de cada material no processo produtivo, demonstrativo de débito no qual foram relacionados os materiais, bem como cópias de notas fiscais de aquisição dos produtos e não há necessidade de requisitar laudo “por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada” para fornecer opinião, em face dos quesitos formulados.

No mérito, o Auto de Infração acusa utilização indevida de crédito fiscal relativo a uso e consumo (infração 1); mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente (infração 3) e de créditos decorrentes de Drawback (infração 4), bem como falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais.

Na defesa apresentada o autuado reconheceu o cometimento das infrações 3 e 4, portanto, não existindo qualquer discordância em relação às mesmas, devem ser mantidas integralmente.

No que se refere aos argumentos de inconstitucionalidade da legislação tributária, ressalto que conforme disposto no art. 167, I do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual.

Relativamente a infração 1, a questão que se apresenta é que o autuante procedeu a glosa de créditos fiscais de produtos que entende constituírem bens de uso e consumo que são repostas (peças) em prazos mensais, anuais ou em função de quantidades produzidas. Argumenta que para

se configurarem como produtos intermediários seria necessário que fossem consumidos no processo produtivo ou integrasse o produto final como elemento indispensável a sua composição. Por sua vez, o impugnante entende que se trata de produtos intermediários que se desgastam no processo produtivo e os créditos fiscais são amparados pela legislação do ICMS.

Da análise dos elementos constitutivos do processo verifico que no demonstrativo inicial juntado pelo autuante às fls. 23/120 foram relacionados produtos como: sensor óptico, soquete, disjuntor, ferramentas, calço, rolamento, carimbos, lâmpada fluorescente, fusível, reator, correia, carimbos, bucha, resistência e outros.

Com relação a estes produtos, o art. 93, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA, estabelece que faz jus à utilização do crédito fiscal, no processo de industrialização, os insumos, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem.

Na situação presente não se questiona a definição de insumos, catalisadores e material de embalagem e sim, quanto aos produtos intermediários. Certamente estes produtos são empregados de forma indireta no processo de industrialização, não se integram ao produto final e não se caracterizam como produtos intermediários, o que foi admitido pelo recorrente ao reconhecer parte da exigência fiscal no valor de R\$59.194,84 (fl. 406).

Embora o autuado não tenha juntado com a defesa um demonstrativo próprio indicando quais mercadorias admitiu serem materiais de uso ou consumo que resultou no valor que promoveu o pagamento, passo a analisar os produtos que relacionou no Fluxograma de Produção (fls. 410/449) de Vela de Ignição, Platinado e Bobina de Ignição (fls. 410, 424 e 431) por entender que se tratam de produtos intermediários, conforme síntese amostral no quadro abaixo.

Produto	Fl	Função	Reposição
Clichê	413	Gravar especificação Bosch	A cada 100.000 peças
Pinos de pressão	413	Guiar isolador, transportar placa, fixar isolador	Três dias a quatro meses
Rolos	413	Vitrificar isoladores, transportar tinta	2 a 4 meeses
Rolo, calço, rebolo	417	Retificar, prensar	10 dias a 2 anos
Agulha	417	Exame	3 meses
Injetora	429	Apoiar furo, martetele, injetar poliamida	3 meses a 1 ano
Placa Base		Apoio pino, centralizador, precionar	3 a 6 meses
Universal	429	Formatar ilhós, injetar/extrair polipropileno	2 meses a 1 ano
Bobinadeira	434	Cortar/passar enrolamento	15 dias a 6 meses
Centro de Usinagem/Prensa	437	Rebordar/extrair tampas	15 dias a 6 meses
Prensa de rebordear	441	Rebordear carcaça	3 anos

É certo que todos estes bens adquiridos pela empresa são empregados no processo produtivo, em resposta a quesitação formulada pela empresa, e são bens de produção por se tratarem de componentes de maquinários que se desgastam na produção de um novo produto (vela, platinado, bobina), mas não se caracterizam como produtos intermediários, visto que, os seus desgastes ocorrem paulatinamente ao longo de dias, meses, anos ou após a produção de determinadas quantidades de produtos. Embora se desgastem no processo produtivo, não se integram ao novo produto, nem são consumidos de forma imediata e integral no curso da industrialização.

Neste sentido, os produtos acima relacionados (clichê, pinos, rolos, calço, rebolo, agulha, injetora, placa base, universal, bobinadeira, centro de usinagem, prensa de rebordear, etc.) de acordo com a descrição da afetação deles no processo produtivo da empresa, participam diretamente do processo de industrialização de platinado, velas e bobinas de ignição, de forma individualizada, consumindo ou se desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial.

Entretanto, embora se desgastem ou deterioreem em função do tempo de uso, ou quantidade de produtos fabricados, tal fato não decorre imediatamente no processo de industrialização, ou seja, em razão do término da sua vida útil e dessa forma, não se adequam ao conceito de produtos intermediários, visto que o desgaste ou deteriorização ocorre ao longo do tempo, como ocorre

com qualquer peça de reposição de maquinário ou bens de uso ou consumo, necessários à manutenção em funcionamento dos equipamentos e máquinas de produção decorrente do desgaste natural pelo uso.

Pelo exposto, pela análise dos demonstrativos apresentados pelo autuante (23/121) e com base nas informações fornecidas pela empresa no seu Fluxograma de Produção com descrição da função no processo produtivo e tempo de reposição dos bens, concluo que embora participem do processo produtivo do estabelecimento autuado, tais materiais não se revestem na condição de produtos intermediários, nos termos do art. 93 do RICMS/97, tendo em vista que o seu consumo, inutilização, gasto ou destruição no processo produtivo, bem como a sua reposição, ocorre de tempos em tempos (dias, meses, anos) e não em cada novo processo produtivo.

Saliento que de acordo com o previsto no artigo 93, V, “b”, do RICMS/97, somente será admitido o crédito fiscal correspondente às aquisições de materiais de uso e consumo a partir de 01/01/11.

Com relação à Consulta 3.785 de 1972, há de se convir que a mesma foi formulada antes da promulgação da Constituição Federal (1988) e Lei Complementar 87/96 que deram nova configuração ao ICMS, inclusive de creditamento de operações de aquisição de bens do ativo permanente em detrimento do ICM existente em 1972.

No que se refere à Decisão Normativa CAT-1/2001 a mesma está amparada no Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo e utiliza as mesmas expressões indicadas na LC 87/96, Lei nº 7.014/96 e RICMS/BA, “... consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização...”, indicando como insumos que “se desintegram totalmente no processo produtivo ...”, mas sem indicar uma condição temporal. Logo, os bens exemplificados naquela DN, a depender do processo produtivo podem ser classificados como produtos intermediários ou não em função da sua afetação e tempo necessário para reposição, como anteriormente apreciado.

No que tange ao voto vencido proferido pela relatora Rosa Maria dos Santos Galvão no Recurso Voluntário do Auto de Infração nº 117808.0001/04-0, Acórdão CJF nº 0285-11/04, transcrito em parte na defesa, saliento que trata-se de posicionamento individual visto que a 1ª Câmara decidiu pelo não provimento do referido Recurso.

Desta forma, concluo que a infração está devidamente caracterizada e, devido os valores exigidos nesta infração. Infração não elidida.

No tocante à infração 2, a mesma decorre da infração anterior, visto que se trata de aquisições interestaduais ou transferências dos materiais relacionados na autuação que são de uso e consumo do próprio estabelecimento, sendo devido o ICMS incidente sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, conforme previsto no art. 5º, I, do RICMS-BA/97.

Com relação à alegação defensiva de que o imposto não é devido em relação às mercadorias recebidas em transferência de outros estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, localizados em outras unidades da Federação não pode ser acatado, tendo em vista que a Lei nº 7.014/96 prevê, no seu art. 2º, IV, que o ICMS incidirá sobre a entrada de mercadoria, efetuada por contribuinte do imposto, em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria ou bem for destinada ao uso e consumo do próprio estabelecimento. Desse modo, o ICMS incide sobre as transferências em questão, as quais foram efetuadas em caráter definitivo a este Estado.

Ressalto que de acordo com as regras estabelecidas no Convênio ICMS 19/91 (art. 624 do RICMS/BA), é suspensa a incidência do ICMS nas saídas interestaduais de bens integrados ao ativo permanente, desde que retornem ao estabelecimento de origem, num prazo determinado. Porém, não se aplica à suspensão quando os bens ou materiais forem remetidos em caráter definitivo, hipótese em que há previsão de tributação inclusive do pagamento da diferença de alíquotas, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Pelo exposto restou caracterizada a infração e devidos os valores exigidos nesta infração.

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

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269568.0001/09-9**, lavrado contra **ROBERT BOSCH LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.446.501,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR