

PROCESSO - A. I. Nº 269568.0001/09-9
RECORRENTE - ROBERT BOSCH LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0366-04/09
ORIGEM - IFEP/INDÚSTRIA
INTERNET - 15/12/2010

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACORDÃO CJF Nº 0410-12/10

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Reconhecida em parte a infração 1. Demonstrativos e fluxograma de produção juntados ao processo comprovam que se trata 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 trata 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que, através do Acórdão JJF n. 0366-02/09, julgou procedente o presente lançamento de ofício.

Cinge-se o Recurso Voluntário à análise e apreciação de parte das infrações 1 e 2, assim descritas no Auto de Infração:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento - R\$767.531,92.
2. 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.

Após apresentação de peça defensiva por parte do autuado (fls. 356 a 376) e informação fiscal pelo autuante (fls. 455/457), o *a quo*, de forma unânime, decidiu pela procedência das infrações 1 e 2, nos seguintes termos (fls. 484/490):

“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 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 pro produtos que entende constituírem bens de uso e consumo que são repostas ou em função de quantidades produzidas. Argumenta que para se configurar seria necessário que fossem consumidos no processo produtivo ou integra 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, martelele, 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 det.

No que se refere à Decisão Normativa CAT-1/2001 a mesma está amparada pelo Estado de São Paulo e utiliza as mesmas expressões indicadas na LC 87/96 consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o

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 (...).’.

Inconformado com a Decisão recorrida, interpõe o autuado Recurso Voluntário (fls. 503/514), através do qual, inicialmente, tece considerações acerca dos fatos ocorridos no presente processo administrativo fiscal.

Frisa que a natureza dos insumos adquiridos é de materiais intermediários, e não de bens de uso e consumo, como decidiu o julgador de *primeiro* grau. Argumenta que, ainda que fosse correta a assertiva de que os bens adquiridos são materiais de uso e consumo, merece destaque o fato de a autuação ter sido lavrada contra transferência de bens entre estabelecimentos de uma mesma empresa, não se caracterizando, pois, como fato gerador do ICMS.

Insurge-se contra o entendimento manifestado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal ao indeferir o pedido de realização de perícia. Salienta, no particular, que, embora a documentação pelo mesmo juntada seja suficiente à demonstração de que “os produtos são empregados no processo produtivo e são bens de produção por se tratarem de componentes de maquinários que se desgastam na produção de novo produto”, entendeu equivocadamente o julgador de primeira instância que os mesmos não se caracterizam como produtos intermediários. Logo, prossegue, apesar da documentação juntada (Fluxogramas de Produção) não deixar dúvidas quanto à natureza e função dos materiais em análise, caso haja, por parte deste Conselho de Fazenda, qualquer dificuldade em determinar a participação dos materiais no processo produtivo da empresa, sendo consumidos na condição de produtos intermediários, reitera o seu requerimento de realização de perícia, nos termos do artigo 147, II, “a”, do Decreto Estadual n. 7.629/99.

No que se refere à alegação de inconstitucionalidade da legislação tributária, aduz o recorrente que não pretendeu, em sua impugnação, ver declarada, por este Conselho, a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual da Bahia em matéria de ICMS, visto ser evidente que não se trata da via adequada para tal discussão. Diz que o intuito de tal arguição teve por escopo apenas demonstrar que o ICMS é um imposto não cumulativo por ordem e determinação da Constituição Federal vigente, pelo que, em atenção ao princípio da não-cumulatividade há o mecanismo de direito ao crédito do imposto em qualquer operação. Ressalta que utilizou o crédito do imposto dos materiais i

seu processo produtivo, ou seja, agiu em plena consonância com o princípio da não-cumulatividade observando, ainda, que “para os materiais intermediários a possi

vez que os mesmos são consumidos no processo industrial, e sua utilização têm caráter de imprescindibilidade.”

Assevera que os bens objeto de autuação se caracterizam como materiais intermediários. Transcreve o art. 93, parágrafo primeiro, do RICMS/BA, para assinalar que, para o julgador, um produto é considerado material intermediário quando, necessariamente: a) integre o produto final como elemento indispensável a sua composição; ou b) não havendo a integração, deverá ser consumido, inutilizado, gasto ou destruído a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação em cada processo. Frisa que o julgador de primeira instância inovou o conceito de produto intermediário, acrescentando aos requisitos previstos no RICMS exigências adicionais para a utilização do crédito fiscal. Argumenta que, da simples leitura do artigo 93, parágrafo primeiro, “a” e “b”, percebe-se que a conjunção “OU”, contida no referido inciso, expressa que basta que o contribuinte preencha um dos requisitos para fazer jus ao crédito. Sienta que *“preenche os requisitos das alíneas a e b, ou seja, as mercadorias adquiridas estão vinculadas à industrialização e produção e, ainda, são consumidas nestes processos.”* Assinala que a legislação exige que o material seja consumido tão-somente no processo de industrialização, sendo mera divagação afirmar que o consumo deve se dar a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação em cada processo produtivo, tendo em vista que não há previsão legal para tanto. Reproduz o voto vencido proferido no Acórdão CJE n. 0285-11/04, bem como o art. 51, da Lei n. 4.825/89, para afirmar que fica elucidada qualquer controvérsia acerca do conceito de materiais intermediários.

De referência à infração 2, atinente ao diferencial de alíquotas, entende que os materiais transportados, objeto da aludida infração, são utilizados no processo produtivo, participando diretamente do mesmo, sofrendo desgaste e necessidades de trocas constantes, o que os caracterizam como materiais intermediários, razão pela qual está exaustivamente comprovado que os bens transferidos não são considerados como mercadorias ou bens de uso e consumo. Reproduz o art. 5º, I, do RICMS/BA, para afirmar que, apenas ocorre o fato gerador da obrigação de pagamento do diferencial de alíquotas quando se tratar de mercadoria ou bens de uso e consumo. Prossegue aduzindo que, se os julgadores entenderem de forma diversa, ainda assim não procede a obrigação de pagamento do diferencial de alíquota, visto que: a) os bens de uso e consumo não são mercadorias (art. 10, Decreto n. 6284/97, arts. 7º, inciso XV, 36 parágrafo segundo, 69, I, “a”, e 70, do RICMS/BA); b) a Lei Complementar 87/96, ao dispor sobre fato gerador, base de cálculo e contribuinte, não previu o diferencial de alíquota nas operações interestaduais; c) a Lei Complementar n. 24/75, ao indicar a necessidade de convênios entre os Estados, para a concessão de isenções e benefícios, não menciona em nenhum momento a necessidade de convênio para os casos de não-incidência. Transcreve a segunda parte do Acórdão JJE n. 0670/01, da lavra da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, a respeito da matéria.

Ao final, requer a reforma da Decisão recorrida, a fim de que seja determinado o cancelamento da parte do Auto de Infração em referência, com o consequente arquivamento do Auto de Infração. Pede a produção de todas as provas admitidas em direito, inclusive a pericial, com a apreciação dos quesitos formulados na impugnação e protestando pela ulterior apresentação de quesitos suplementares, complementares ou esclarecedores, caso seja necessário.

A ilustre representante da PGE/PROFIS emite Parecer conclusivo a respeito da matéria (fl. 518), através do qual opina pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário apresentado.

Assinala que *“a d. JJE buscou um relato da função de cada produto no processo produtivo da empresa, concluindo, sem dificuldades, que sensor ótico, soquete, disjuntor, ferramentas, lâmpadas, etc, participam de forma indireta do processo de industrialização.”*

Assevera que para os demais produtos, *“a d. JJE observou a participação no processo de industrialização, mas concluiu, em razão do tempo de reposição, que não se integram ao novo produto, nem são consumidos de forma imediata e integral no curso da industrialização”.*

Conclui frisando que, *“Como não houve por parte do Recorrido quanto aos fundamentos fáticos da Decisão recorrida, opino Recurso.”*

VOTO VENCIDO

Inicialmente, em breve relóquio, faz-se mister esclarecer que o Recurso Voluntário apresentado pelo recorrente se limita a questionar parte das infrações 1 e 2, tendo em vista que foi comprovado o recolhimento de parte dos valores originalmente exigidos, respectivamente, nos montantes de R\$59.194,84 e R\$57.326,93.

Tecidas essas considerações prefaciais, passo a enfrentar o pedido de perícia reiterado pelo recorrente em sua peça de insurgência.

Rejeito o referido pedido.

Isso, porque entendo que as provas já colacionadas e produzidas nos cadernos processuais já são suficientes à formação de minha convicção como julgador, à luz do quanto disposto no art. 147, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99.

Ingresso agora no âmbito de análise de parte da infração 1, objeto de autuação.

De referência aos produtos *sensor ótico, soquete, disjuntor, ferramentas, calço, rolamento, carimbos, lâmpada fluorescente, fusível, reator, correia, carimbos, bucha, resistência e outros*, comungo com o entendimento externado pelo *a quo*, no sentido de que os aludidos produtos são empregados de forma indireta no processo de industrialização e não se integram ao produto final, não podendo se caracterizar, portanto, como produtos intermediários. Nesse sentido, inclusive, cura salientar que o próprio recorrente admitiu o acerto da ação fiscal, ao reconhecer parte da exigência fiscal (fl. 406).

Remanescem na autuação, portanto, os produtos relacionados pelo recorrente no Fluxograma de Produção (fls. 410/449), além de Vela de Ignição, Platinado e Bobina de Ignição (fls. 410, 424 e 431), a seguir elencados e cujas funções estão descritas, de forma clara, na Decisão recorrida: *clichê, pinos de pressão, rolos, calço, rebolo, agulha, injetora, placa base, universal, bobinadeira, centro de usinagem/prensa e prensa de rebordear*.

Insta observar que em relação aos produtos acima citados, o *a quo* reconheceu que “*são empregados no processo produtivo*”, tratando-se de “*bens de produção por se tratarem de componentes de maquinários que se desgastam na produção de um novo produto (vela, platinado, bobina)*”. Todavia, entendeu a 4ª Junta de Julgamento que os mesmos 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*”, ou seja, “*Embora se desgastem no processo produtivo, não se integram ao novo produto, nem são consumidos de forma imediata e integral no curso da industrialização*”.

Divirjo, no particular, da Decisão recorrida, entendendo que, à luz da Constituição Federal e da legislação vigente, os referidos produtos se caracterizam, sim, como produtos intermediários.

Ora, a Constituição Federal não criou qualquer condição para que fosse utilizado para abatimento o imposto cobrado nas operações anteriores. Inexiste, no meu entendimento, qualquer conceituação na Magna Carta – ou quiçá na legislação tributária estadual vigente (art. 93, parágrafo primeiro, do RICMS/BA) – que defina o que deve, ou não, ser caracterizado como material intermediário, **em razão do seu tempo de duração ou desgaste**, como decidiu o julgador de *primo* grau.

Como reconhecido pela própria 4ª Junta de Julgamento Fiscal, os materiais que remanesceram na presente autuação são destinados à atividade fabril do recorrente, necessitando, de tempos em tempos, ser repostos diante do seu desgaste, sem prejuízo do fato de que a falta dos referidos materiais prejudicam ou obstam a própria industrialização do produto e a sua consequente comercialização.

No que se refere aos aludidos produtos, entendo que os mesmos devem ser objeto de concessão do crédito fiscal, equivocadamente glosado na autuação, por se tratarem de produtos intermediários que participam do processo industrial do recorrente e são essenciais.

Quando o Estado, através do autuante, assevera que os materiais ii

produtos finais, acaba por confundir “produtos intermediários” com “matérias-primas”, notadamente porque “*o que integra o produto final é a matéria-prima*”, visto que o produto intermediário “*não integra, necessariamente, o produto final*”, não se incorporando, pois, fisicamente ao produto final. Ora, se o material intermediário efetivamente integrasse o produto final, conforme pretende a autuação, no particular, ele deixaria de ser material intermediário, passando a se caracterizar como matéria-prima.

Entendo que os aludidos produtos não podem ser considerados, à luz da legislação vigente, como “*materiais de consumo*”, posto que todos eles são integralmente consumidos no processo industrial, sendo fundamentais para o alcance da atividade primacial do recorrente, fazendo-se mister ressaltar que sem os mencionados produtos seria impossível surgir o produto final.

Invoco, como precedentes, o meu posicionamento divergente manifestado no Acórdão n. 0198-12/09, bem assim o Voto vencido exarado no Acórdão CJF n. 0285-11/04, da lavra da Conselheira Rosa Maria dos Santos Galvão.

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, pelo que não há que se cogitar, *in casu*, de diferencial de alíquota.

Ex positis, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de PROVER o Recurso Voluntário, reformando a Decisão de Primeira Instância para afastar das infrações 1 e 2 os valores do imposto referentes aos produtos *clichê, pinos de pressão, rolos, calço, rebolo, agulha, injetora, placa base, universal, bobinadeira, centro de usinagem/prensa e prensa de rebordear*, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR

Em que pese o robusto voto do ilustre Conselheiro, discordo do mesmo, com base na argumentação a seguir exposta, não sem antes reafirmar que a questão não é nova, e tem sido objeto de embates no mesmo sentido.

O móvel da autuação ora apreciada, é a infração 1 lançada no Auto de Infração em comento, lavrado contra a empresa Robert Bosch Ltda., que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativa à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

A alegação da autuada é de que tais créditos referem-se a produtos intermediários por ela utilizados em seu processo industrial.

A apropriação de crédito de ICMS e IPI quando da entrada de insumos é procedimento rotineiro das empresas, feito até de forma automática, seguindo a regra de que insumos utilizados na produção geram crédito, o que não acontece com materiais de uso e consumo. Não obstante, a qualificação pura e simples dos materiais de uso e consumo pode acarretar a utilização indevida de créditos fiscais, ou, contrário senso, a perda de créditos dos tributos incidentes nestas aquisições, em virtude do não aproveitamento dos créditos sobre insumos que se caracterizam como materiais intermediários.

A grande discussão cinge-se ao conceito de material intermediário. Podemos conceituá-lo segundo dois critérios: o primeiro deles, como sendo o material consumido no processo de produção, industrialização ou extração, sem objetivar a sua integração ao produto, e que seja utilizado visando a propiciar, através do contacto direto ou indireto com a matéria-prima, as alterações físico-químicas necessárias à obtenção do produto final, mesmo que venha a ser reaproveitado no todo ou em parte.

Já, pelo segundo critério, seria aquele que independentemente de compor as máquinas e equipamentos, tenha função específica e individualizada no processo industrial ou extrativo, e cujo desgaste, desbaste, dano ou perda de propriedade física, química, ou capacidade operacional seja decorrente de contacto físico com o produto que está a extrair ou com a matéria-prima que está a industrializar.

Sendo assim, independentemente dos critérios que se venha a tomar, a infração é secundária em tal questão.

Created with

Durante certo tempo o Fisco mostrou-se muito resistente à aceitação destes créditos, restringindo ao máximo o conceito “materiais intermediários”, admitindo o crédito, praticamente, apenas dos produtos que se assemelhassem a matérias-primas que se agregam ao produto final tributado.

Entretanto, com o passar do tempo, as diversas decisões judiciais e manifestações administrativas foram proporcionando uma flexibilização dos conceitos e hoje o Fisco permite a ampliação da base de créditos dos contribuintes, admitindo a relevância de um número muito maior de produtos utilizados indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria, como produtos de limpeza, solda, lixas, tintas, giz, etiquetas, óleos e muitas outras.

Ainda assim, quer pela especificidade de alguns materiais, quer pelo tipo de emprego de outros, ou ainda, pelo fato de haver ou não desgaste de tais materiais, a questão persiste, e não se apresenta como novo o que já motivou, inclusive, posicionamento do poder judiciário a respeito, a exemplo do enunciado do Superior Tribunal de Justiça, no exame do Resp 1075508, ocasião em que a decisão da Primeira Sessão, acompanhando o voto do relator, ministro Luiz Fux, entendeu que a aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, de acordo com o Decreto nº 4.544/02.

Em sua defesa junto àquele Tribunal, a empresa sustentou que a não aceitação do crédito violaria o Código Tributário Nacional (CTN) e a Lei n. 4.502/64, uma vez indiscutível seu direito a escriturar e manter os créditos decorrentes do IPI pago nas aquisições de bens destinados ao uso e consumo (materiais intermediários). Por fim, argumentou que a vedação ao crédito do IPI, quando da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e ao uso e consumo da empresa, acarreta majoração do imposto, o que viola o artigo 97 do CTN, já que não houve lei majorando este tributo.

Ao decidir, a Primeira Seção destacou que o Decreto nº 4.544/02 determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos na atividade de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

A Seção ressaltou, ainda, que se cuida de estabelecimento industrial que adquire produtos que não são consumidos no processo de industrialização, mas são componentes de maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final, razão pela qual não há direito ao creditamento.

No mesmo sentido posicionou-se o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ao apreciar a Apelação Cível nº 771227: AC 3574 SP 2002.03.99.003574-3 prolatou a seguinte decisão:

“TRIBUTÁRIO - IPI - CREDITAMENTO - MATERIAL INTERMEDIÁRIO CONSUMIDO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO - NÃO INTEGRAÇÃO AO PRODUTO FINAL - IMPOSSIBILIDADE.

1. O inciso II do parágrafo 3º do artigo 153 da Constituição da República dispõe que o IPI será não-cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

2. O princípio da não-cumulatividade tem como objetivo impedir a incidência sucessiva do tributo nas fases da produção de determinado bem, permitindo que seja descontado o valor pago na etapa anterior. Com isso, não haverá incidência de tributo sobre tributo, que ocorreria "em cascata" se o valor pago fosse integrado ao produto.

3. Não há possibilidade de creditamento do IPI nos termos do pedido da autora quanto aos materiais intermediários essenciais na linha de produção e que, mesmo não compondo o produto final, sofrem desgaste no processo produtivo.

4. Esses bens são aqueles destinados à manutenção das atividades da empresa e não compõem a sequência da cadeia produtiva nem o produto final, razão pela qual não se pode falar em operação posterior a admitir o creditamento (artigo 179, IV, Lei 6.404/76).

5. O produto industrializado é aquele que passa por um processo de transf. agregação ou agrupamento de componentes, de modo que resulte produ. empregado no processo. Dessa forma, não se inserem os materiais intermei

que não integram o produto final, razão pela qual seus créditos também não podem ser escriturados pelo fato da autora se equiparar ao consumidor final”.

Assim, o entendimento relativo ao ICMS, tributo que a exemplo do IPI se apresenta como não cumulativo, guardando diversas semelhanças entre ambos, não poderia ser diferente.

Tendo em vista esta aceitação do crédito fiscal, ainda que sob certas condições, voltemos ao processo em si. A autuada, muito mais preocupada com a duração e vida útil de seus produtos dos quais manteve a apropriação do crédito fiscal, em suas intervenções no processo, a exemplo daquela de fls. 356 a 449 trouxe o seu fluxo de produção, inclusive com fotos, mas esqueceu-se do mais importante: informar a plena utilização dos produtos, que não se encontra explicitada nos fluxos apresentados, e mais: se os mesmos se consomem ou não, se integram ou não ao produto final, e se são afetados ou desgastados pelo contacto com a matéria-prima.

Falta, pois, a prova essencial e necessária, a fim de que o crédito possa ser mantido, e tal lacuna se mostra decisiva na decisão, vez que, apenas e tão-somente a empresa, que mais do que ninguém conhece o seu processo e a maneira como os produtos intervêm no processo produtivo, poderia trazer esta informação ao processo, o que, repito, não o fez.

Dessa maneira, entendo que a glosa dos créditos, tal como na autuação, deve ser mantida, pelos motivos acima expostos e, conseqüentemente, também mantida a exigência do imposto a título de diferença de alíquota, visto que decorrente da infração anterior, razão pela qual voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269568.0001/09-9, lavrado contra **ROBERT BOSCH LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.446.501,50**, 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 homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as): Valtércio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO: Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS