

**PROCESSO** - A. I. N° 207351.0022/07-0  
**RECORRENTE** - DAIRY PARTNERS AMÉRICAS MANUFATURING BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão JJF n° 0232-01/09  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**INTERNET** - 27/04/2012

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0111-11/12**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Devem ser excluídas da autuação as exigências relativas às mercadorias enquadradas como produtos intermediários, de acordo com os parâmetros firmados pelo Conselho Fazendário, ante a falta de regulamentação normativa específica sobre a matéria. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0232-01/09), que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, através do qual foram atribuídos ao sujeito passivo dois ilícitos tributários, a saber:

INFRAÇÃO 1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 45.108,13, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 2. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$10.615,09, acrescido da multa de 60%.

A JJF, em seu voto, esclareceu quais os materiais que são objeto da autuação: Data Show; Glicerina TC; Borracha Celeron; BV 15711 Catalo; Junta 6 9X10 5 Nylon; 2 4 MM; Branco secção especial; Transparência não tóxica; TC; Teste Kit 20 testes; Spectrus 0X 1201; Ventosa alimentadora; Hipoclorito sódio granel; Caustica liq; Ácido nítrico 53; Emulsion; Esfera Gachot Corp; Principal lona; Ácido acético glacial; Conexão SMS; Item 15; Carvão Ref. K32; Industrial 34; Cloro Bom 60 kg; Dianocid DN 2106; Witte; Boca de Inspeca; Secção Especial P Reg; Acrilicr TQ; Lado Rotor Borr; Mesclada TM único; Anel O D I 50 17 X W 5 33 MM; Branca P Tampa Scheff; VA03025 25kg KSHR; Anel O DI 37 89 X W 6 00MM; Especial; Rosca Inox 1 2; Anel O DI 42 52 X W 2 62MM; Mesclada TM único; Industrial 34; Axial do Conjunto; Dianodic DN 2106; Conexão SMS DIAM 2;Metanol P A; Anidro PO 15 kg; Anel O DI 120 24 X W 3 53 MM; 33 MM; F74B5B 85; 830 RPM8 730MAX.

Em seguida, asseverou que o processo foi convertido em diligência à ASTEC/CONSEF, a fim de que fosse verificada a efetiva utilização das mercadorias arroladas na autuação no processo industrial do autuado, cujo resultado foi apresentado pelo diligente através do Parecer ASTEC N° 046/2009, ao qual está anexada a relação fornecida pelo próprio autuado indicando participação dos produtos em seu processo produtivo (fls. 70 a 74).

Salientou que a admissibilidade do crédito fiscal pela legislação do ICMS do Estado da Bahia, não alcança os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos e ferramentais, por não terem a natureza de produtos intermediários, estando

amparada na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e Regulamento do ICMS/BA (aprovado pelo Decreto nº 6.284/97).

Afirmou que, nos termos do art. 93, inciso V, “b”, do RICMS/BA, material de uso e consumo é definido como *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).

Disse, ainda, que o mesmo artigo 93 acima referido, ao falar sobre a utilização de crédito fiscal estabelece no seu § 1º, I, 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: I - 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.*

Com base em tais premissas, concluiu que Data Show; Glicerina TC; Borracha Celeron; BV 15711 Catalo; Junta 6 9X10 5 Nylon; 2 4 MM; Branco secção especial; Transparência não tóxica; TC; Spectrus 0X 1201; Ventosa alimentadora; Hipoclorito sódio granel; Caustica liq; Ácido nítrico 53; Emulsion; Esfera Gachot Corp; Principal lona; Ácido acético glacial; Conexão SMS; Item 15; Carvão Ref. K32; Industrial 34; Cloro Bom 60 kg; Dianocid DN 2106; Witte; Boca de Inspeca; Secção Especial P Reg; Acrilicro TQ; Lado Rotor Borr; Mesclada TM único; Anel O DI 50 17 X W 5 33 MM; Branca P Tampa Scheff; VA03025 25kg KSHR; Anel O DI 37 89 X W 6 00MM; Especial; Rosca Inox 1 2; Anel O DI 42 52 X W 2 62MM; Mesclada TM único; Industrial 34; Axial do Conjunto; Dianodic DN 2106; Conexão SMS DIAM 2; Metanol P A; Anidro PO 15 kg; Anel O DI 120 24 X W 3 53 MM; 33 MM; F74B5B 85; 830 RPM8 730MAX, são ferramentais e/ou materiais não consumidos no processo de industrialização, não integrando o produto final fabricado.

Concluiu, também, que deve ser excluído da exigência fiscal, em decorrência da característica da atividade do autuado, no caso, produção de laticínios, o produto “test kit 20”, utilizado pela produção para pesquisa de análise de antibiótico no leite, por ter característica de produto intermediário, dentro da atividade do autuado.

Nesse contexto, com a exclusão dos valores referentes ao produto “test kit 20”, as infrações 1 e 2 foram julgadas parcialmente subsistentes nos valores de R\$ 44.698,10 e R\$ 10.029,32, respectivamente.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 100/103, aduzindo que, conforme ficou demonstrado na defesa e no laudo da diligência realizada em primeira instância, os materiais descritos nas notas fiscais relacionadas nos anexos que acompanham o Auto de Infração não são utilizados pela empresa como simples materiais de consumo próprio, mas são materiais intermediários, que se consomem no processo produtivo.

Aduz que, por material intermediário, entende-se aquele 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 caracterizam como sendo de uso e consumo. Portanto, para que se reconheça o direito de crédito, é necessária a demonstração de que seu uso seja essencial na obtenção do novo produto.

Acrescenta que se firmou o entendimento de que os materiais sujeitam-se a um desgaste contínuo, gradativo e progressivo, até que se tornem imprestáveis para o fim a que se destinam, ou seja, que cumpram as suas finalidades específicas no processo produtivo, não podendo ser recuperados e/ou restaurados de modo a possibilitar novo uso, motivo pelo qual é aceito o creditamento relativo aos materiais intermediários.

Afirma que os materiais intermediários são aqueles que se consomem em uma das fases do processo industrial, mantendo contato físico direto com o produto que se industrializa, caracterizando-se como tal pelo fato de perderem suas características originais, o que exige a substituição deles em períodos determinados de tempo em face de sua completa inutilização e/ou exaurimento.

Cita e transcreve entendimento da Consultoria Tributária da SEFAZ/SP, em resposta dada à Consulta nº 3.785, de 25.10.72, para sustentar que materiais intermediários são aqueles essenciais e empregados diretamente em uma das fases do processo produtivo, se consumindo integralmente, em vista do que não se prestam mais para os fins que lhe são próprios, circunstância essa que obriga a sua substituição por novos materiais que, igualmente, virão a ser substituídos oportunamente.

Conclui requerendo o cancelamento do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 125/127, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por entender que os produtos cuja tributação foi mantida pela Junta de Julgamento Fiscal são utilizados como peças de reposição, ferramentais ou empregados na conservação e limpeza de equipamentos, o que não permite o seu enquadramento como produto intermediário.

Transcreve Parecer exarado em outro Auto de Infração e conclui pelo Não Provimento do apelo.

Incluído o processo em pauta de julgamento, esta CJF entendeu pela conversão do feito em diligência à ASTEC, para que intimasse o sujeito passivo a apresentar a descrição minuciosa das mercadorias a seguir listadas, bem como a participação de cada uma delas no processo produtivo: BV 15711 CATALO; JUNTA 6 9 9X10 5 NYLON; SECCAO ESPECIAL; ACIDO NITRICO 53EMULSIONPRINCIPAL LONA; ITEM 15; CARVAO REF K 32; INDUSTRIAL 34; CLORO BOM 60 KG; DIANODIC DN 2106; SECCAO ESPECIAL P REG; ESPECIAL.

A ASTEC, em cumprimento da diligência determinada, apresentou o Parecer de fls. 132/135, do qual o sujeito passivo foi intimado, mas não se manifestou.

Às fls. 146, esta CJF determinou a realização de nova diligência à ASTEC, para que o diligente verificasse in loco e descrevesse minuciosamente qual a participação das mercadorias listadas às fls. 130 no processo produtivo da empresa.

A diligência foi cumprida pela ASTEC, conforme Parecer 112/2011, de fls. 151/154.

A PGE/PROFIS, por conduto do Parecer de fls. 162/164, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, ao argumento de que os produtos são utilizados, conforme relação fornecida pelo próprio contribuinte (fls. 70/75), como peças de reposição, ferramentas ou empregados na conservação e limpeza dos equipamentos, não permitindo o seu enquadramento como produtos intermediários.

## VOTO

Consoante relatado, a discussão travada no presente processo administrativo fiscal diz respeito à classificação das mercadorias objeto das infrações 1 e 2 como produtos intermediários ou como bens de uso e consumo do estabelecimento autuado, que tem por atividades principais a fabricação, transformação, beneficiamento, conservação distribuição comercial, importação e exportação de produtos alimentícios, substâncias utilizadas no fabrico de alimentos, produtos acabados, semi-acabados e matérias-primas alimentares e alimentos in natura, alimentos resfriados, refrigerados, congelados e supergaláxias, principalmente leite e seus derivados (contrato social - fl. 45).

Em se tratando de produtos intermediários, o art. 93, §1º, do RICMS, admite, expressamente, a utilização do crédito do imposto relativo às aquisições, não sendo devido, por outro lado, o pagamento do imposto por diferença entre as alíquotas interna e interestadual, consoante art. 5º, I, do mesmo regulamento. Se as mercadorias forem enquadradas como bens de uso e consumo,

entretanto, tanto é devida a glosa do crédito, como o sujeito passivo tem o dever de recolher o ICMS por diferença de alíquotas.

A dificuldade no exame da matéria está na ausência de critérios normativos ou científicos rígidos para a classificação do que seriam os produtos intermediários. Este Conselho de Fazenda, a despeito da deficiência normativa, tem se debruçado sobre o assunto, firmando alguns posicionamentos importantes para a solução dos litígios administrativos.

Em primeiro lugar, tem-se entendido que a mercadoria deve participar diretamente do processo produtivo da empresa, para que possa ser qualificada como produto intermediário. Além disso, é necessário que essa mesma mercadoria seja consumida em virtude dessa participação no processo produtivo, abandonando-se, contudo, a ideia de que esse consumo há de ocorrer instantaneamente ou num único ciclo de produção, pois esses dados nada revelam acerca da natureza do produto.

Um dado que pode auxiliar na conceituação do produto é o contato com as matérias-primas ou com os bens produzidos. Havendo esse contato, fica bastante evidente a participação da mercadoria no processo produtivo, apesar de não ser suficiente, sozinho, para definir o seu caráter de produto intermediário.

Pois bem, são essas as premissas que, atualmente, utilizamos para dissolver litígios administrativos como o ora analisado. E, transpondo tais premissas para o caso concreto, pode-se concluir que nem o autuante nem o sujeito passivo estão integralmente corretos em suas teses.

Da planilha de fls. 70/74, elaborada na diligência que foi realizada em primeira instância, em cotejo com as planilhas de fls. 134/135, 137/139 e 151/154, trazidas aos autos nas diligências posteriores, verifica-se que os seguintes produtos conferem direito a crédito, não se tratando, portanto, de bens de uso e consumo do estabelecimento, como considerou o autuante: **a) ÓLEO COMBUSTÍVEL 1<sup>a</sup> PLUS** (utilizado como combustível de caldeiras e fornos responsáveis pela produção de vapor e ar quente utilizados na fabricação de leite em pó); **b) CACAU CASCA** (combustível da caldeira para a produção de vapor utilizado na fabricação de leite em pó); **c) ENERGIA ELÉTRICA** (utilizada no funcionamento das máquinas); **d) HIPOCLORITO DE SÓDIO GRANEL** (usado no tratamento de água que abastece o processo produtivo e a fábrica em geral); **e) SODA CÁUSTICA LÍQUIDA** (utilizada para limpeza química da água das caldeiras, evitando corrosão, e limpeza dos evaporadores e circuitos por onde passam o leite); **f) INDUSTRIAL 34** (ácido clorídrico utilizado na desmineração da água para produção de vapor); **g) INSTANTÂNEO BR** (energia elétrica utilizada no funcionamento das máquinas). Esses itens representaram a exigência do imposto a seguir especificado:

Produto	Crédito Glosado (R\$)	ICMS - Difal (R\$)	Planilha
Hipoclorito de Sódio	505,91	722,72	fl. 10
Soda Cáustica	1.272,32	1.817,61	fl. 10
Industrial 34	1.035,30	0	fl. 14
Soda Cáustica	2.809,08	0	fl. 15
Soda Cáustica	3.320,86	0	fl. 18
Soda Cáustica	3.313,98	0	fl. 18
<b>TOTAIS</b>	<b>12.257,45</b>	<b>2.540,39</b>	

Como se pode ver da descrição da utilização desses produtos, eles participam diretamente do processo produtivo da empresa autuada, se consomem em virtude dessa participação e, na maioria dos casos, entram em contato com as matérias-primas ou com o produto final. Daí a conclusão por sua classificação enquanto produtos intermediários, consoante, inclusive já decidiu este Conselho no Acórdão CS nº 0030-21/09.

Vale registrar que as mercadorias **ÓLEO COMBUSTÍVEL 1<sup>a</sup> PLUS, CACAU CASCA e ENERGIA ELÉTRICA**, não obstante tenham sido citadas no demonstrativo inicial elaborado pelo auente, não geraram a cobrança de imposto do sujeito passivo.

Quanto às demais mercadorias, consoante se deflui dos resultados das duas diligências realizadas no curso do processo administrativo fiscal, tratam-se, de fato, de bens de uso e consumo do estabelecimento ou de peças e partes de maquinários, materiais que, a teor dos dispositivos adrede mencionados, não conferem direito a crédito de ICMS, bem como ensejam o pagamento do imposto a título de diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão de Primeira Instância, reduzindo a autuação para os seguintes valores: Infração 1 - R\$32.440,65 e Infração 2 - 7.488,93, conforme o demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO							
Seq.	D. Ocorrência	D. Vencimento	Alíq. (%)	Débito	Valor Julgado-JJF	Valor Julgado-CJF	Multa (%)
1	31/01/2006	09/01/2007	17	75,41	75,41	75,41	60
1	28/02/2006	09/03/2006	17	460,02	460,02	460,02	60
1	31/03/2006	09/04/2006	17	3.431,16	3.305,51	1.527,28	60
1	30/04/2006	09/05/2006	17	12.411,85	12.411,85	12.411,85	60
1	31/05/2006	09/06/2006	17	5.629,71	5.629,71	4.594,41	60
1	30/06/2006	09/07/2006	17	3.072,58	2.999,27	190,19	60
1	31/07/2006	09/08/2006	17	945,00	872,78	872,78	60
1	31/08/2006	09/09/2006	17	10.439,01	10.439,01	3.804,17	60
1	30/09/2006	09/10/2006	17	4.259,43	4.259,43	4.259,43	60
1	31/10/2006	09/11/2006	17	4.140,25	4.140,25	4.140,25	60
1	30/11/2006	09/12/2006	17	174,09	104,86	104,86	60
1	31/12/2006	09/01/2007	17	69,62	0,00	0,00	0
2	31/01/2006	09/02/2006	17	96,43	96,43	96,43	60
2	28/02/2006	09/03/2006	17	657,17	657,17	657,17	60
2	31/03/2006	09/04/2006	17	4.901,66	4.722,15	2.181,76	60
2	30/04/2006	09/05/2006	17	314,85	314,85	314,85	60
2	31/05/2006	09/06/2006	17	542,82	542,82	542,82	60
2	30/06/2006	09/07/2006	17	376,43	271,70	271,70	60
2	31/07/2006	09/08/2006	17	1.350,01	1.246,83	1.246,83	60
2	31/08/2006	09/09/2006	17	324,94	324,94	324,94	60
2	30/09/2006	09/10/2006	17	1.350,64	1.350,64	1.350,64	60
2	31/10/2006	09/11/2006	17	351,99	351,99	351,99	60
2	30/11/2006	09/12/2006	17	248,70	149,80	149,80	60
2	31/12/2006	09/01/2007	17	99,45	0,00	0,00	0
TOTAL				55.723,22	54.727,42	39.929,58	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> 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 207351.0022/07-0, lavrado contra **DAIRY PARTNERS AMÉRICAS MANUFATURING BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 39.929,58**, 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de abril de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FABIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS