

**A. I. Nº.** - 278996.0020/11-7  
**AUTUADO** - HUHTAMAKI FILMES BRASIL LTDA  
**AUTUANTES** MARIA DAS GRAÇAS FERREIRA BAQUEIRO e EDUARDO ANDRE MOREIRA  
TOSTA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** 05.07.2013

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO 0132-04/13

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. **a)** OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. **b)** OPERAÇÕES INTERNAS. Infrações elididas mediante comprovação por diligência fiscal da ASTEC, inclusive, tratar-se de aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem para produtos fabricados pelo autuado. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Infração elidida em parte mediante comprovação de a maioria das operações referir-se a aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem para produtos fabricados pelo autuado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2011, exige-se o valor de R\$19.055,40, pelo cometimento das seguintes infrações:

- 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento em operações interestaduais. Valor: R\$1.815,69. Período: fevereiro, maio, julho, outubro e novembro 2007, fevereiro a maio, agosto, outubro a dezembro 2008. Multa: 60%;
- 2 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Valor: R\$2.696,90. Período: fevereiro, maio, julho, outubro e novembro 2007, fevereiro a maio, agosto, outubro a dezembro 2008. Multa: 60%;
- 3 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento em operações internas. Valor: R\$14.542,81. Período: janeiro a dezembro 2007, janeiro, fevereiro, abril a dezembro 2008. Multa: 60%.

Na Defesa de fls. 31-50, transcrevendo as infrações, o autuado diz que os produtos cujos créditos foram glosados, conforme Anexos 01 a 03, foram: AD117, Resina adesiva poliuretânica, AO, CP, Fita Dupla Face, ColdSeal, Quarter Polymer, Resina PPPE, Cy laminação, Cimento, AM laminação, Papel miolo, E22936 Laca de corte, Composto Ad solução, Pasta laca, Pasta rubi, PT laminação, isopropanol, Pasta Rhodamine, Laca over, sucata de metal, solução externa FXGL, Chapas de papel ondulado, Pasta amarelo.

Diz que tais produtos consistem em insumos do seu processo produtivo que, produzindo embalagens plásticas necessita dos produtos citados para a impressão gráfica das embalagens contratadas, não servindo para uso e consumo do estabelecimento e, por isso, se creditou corretamente do ICMS, pelo que a autuação seria improcedente.

Fala que fabrica e comercializa (inclusive importando e exportando) artefatos plásticos (filmes técnicos) e de embalagens plásticas e que a confecção dos filmes e embalagens plásticas se dá pela mistura de resinas (polipropileno), aditivos e pigmentos, que são submetidos a altas temperaturas. O polímero fundido, proveniente de uma extrusora, é direcionado a bobinas, com calibres diferenciados, onde o material vai sendo resfriado até se formar o filme plano. O filme recebe outros tratamentos, medições e ajustes, até gerar o filme tratado que pode se apresentar na forma laminada (liso), tendo larga utilização no empacotamento automático de produtos industriais e, em especial, de alimentos – dada a barreira à umidade e o fechamento hermético que proporciona, fora a resistência da embalagem; bem como na forma de laminado impresso.

Segue informando que o processo pode se dar de uma até oito cores, em roto ou flexo, aplicando-se no processo de impressão, tintas, lacas e solventes, que serão necessários à obtenção do desenho definido pelo cliente. Nesta etapa, a impressão da arte gráfica nas peças se dá por flexografia. Informa que os documentos do Anexo 03 são amostras dos produtos que fabrica, onde se verifica a utilização de apenas uma cor ou de até oito cores. As embalagens são cortadas, acondicionadas em bobinas de PVC. Recebem embalagem (capa, papelete, miolo, papelão e etiquetas), tudo demonstrado no mapeamento constante do Anexo 02.

Reafirma que os produtos apontados no Auto Infração, tais como os de descrição AO; AB; AE; AP, etc, têm aplicação direta no processo produtivo, consistindo nos aditivos aplicados à resina que modificam as propriedades do polipropileno, tornando a mistura própria para a confecção dos filmes.

Aduz que outros constantes do Auto de Infração e entendidos como de uso e consumo, são tintas e pigmentos de diversas cores, resinas, lacas, compostos retardadores e aceleradores de secagem, necessários à confecção das embalagens, se integrando ao produto final.

Informa que a fiscalização foi além, glosando os créditos inclusive dos produtos adquiridos para a confecção das embalagens tais como tubos de papelão e PVC, etiquetas, e mesmo sobre os pallets utilizados para acondicionamento e transporte das embalagens e diz que eventual perícia demonstrará a aplicação dos produtos cujo crédito foi glosado.

Consigna que nas infrações 1 e 3 foi autuado por utilização indevida de crédito fiscal decorrente da aquisição de insumos (dentre eles: resina, fita dupla face, tinta, etc.) que os autuantes classificaram como materiais para uso e consumo com fundamento no art. 93, V, "b", do RICMS/BA, transcrito, mas, como já visto, os produtos são utilizados como insumos na confecção das embalagens que fabrica, cujo direito ao crédito fiscal pela aquisição é previsto no art. 93, I, "b", do RICMS/BA que também transcreve.

Transcreve excerto doutrinário, ementas de decisões judiciais e administrativas no seu interesse, para dizer que a questão se resume no entendimento diverso da matéria entre o Fisco e os contribuintes acerca da classificação dos produtos que ensejaram a autuação que, nesse caso, não pode prosperar diante da sua especificidade e essencialidade dos produtos que integram seu processo produtivo.

Diz que a Associação Brasileira de Embalagens obteve decisão favorável na ADI 4389 onde questionava a aplicação do art. 1º, caput, e §2º da LC 116/03, e o subitem 13.05 da lista anexa, que previa tributação pelo ISS das atividades de composição gráfica, fotocomposição, clichê, litografia e fotolitografia na fabricação de embalagens, afirmando que estes trabalhos gráficos consistem em mais uma etapa do processo produtivo, sendo, o material gráfico apenas insumos para a fabricação de outras mercadorias.

Destaca que na remota hipótese de ser impossível o creditamento fiscal, caberia tão somente o estorno do creditamento indevido.

Repete que a impressão gráfica nas embalagens constitui etapa do processo de produção, onde são consumidas e integradas ao produto final as tintas, solventes, lacas, resinas, etc., havendo

que ser reconhecido o direito ao crédito fiscal destes produtos, cancelando-se a autuação com a improcedência das infrações 1 e 3.

Quanto à infração 2 que se refere à DIFAL, diz que decorre da infração 1, sendo, portanto, também descabida, pois, sendo aquisição interestadual de insumos não incide ICMS por DIFAL. Tratando sobre a não-cumulatividade do ICMS transcreve o art. 155, incisos II, §2º, I, VII e VIII, da CF e diz que observada sob a égide destes dispositivos constitucionais, o recolhimento da DIFAL somente ocorre depois de apurado o seu valor por meio da conta-corrente fiscal, não havendo recolhimento de ICMS por DIFAL apurada na entrada de cada mercadoria, devendo, também, ser cancelada a infração 2, em especial, à vista da impropriedade da infração 1, que lhe deu causa.

Fazendo quesitos e indicando assistente técnico, requer “perícia técnica” por auditor da ASTEC para analisar seu processo produtivo no sentido de verificar que os produtos cujos créditos foram glosados são essenciais ao processo e se integram ao produto final que fabrica.

Conclui pedindo a improcedência da autuação.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 161-162. Dizem que defesa trata a autuação de forma genérica, abstrata, volumosa, com muitos anexos, mas sem abordar o conteúdo das infrações ou explicação sobre seu processo produtivo. Tampouco explica como os produtos objeto da autuação fazem parte da cadeia de industrialização, mas, falam que pelo que foi colocado pelo autuado, admitem que apenas alguns produtos (resina adesiva poliuretânica, fita dupla face, coldseal e resina PPPE) da infração 1 e 2 são, efetivamente, insumos para o processo produtivo da empresa e para a infração 3 admitem que apenas papel miolo (utilizado para embalagens), Pasta lacaC, Pasta rubi, Laca Over PrintFX Sunymax, Lacaover, Pasta Amarela83HR, Chapas de papel ondulado e Pasta Rhodamine são insumos.

Intimado da informação fiscal, o contribuinte se manifesta às fls. 166-176. Relacionando os 32 produtos adquiridos cujos créditos fiscais foram glosados pela fiscalização e destes destacando os 12 reconhecidos como insumos na informação fiscal, diz ter pedido a improcedência do AI porque: a) fabrica e comercializa artefatos plásticos e embalagens plásticas; b) todos os produtos que ensejaram a glosa do crédito de ICMS são utilizados no seu processo produtivo como insumos, conforme descrito e explicado na peça defensiva. Assim, logo salienta que cabia à fiscalização recalcular o débito abatendo o ICMS corretamente creditado pela aquisição dos produtos reconhecidos como insumos.

Sobre os argumentos dos autuantes de que teria juntado grande quantidade de documentos sem analisar, pormenorizar ou explicar o processo produtivo demonstrando como os produtos participam da cadeia produtiva, razões pelas quais faltariam elementos comprobatórios para caracterizar os produtos como insumo, diz que toda documentação anexada à defesa objetivou isso demonstrar e não procederia a alegação dos autuantes, pois pormenorizou e explicou seu processo produtivo em tópico específico da defesa (III – DO PROCESSO PRODUTIVO DA AUTUADA), mas, a despeito disso, novamente isso explica e especifica na manifestação.

Consigna que embora a fiscalização tenha reconhecido o caráter de insumo de parte dos produtos que ensejaram a autuação, deixou de fazê-lo com relação aos demais, entendendo que tintas, pigmentos de diversas cores, resinas, lacas, compostos e aditivos retardadores e aceleradores de secagem, papel miolo, laminado, sucata de metal, etc., seriam material de uso e consumo quando, na verdade, todos se incorporam ao produto final que fabrica (filmes e embalagens plásticas) e, por isso, seriam produtos intermediários geradores de crédito fiscal. Nesse sentido, transcreve ementas de decisões administrativas e reitera o pedido de “perícia” para demonstrar que tem direito a creditar-se do ICMS pela aquisição de todos os produtos.

Conforme pedido de fl. 207, em pauta suplementar, esta 4ª JJF decidiu converter o processo em diligência à ASTEC para as seguintes providências:

a) *In loco*, conferir o descritivo do processo produtivo informado pelo autuado nas suas manifestações defensivas (fls. 31-157 e 166-176), e ajustar o lançamento tributário excluindo as mercadorias adquiridas que atendam ao disposto no § 1º do art. 93 do RICMS/BA, ou seja, aos seguintes requisitos, cumulativamente:

- a.1) participação direta no processo produtivo da empresa;
- a.2) entram em contato direto com a matéria prima ou o produto fabricado;
- a.3) desgastam-se em decorrência do contato com a matéria-prima ou o produto produzido.

Observação: Não deverão ser excluídas as mercadorias adquiridas listadas nos demonstrativos das infrações que:

- 1) não fazem parte do processo produtivo;
- 2) conquanto sejam necessários ao processo produtivo, não entram em contato com a matéria-prima/produto produzido pelo contribuinte autuado.

Diante da instrução acima, se for o caso, produzir novos demonstrativos, inclusive o de débito, de eventual exigência tributária que reste devida.

Os demonstrativos deverão, também, ser gravados em mídia magnética e terem cópia entregue ao autuado junto com a do parecer da diligência, com indicação de prazo de 10 (dez) dias para, querendo, pronunciar.

Também os autuantes deverão ser cientificados do resultado da diligência.

Às fls. 211-214, cumprindo a diligência o auditor diligente presta informação fiscal dizendo que em visita ao estabelecimento, como pedido, verificou o processo produtivo e a utilização dos materiais nele utilizados e objetos deste AI. Confirma a fabricação de filmes plásticos para revestimento, embalagens de mercadorias e revestimento do gel absorvente de fraldas descartáveis. Fala que a confecção do produto final ocorre pela mistura de resinas plásticas com aditivos e pigmentos que passam por máquinas extrusoras, de onde sai o filme que é levado a bobinas para resfriamento e embalagem para venda. Diz que os materiais objeto da autuação se repetem no processo e assim os distribui:

MATERIA PRIMA – constituída de resinas plásticas; ADITIVOS – aditivos que são adicionados à matéria-prima com vistas à adaptação à qualidade requerida do produto final, tais como propriedades mecânicas e visuais. Incluem-se entre os aditivos os seguintes produtos: AD5177, AO, CP, Deslizante OleamidaMB2015, E22404Comosto Deslizante; FLEXOGRAFIA (parte da produção em que se imprime imagens visuais nos filmes) – nesta fase aplicam-se os produtos: Fita Dupla-Face, Resina Adesiva Poliuretânica, Cold Seal, Tintas, Aditivos para tintas (Isopraponol, Lacoover, Lacadecorterosunymax, Lacadecorte(SM), Lacadecorte(gl), Cipms421c, E22687GLSSunymaxrtvdprisma, E22936Lacadecorterosunymax, CompostoADSolução e SoluçãoExternaFXGL), Solventes (E22687GLSunymaxrtvdprisma, Lacadecorterosunymax), outros produtos relacionados (Papel miolo, Chapa de papel ondulado, Cimento e Sucata de metal).

Na conclusão diz que lhe foi possível constatar que além da matéria-prima, há itens que se agregam ao produto final, havendo inclusive em anexo (fl. 216), envelope com duas amostras dos filmes fabricados, um para embalagem e outro para fralda descartável, onde é possível apreciar o produto e verificar que a tinta e, por conseguinte, seus componentes (solventes e aditivos) não apenas entram em contato com o produto final, como a ele se agregam. As exceções são as chapas de papel ondulado e o papel miolo, que compõem a embalagem da mercadoria produzida, o cimento utilizado em obras civis e a sucata de metal, em que não lhe foi possível identificar a utilidade.

Ressalta não ter feito novos demonstrativos pelo fato que a avaliação insere no item 1 da parte “DO PEDIDO” da sua informação, por entender envolver matéria de interpretação de mérito.

Instado a se manifestar sobre a diligência o autuado se manifesta às fls. 221-229. Relata os fatos processuais, inclusive resumo do parecer da ASTEC, dizendo que se manifesta no intuito de complementar o citado parecer, pois embora o diligente não tenha elaborado novos demonstrativos como pedidos, dele resta patente que dos itens objeto da autuação, apenas cimento e sucata de metal foram entendidos como não participantes do seu processo produtivo, pois os demais se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e, portanto, merecem exclusão do lançamento tributário. Discorda do auditor diligente quanto à não elaboração dos novos demonstrativos excluindo itens, pois o Julgador Relator lhe forneceu os parâmetros para tanto.

Dizendo que para efeito de crédito de ICMS há que ver a especificidade do processo produtivo do contribuinte, pois o que é produto intermediário para um, pode não ser para outro, sendo justamente esse o motivo da diligência fiscal, concorda restar devido apenas os valores relativos ao CIMENTO e a SUCATA DE METAL que não restam enquadrados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Conclui que embora o parecer da ASTEC não tenha cumprido na íntegra o que foi pedido, em prestígio aos princípios da eficiência, celeridade processual e verdade material destaca que o mesmo pode ser aproveitado para julgamento da lide, motivo pelo qual requer a exclusão da autuação os produtos reconhecidos na informação fiscal dos autuantes e os indicados na diligência da ASTEC como integrados ao produto final no processo produtivo e os relativos à embalagem do produto final.

À fl. 231, um dos autuantes apõe ciência do resultado da diligência e ratifica a informação fiscal já prestada.

## VOTO

Compulsando os autos, observo que o procedimento fiscal cumpriu o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39, 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF, bem como o processo se conforma nos artigos 12, 16 e 22 do mesmo regulamento. As infrações estão claramente descritas, foram corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos contidos nos autos (Infração 01: fls. 11-13; Infração 2: fls. 14-16; Infração 3: fls. 17-25, cujas cópias foram entregues ao contribuinte - recibo nos demonstrativos). Elas estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator. O contribuinte exerceu o direito de ampla defesa e contraditório demonstrando pleno conhecimento dos fatos arrolados no auto de infração. Não constatando vício no lançamento tributário de ofício, passo a analisar o mérito da autuação.

Como acima relatado, as infrações 1 e 3 se referem a crédito fiscal decorrente de aquisição de mercadorias que a fiscalização glosou por indevido porque o entendeu proveniente de aquisições destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, sendo a 01 em operações interestaduais e a 03 em operações internas e a infração 2 trata da exigência do ICMS por diferença entre as alíquotas internas e interestaduais das mercadorias de que trata a infração 1.

O contribuinte impugnou o lançamento dizendo ter corretamente se creditado do ICMS destacado nos documentos fiscais por tratar de insumos (AD117, Resina adesiva poliuteranica, AO, CP, Fita Dupla Face, ColdSeal, Quarter Polymer, Resina PPPE, Cy laminação, Cimento, AM laminação, Papel miolo, E22936 Laca de corte, Composto Ad solução, Pasta laca, Pasta rubi, PT laminação, isopropanol, Pasta Rhodamine, Laca over, sucata de metal, solução externa FXGL, Chapas de papel ondulado, Pasta amarelo) utilizados no processo produtivo das mercadorias que fabrica, quais sejam, os artefatos plásticos (filmes técnicos) e embalagens plásticas e que, por consequência, a infração 2 também seria improcedente porque não há ICMS por DIFAL na aquisição de insumos industriais.

À sua vez, mesmo sem refazer o levantamento fiscal ajustando os valores que ainda entendiam devidos, por ocasião da informação fiscal os autuantes admitiram que dos produtos objeto da autuação, alguns (resina adesiva poliuretânica, fita dupla face, coldseal e resina PPPE) da

infração 1 e 2 são, efetivamente, insumos para o processo produtivo da empresa e para a infração 3 admitem apenas papel miolo (utilizado para embalagens), Pasta lacaC, Pasta rubi, Laca Over PrintFX Sunymax, Lacaover, Pasta Amarela83HR, Chapas de papel ondulado e Pasta Rhodamine como insumos.

Ponderando as alegações de defesa e acusação, na instrução processual, oferecendo parâmetros legais, o PAF foi convertido em diligência à ASTEC para *In loco*, conferir o descritivo do processo produtivo informado pelo autuado nas suas manifestações defensivas (fls. 31-157 e 166-176), e ajustar o lançamento tributário excluindo as mercadorias adquiridas que atendessem ao disposto no § 1º do art. 93 do RICMS/BA (a.1) participação direta no processo produtivo da empresa; a.2) entram em contato direto com a matéria-prima ou o produto fabricado; a.3) desgastam-se em decorrência do contato com a matéria-prima ou o produto produzido, observando que não deveriam ser excluídas as mercadorias adquiridas listadas nos demonstrativos das infrações que: não fazem parte do processo produtivo; conquanto sejam necessários ao processo produtivo, não entram em contato com a matéria-prima/produto produzido pelo contribuinte autuado.

Conforme acima relatado, no parecer de fls. 211-214, embora também não refazendo os demonstrativos das infrações, à vista do processo produtivo o auditor diligente, com exceção do cimento e sucata de metal confirmou a utilização dos materiais na fabricação dos produtos finais (filmes plásticos para revestimento, embalagens de mercadorias e revestimento do gel absorvente de fraldas descartáveis), como explanado pelo Impugnante em suas manifestações processuais, separando os itens na seguinte forma: MATERIA PRIMA – constituída de resinas plásticas; ADITIVOS – aditivos que são adicionados à matéria-prima com vistas à adaptação à qualidade requerida do produto final, tais como propriedades mecânicas e visuais, incluindo-se entre os aditivos os seguintes produtos: AD5177, AO, CP, Deslizante OleamidaMB2015, E22404Composto Deslizante; FLEXOGRAFIA (parte da produção em que se imprime imagens visuais nos filmes) – nesta fase aplicam-se os produtos: Fita Dupla-Face, Resina Adesiva Poliuretânica, Cold Seal, Tintas, Aditivos para tintas (Isopraponol, Lacoover, Lacadecorterosunymax, Lacadecorte(SM), Lacadecorte(gl), Cipms421c, E22687GLSSunymaxrtvdprisma, E22936Lacadecorterosunymax, CompostoADSolução e SoluçãoExternaFXGL), Solventes (E22687GLSunymaxrtvdprisma, Lacadecorterosunymax), outros produtos relacionados (Papel miolo, Chapa de papel ondulado, Cimento e Sucata de metal). Além disso, constatou itens que entram em contato e se agregam ao produto final, como tinta e, por conseguinte, seus componentes (solventes e aditivos).

Assim, tendo em vista o direito ao crédito fiscal nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização (RICMS/BA: art. 93, I, “b”), das mercadorias objeto da autuação, apenas devem ser mantidas o cimento e a sucata de metal. Consequentemente, por não constarem dos demonstrativos das infrações 1 e 2 (fls. 11-13 e 14-16), tenho essas como improcedentes.

Conforme demonstrativo de fls. 17-25 da infração 3, corretamente foi glosado por uso indevido o ICMS destacado em notas fiscais de aquisição de cimento e sucata de metal que, de acordo com a vistoria da diligência fiscal deferida e reconhecimento pelo Impugnante, na participam do processo produtivo de mercadorias fabricadas pelo estabelecimento industrial autuado. Assim, pelo cometimento parcial da infração 3, do valor original exigido (R\$ 14.542,81) resta subsistente apenas **R\$ 318,24**, conforme demonstrativo de débito abaixo:

Data ocorr	Data Vcto	Base Cál	Aliq %	Multa	ICMS
30/04/2007	09/05/2007	1.827,00	17	60	310,59
30/04/2008	09/05/2008	15,00	17	60	2,55
31/10/2008	09/11/2008	30,00	17	60	5,10
Total					<b>318,24</b>

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, em face da improcedência das infrações 1 e 2 e o ajuste efetuado no valor exigido pela infração 3.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278996.0020/11-7**, lavrado contra **HUHTAMAKI FILMES BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$318.24**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso VII, “a”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR