

**A. I. N °** - 206888.0004/11-8  
**AUTUADO** - PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ OLIVEIRA DE ARAÚJO  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**INTERNET** - 12/11/2013

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0182-05/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Infração reconhecida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. As facas de corte aqui utilizadas poderiam se consumir ao fim de um ciclo, a depender da sua qualidade de fabricação ou do número de horas ininterruptas de trabalho, ou ainda do comprimento do material de embalagem fornecido à linha de produção. Assim, me parece que o critério da instantaneidade e do ciclo unitário está equivocado, e portanto, as facas de corte e entalhe, se enquadram como materiais de uso intermediário na produção de embalagens. Este Conselho de Fazenda, em julgamentos nas suas Câmaras, portanto em segunda instância, têm admitido que facas de corte utilizadas em processo industrial, a exemplo das utilizadas na fabricação de celulose, são produtos intermediários com direito ao crédito fiscal e não se enquadram materiais de uso e consumo. Infração procedente em parte. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. A infração 3 é inteiramente decorrente do crédito indevido pelas aquisições das facas de corte, sendo por conseguinte totalmente excluída do lançamento tributário pelas razões já amplamente expostas na infração 2. Infração improcedente. 4. ALÍQUOTA. OPERAÇÕES COM EMPRESAS DE REGIME NORMAL COMO SE FOSSEM DO SIMPLES NACIONAL. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 7%, EM VEZ DE 17%. A infração 4 foi corrigida pelo impugnante, que acolheu com acerto, as provas que demonstram vícios materiais nos arquivos SINTEGRA quanto à base de cálculo atribuída às vendas para empresas do SIMPLES NACIONAL, a exemplo da Nota Fiscal nº 1.527, à fl. 82/83 que demonstra que o valor da operação inserido no arquivo magnético, difere do valor da nota fiscal impressa. Infração procedente em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado em 30/12/2011 e faz lançamento de ICMS e multa formal no valor total de R\$129.176,12, conforme infrações a seguir:

- 1 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo lançada uma multa de 10% sobre o valor contábil, no valor total de R\$9.797,66.
- 2 – Deixou de recolher o ICMS decorrente das diferenças de alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, sendo lançado imposto no valor de R\$14.233,90, acrescido de multa de 60%.
- 3 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo lançado ICMS no valor de R\$2.796,35, acrescido da multa de 60%.
- 4 – Recolheu a menos o ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Efetuou vendas a contribuintes inscritos na condição NORMAL, com conta corrente fiscal, e aplicou alíquota de 7%, sendo lançado imposto no valor total de R\$102.348,21, acrescido da multa de 60%.

Às fls. 73/84, o autuado apresenta defesa, quando revela não ter interesse em questionar a matéria da infração nº 1, reconhecendo-a como procedente, mas impugna totalmente a infração nº 3, e parte dos itens que relaciona como matéria controversa na infração nº 2. Também reconhece parcialmente a infração nº 4, em virtude de alegados erros na geração dos arquivos magnéticos, que ficarão demonstrados ao longo da impugnação.

Em sua defesa quanto ao crédito indevido, arguiu que existe uma lacuna nos conceitos de determinados institutos, pois a legislação do ICMS não contempla de forma cristalina a definição do que seria material de uso e consumo, e também de produto intermediário, na cadeia de produção industrial da impugnante.

Assim, vem impugnar a infração nº 2 em parte, e a totalidade da infração nº 3, cujos produtos nunca poderiam ser caracterizados como de uso e consumo, porque estão estritamente vinculados ao processo de industrialização, haja vista que sem as facas, o produto final não existiria e de acordo com perícia técnica anexada à impugnação, as mesmas se desgastam ao longo do processo de industrialização. Apresenta detalhada descrição do que considera ser material de uso e consumo, e também de produtos intermediários.

Aduz que somente essa interpretação pode ser admitida como sendo compatível com as disposições da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional - CTN. Isto porque, ao disporem sobre o direito de crédito em razão de operações anteriores, o texto constitucional e o CTN não exigem que o produto intermediário se qualifique por outra característica, a não ser sua utilização no processo de industrialização. A exigência de que o material fosse consumido imediata e integralmente no processo de industrialização se traduzia em indevida restrição ao conceito de insumo. Que tal limitação não encontra amparo nem na Constituição Federal, nem no Código Tributário Nacional. Isto porque, todas as disposições legais e constitucionais se referiam, indiscriminadamente, ao crédito decorrente de operações anteriores.

Acrescenta que a definição de produto intermediário que se desgasta “direta e imediatamente” no processo de industrialização não deve prosperar, primeiro porque se confundiria com o conceito dos insumos, e segundo, vale citar a regra hermenêutica de que na ausência de restrições contidas na norma jurídica, não cabe ao intérprete fazê-las. Que deve ser assegurado à impugnante o direito de se creditar em razão da aquisição de quaisquer produtos intermediários consumidos no processo de industrialização.

Que na infração 2, em parte, e na infração 3, em sua totalidade, as facas foram apontadas como bens de uso e consumo, pelo que discorda, e consoante perícia técnica e todo o escopo legal, afirma que são produtos intermediários.

Alega que as facas, em sua essência, são produtos de extrema importância na cadeia de industrialização, pois sem as facas, o produto final (caixa de papelão), não irá existir. Para tanto

anexa laudo pericial contendo especificação do produto, objetivo, característica, durabilidade, aplicação e finalidade dos produtos autuados como de uso e consumo pelo fisco.

Quanto à infração 4, aduz que operou vendas para empresas que considerava serem enquadradas como SIMPLES NACIONAL. No entanto, em razão da limitação de documentos que pudessem contraditar as alegações do fisco sobre o enquadramento das empresas à época, aponta somente os vícios de lançamento na geração das informações eletrônicas (SINTEGRA).

Que com as mudanças ocorridas no Regulamento do ICMS, por meio do Convênio ICMS 57/95, as informações relativas às operações de entrada e saída de mercadorias do estabelecimento, passaram a ser enviadas de forma eletrônica; foi criado programa próprio para geração dessas informações, e em dezembro de 2011, detectou-se que o programa estava executando erros na geração dos arquivos magnéticos encaminhados para a SEFAZ, e entre as variedades de erros aponta-se o lançamento de valores de uma nota fiscal em outra, consoante se vislumbra em planilha anexa (doc. 12).

Pede que seja julgado parcialmente procedente o auto de infração, em razão do enquadramento dos produtos impugnados como intermediários, ratificando o direito ao crédito fiscal; reconhece integralmente a infração 1 e partes das infrações 2 e 3, e que o valor final do auto seja reformado, consoante valores da planilha e cópias de notas fiscais em anexo à impugnação.

O autuante apresenta informação fiscal às fls. 156/160, quando justifica que a empresa autuada adquiriu em outras unidades da federação, mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, e não fez o recolhimento do ICMS devido incidente sobre tais operações, conforme previsto na legislação específica, além de ainda creditar-se indevidamente do ICMS destacado nas notas fiscais de compras, conforme consta no demonstrativo de débito e planilhas anexas, referente aos exercícios de 2008 e 2009, no valor total de R\$2.796,35.

Que na infração 3, lançou ICMS no valor de R\$2.796,35 em virtude do contribuinte ter se aproveitado de créditos indevidos, destacados em notas fiscais de aquisições de materiais destinadas a uso e consumo do estabelecimento; que de fato, as facas consideradas como materiais de uso e consumo, não poderiam ter sido lançadas como produtos intermediários, pois não integram o produto final produzido pelo contribuinte, e não foram consumidas integralmente e de uma só vez no processo de industrialização.

Pede a desconsideração da perícia técnica, pois além de não constar a qualificação profissional do profissional que os assinam na forma prevista em legislação específica, possivelmente pertence ao quadro de funcionários da empresa autuada, condição que lhe retira a necessária independência para assinar os laudos apresentados.

Quanto à infração 4, diz que o lançamento de R\$102.348,21, foi feito a título de diferenças de ICMS em virtude de erro na alíquota nas vendas efetuadas a contribuintes com inscrições irregulares, ou vendas a contribuintes inscritos como normal, com a concessão do benefício destinado a contribuintes inscritos como micro empresas ou empresas de pequeno porte, do SIMPLES NACIONAL, mas reconhece que os arquivos magnéticos foram elaborados com erros que restaram comprovados, conforme atestam documentos às folhas de números 113 e 118. Após as correções efetuadas, à vista dos documentos anexados ao auto de infração, o débito apurado em relação ao exercício de 2008 foi reduzido para R\$6.828,85 e o débito de 2009 foi reduzido para R\$7.599,66, perfazendo uma importância total de R\$14.428,51.

Assim, pede que o demonstrativo de débito do auto de infração seja reconsiderado pelo CONSEF, para que se ajuste aos valores apontados na informação fiscal. Apresenta demonstrativo às fls. 161/162 com valor total de R\$41.265,43.

À fl. 165, o contribuinte foi intimado a se pronunciar no prazo de dez (10) dias acerca das alterações efetuadas na informação fiscal, mas não se manifestou. Às fls. 172/173, há pedido de diligência da 4ª JJF, em pauta suplementar do dia 18/10/2012, para que, nas infrações 2 e 3, o

autuante elaborasse demonstrativo retirando os valores decorrentes das facas para corte, entalhes e acabamentos das embalagens e em relação à infração 4, apresentar o demonstrativo analítico com as devidas correções, considerando cada nota fiscal e os lançamentos efetuados.

Cumprida a diligência às fls. 176/178 o autuante atende o solicitado, e reduz o valor da infração 2. Diz que a infração 3 fica extinta após a diligência, porque decorreu totalmente das facas para corte. Intimado a se manifestar às fls. 181, o impugnante silencia. Às fls. 168/169 há demonstrativo de pagamento do SIGAT, no valor histórico total de R\$33.273,90.

## VOTO

O impugnante reconhece inicialmente a procedência total da infração 1, fazendo parte da lide as infrações 2, 3 e 4. A parte contestada da infração 2 decorre da cobrança de diferença de alíquotas referente às facas de corte, que por sua vez, repercute na integralidade da infração 3, em decorrência desta ser totalmente proveniente da utilização indevida do crédito nas aquisições das facas. O impugnante reconhece parcialmente a infração 2, originadas de outros materiais que considera que foram realmente adquiridos para uso e consumo, e parcialmente a infração 4, uma vez que sejam corrigidos os erros dos arquivos magnéticos.

Os argumentos levantados pelo autuante e contrários ao aproveitamento do laudo técnico não se sustentam, pois basta a descrição da aplicação das facas no processo, para se alcançar o entendimento necessário ao julgamento. A opinião do perito acerca das facas, se são ou não produtos intermediários, é irrelevante para a formação da convicção deste julgador, bastando para tal, a descrição da função, e quanto a isto não há controvérsias pois são mesmo utilizadas no corte das embalagens. Assim, passaremos ao julgamento questão dos produtos intermediários, que envolve as infrações 2 e 3, relativamente às facas de corte e entalhe de embalagens.

A utilização de facas de corte, seja na fabricação de celulose, na fabricação de embalagens ou no corte de matérias primas diversas, tem sido objeto de julgamentos contraditórios neste Conselho de Fazenda, mesmo em tempos recentes, devido ao conceito indeterminado de produto intermediário, tendo sido utilizado inúmeras vezes no fundamento dos votos que acolheram o lançamento, a mesma argumentação que o autuante expôs em sua informação fiscal, a de que *as facas não integram o produto final e não foram consumidas integralmente e de uma só vez no processo de industrialização*.

Tal entendimento foi extraído do Parecer Normativo nº 1/81, e que até em dias atuais, tem sido aplicado neste Conselho. Este parecer considerava produto intermediário, o material que atendesse às seguintes condições: integrasse o produto final, ou que fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao fim de cada ciclo da operação.

Pode se visualizar que a aplicação desta premissa, nitidamente poderia resultar numa discriminação entre contribuintes, a depender do seu avanço tecnológico ou da qualidade dos produtos adquiridos, ou ainda do tipo de processo utilizado; desse modo, aquela condição imposta poderia acabar servindo ao conceito de produto intermediário para um contribuinte e não servindo para outro, mesmo com processos produtivos similares e com o mesmo produto final.

Vejamos, a título de exemplo, como forma didática de esclarecer o equívoco daquele parecer do já longínquo ano de 1981, o caso das brocas utilizadas para perfuração de rochas em pedreiras, motivo de diversos julgamentos controversos neste Conselho. Imaginemos que uma broca se consome após a perfuração de 50 metros de rocha contínua, em uma pedreira que trabalha diuturnamente, e assim, é totalmente consumida em 24h, em um único ciclo de perfuração.

Enquanto isto, uma outra pedreira produz material idêntico, mas por ter turno de trabalho de apenas 8h/dia, tenha que repetir o processo por 3 dias seguidos para que se conclua o desgaste total da broca, ou então, em se tratando de rochas de mesmo comprimento em ambas pedreiras,

em função da qualidade da broca ou da dureza da rocha, este processo provoque desgaste integral após um único processo em uma das pedreiras e um desgaste parcial na outra, exigindo a repetição do ciclo de perfuração.

Ao utilizar-se do Parecer nº 01/81, estaria o fisco punindo a pedreira que utilizasse brocas de qualidade superior e que poderia repetir o processo várias vezes, ou então, em havendo mesma qualidade das brocas e mesmo grau de dureza, uma rocha perfurada em uma pedreira sendo de tamanho muito superior à rocha de uma outra, implicaria em número de ciclos diferentes de operações, para que ocorresse o desgaste total, criando distorção no tratamento tributário de contribuintes em idênticas condições quanto ao modo de fabricação do seu produto final.

Por analogia, as facas de corte aqui utilizadas poderiam se consumir ao fim de um ciclo, a depender da sua qualidade de fabricação ou do número de horas ininterruptas de trabalho, ou ainda do comprimento do material de embalagem fornecido à linha de produção para corte. Assim, me parece que o critério da instantaneidade e do ciclo unitário está equivocado, pois fica associado a inúmeros fatores de variação, que impossibilitam uma linearidade em sua concepção.

Quando afirmo que tal parecer encontra-se superado, não o digo por mera convicção de lógica hermenêutica ou de dogmática jurídica, mas porque o Parecer nº 01/81, ao que parece, baseou-se no antigo Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 70.162/72 que, quanto à utilização do crédito fiscal, estabelecia a seguinte condição:

*Art. 32 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se do imposto;*

*I - Relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, importados ou de fabricação acional, recebidos para emprego na industrialização de produtos tributados, por estabelecimento industrial ou pelo estabelecimento a que se refere o inciso III do § 1º do artigo 3º, compreendidos, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, imediata e integralmente, no processo de industrialização;*

Acredito que o legislador, percebendo a limitação imposta pelas razões já aduzidas anteriormente, que levava a discriminação de contribuintes com idêntico processo produtivo, retirou este pré-requisito no Regulamento do IPI de 2002, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002:

*"Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:*

*I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;"* (grifo nosso)

Por fim, o atual Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010, também repete os termos do Regulamento anterior.

*Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:*

*I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;* (grifo nosso)

Assim, fica claro, pelo Regulamento do IPI, que não há mais a condição necessária do produto intermediário ser consumido de forma instantânea e em único ciclo, ficando derrogado o principal fundamento do Parecer 01/81.

Estas restrições também não constam na Lei complementar nº 87/96, nem na Lei nº 7.014/96, nem no RICMS/97 vigente à época dos fatos em lide, nem no atual Regulamento, aprovado pelo Decreto 13.780/12. Assim, utilização dos créditos fiscais à época dos fatos geradores, está regulamentada no § 1º do art. 93, do citado RICMS/BA 97, conforme transcrição abaixo, *in verbis*:

*"§ 1º. 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;*

*II - as operações ou prestações subseqüentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.*

A alínea “a” estabelece uma premissa (estar vinculado à comercialização, industrialização, etc.) seguida de duas condicionantes – alínea “b” (consumidos no processo) ou alínea “c” (integrar o produto final) não havendo que se exigir a dupla condição, ou seja, ser consumido e integrar o produto final, já que as duas alíneas estão interligadas pela conjunção alternativa “ou”.

Os produtos intermediários estão alocados no entendimento das alíneas “a” e “b”, sem que a lei faça qualquer restrição quanto ao necessário consumo imediato, ou que o produto seja totalmente consumido ao fim de cada ciclo operacional. A este respeito, vejamos o que diz as recentes decisões no âmbito do STJ:

*STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL AgRg no AREsp 142263 MG 2012/0021774-3 (STJ) Data de publicação: 26/02/2013*

*Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20 , § 1º , DA LC 87 /96.1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ02/03/2007.2. A Lei Complementar 87 /96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de elessão utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.3. Agravo regimental não provido. Recurso especial provido. (grifo nosso)*

*STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL AgRg no REsp 834303 SP 2005/0212011-5 (STJ) Data de publicação: 09/10/2009*

*Ementa: TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. PERÍODO ANTERIOR À LC 87 /1996. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. 1. Hipótese em que o Tribunal de origem admitiu o creditamento de ICMS relativo a determinados produtos adquiridos pela contribuinte, pois haveria "rápido desgaste (e rápido desgaste equivale a consumação), ocorrido dentro de uma safra" (fl. 1113). 2. No período anterior à LC 87 /1996, as empresas somente podiam aproveitar créditos de ICMS relativos a insumos imediatamente consumidos no processo industrial que se incorporassem ao produto final. Precedentes do STJ. 3. Agravo Regimental não provido. (grifo nosso)*

Fica evidenciado que o entendimento, no que diz respeito ao ICMS, quanto ao consumo imediato e também a necessidade de incorporação ao produto final, era decorrente da legislação anterior à Lei Complementar nº 87/96, cujo tema é tratado no artigo abaixo reproduzido:

*Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:*

*I – (...);*

*II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;*

Assim posto, deve o julgador, em cada lide, averiguar se o produto cumpre o estabelecido no art. 32, II, da LC 87/96, ou seja, se foi integrado ou consumido no processo produtivo. De acordo com o Dicionário Houaiss, “consumir”, sendo verbo transitivo, é “fazer uso de; gastar, utilizar, empregar”, devendo-se diferenciar daqueles itens que vulgarmente podem ser considerados como “consumidos”, mas em verdade se desgastam pelo tempo de uso e claramente se apresentam como peças de reposição ou manutenção das máquinas utilizadas na produção.

Se o legislador quisesse ser abrangente a ponto de incluir todo e qualquer material relacionado ao processo, em vez de dizer “*mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção*”, diria simplesmente “*mercadorias adquiridas para utilização no processo de produção*” e não restringiria à integração ou consumo. No entanto, a lei não fez qualquer restrição quanto ao consumo imediato ou em único ciclo conforme alegado pelo autuante.

Infelizmente, às vezes é extremamente tênue a linha que separa um material de uso e consumo, daquele cuja vida útil se esvai pelo tempo de uso, obrigando a sua reposição para perfeito funcionamento das máquinas de produção, e não podemos linearizar a definição de produtos intermediários e muito menos enumerá-los, tamanha a diversidade de processos industriais, onde o mesmo produto pode ser intermediário em um processo num caso e não ser em outro, mas poderíamos estabelecer as seguintes premissas na identificação de um produto intermediário, de forma concomitante:

- Pela sua essencialidade, ou seja, é imprescindível à produção industrial;
- Não faz parte do ativo da empresa;
- Não se constitui numa mera peça de reposição em virtude do desgaste dos equipamentos envolvidos na produção;
- Entra em contato direto com a matéria prima e nesse contato se consome integralmente ou parcialmente, de forma que venha a perder as suas propriedades físico-químicas, restando danificadas e impróprias ao uso ou consumo;
- O tempo de consumo necessariamente não é imediato ou restrito a um ciclo de produção, mas não poderá ser demasiadamente longo a ponto de se confundir com os itens de desgaste comum, inerentes às peças de reposição ou manutenção convencional.

Assim, por exemplo, considerando-se um fabricante de móveis de ferro ou aço tubulares, que compra tubos e placas de metal para corte, pintura e solda, para fabricação de mesas e cadeiras, o eletrodo de solda ao derreter, se integra ao produto final (mesas), não havendo dúvidas quanto ao crédito. A tinta igualmente se integra ao produto final e o maçarico utilizado na solda, por sua vez, é uma ferramenta do ativo e claramente não faz jus ao crédito, mas que dizer do acetileno utilizado no processo da soldagem? Este se dissipa durante a aplicação sobre o eletrodo, em virtude da queima, e não se integra ao produto final.

Assim, no caso acima, o acetileno atende a todos os pré-requisitos anteriormente citados – é essencial à produção; entra em contato direto com o produto fabricado; é notoriamente consumido no processo, tendo suas propriedades físico-químicas totalmente alteradas pela combustão; não integra o ativo; o tempo de consumo é relativamente rápido e não se confunde itens de manutenção já que não se presta a uma mera reposição, e portanto é um produto intermediário, com direito ao crédito.

No entanto, se fossemos aplicar o Parecer nº 01/81, certamente o tamanho do cilindro de acetileno influiria na aceitação, pois teria que se consumir integralmente um cilindro em cada processo de solda, para justificação do crédito, mas um cilindro grande que possibilitaria diversos ciclos de produção e seria excluído. O mesmo ocorreria com o tamanho e a qualidade do eletrodo.

Voltando ao caso concreto, as fotos do parecer técnico elaborado pela impugnante não deixam dúvidas que as facas se aplicam diretamente no corte da matéria prima, e se desgastam na

produção industrial em prazos que dificilmente ultrapassam 40 dias, a depender do ritmo de produção, sendo irrelevante se elas são capazes de cortar 6.000 metros contínuos de embalagens, ou se a produção, por razões operacionais, é interrompida a cada 1.000 metros cortados, ou a cada número determinado de horas, por motivos de fim de turno de trabalho ou manutenção das máquinas. Portanto, se enquadram como materiais de uso intermediário na produção de embalagens.

Diferente é o caso das esteiras transportadoras das embalagens no processo de corte – estas, em determinado momento sofrerão desgaste natural do uso, e serão substituídas, e embora estejam em contato com o produto final, não se consomem, na essência do termo utilizado pela lei, e portanto não são produtos intermediários e sim, peças de reposição. A sua troca, possivelmente, ocorre em intervalos superiores a um ano. Se fossem mesmo “consumidas” no processo, sua troca seria feita em curtos intervalos.

Este Conselho de Fazenda, em julgamentos nas suas Câmaras de Julgamento Fiscal, que julgam em segunda instância os recursos oriundos dos julgamentos das suas Juntas de Julgamento Fiscal de primeiro grau, têm admitido que facas de corte utilizadas em processo industrial, a exemplo do processo de fabricação de celulose, são produtos intermediários com direito ao crédito fiscal, e não materiais de uso e consumo, conforme se depreende do excerto abaixo, do ACÓRDÃO Nº 0407, da 2ª CJF, de 27/12/2011, cuja relatora foi a Conselheira Mônica Maria Roters:

*... apesar de o CONSEF, em outros julgamentos, ter considerado como de uso/consumo alguns itens arrolados na autuação, a exemplo, de inibidor de corrosão, facas circulares e contra faca, em Decisão datada de 31/08/2009 (Acórdão CS Nº 0030-21/09), a Câmara Superior deste Colegiado julgou improcedente a exigência fiscal quanto aos referidos produtos e outros, considerando-os intermediários no processo fabril do autuado, portanto, admissível a apropriação do crédito fiscal.*

*E este CONSEF, através do Acórdão CS Nº 0030-21/09 da Câmara Superior, firmou Decisão de que os produtos Amina Neutralizante, Inibidor de Corrosão, Ácido Cítrico, Fosfato Monossódico, Ácido Sulfâmico, Hipoclorito de Sódio, Antiespumante e Facas Circulares e Contra Faca em relação à atividade industrial do recorrente são produtos considerados intermediários, gerando direito ao crédito fiscal, conforme determinações do art. 93, I, “b”, do RICMS/BA.(grifo nosso)*

A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, também se pronunciou de maneira favorável às facas utilizadas no corte de processamento da celulose, conforme ACÓRDÃO CJF Nº 0318-11/11, da Relatora Sandra Urânia Andrade, cujo excerto segue abaixo, *in verbis*:

*Nenhuma diferença há entre a participação das pastilhas para torno e para fresa no processo industrial de usinagem das lâminas, facas e cones que são utilizados em processos produtivos com celulose, por exemplo, acerca dos quais este Conselho de Fazenda já reconheceu, por decisão da Câmara Superior, o direito ao crédito fiscal (Acórdão CS nº 0030-21/09).*

Acho interessante para o perfeito esclarecimento, trazer a lume, a fonte jurisprudencial dos dois Acórdãos acima citados, o ACÓRDÃO CS Nº 0030-21/09, da extinta Câmara Superior, que estabeleceu novo parâmetro de julgamento em casos similares, envolvendo facas utilizadas em cortes de produtos na linha de produção, cujo trecho fundamental, segue abaixo transcrito:

*...para que um produto seja considerado intermediário para fins de utilização do crédito fiscal, ele precisa ser indispensável ao processo produtivo e desgastar-se em decorrência de sua participação na elaboração do produto final, exigindo-se, via de regra, que o produto intermediário entre em contato com o produto final, não se integrando a ele por não se tratar de insumo.*

*Trazendo esses parâmetros para o caso concreto, cumpre analisar os produtos facas e contra-facas. A nobre Relatora, segundo se extrai do seu voto, os classificou como ferramentais utilizados no corte da madeira para transformá-la inicialmente em toras e, depois, em cavacos, ainda no pátio da empresa, “antes do processo industrial da celulose”. Afirmou, ainda, a Relatora, que, embora se desgastem ou se deteriore, tal fato não decorre imediatamente do processo de industrialização, mas, sim, em razão do término de sua vida útil.*

*Os argumentos utilizados no voto da relatora estão dissociados do entendimento atual firmado por este Conselho de Fazenda. Em primeiro lugar, merece registro que o processo de industrialização inicia-se com a transformação da matéria-prima e ele pode ocorrer dentro ou fora do estabelecimento comercial. No particular, o fato de as facas e contra-facas serem utilizadas ainda no pátio da empresa não significa que*



*estão fora do processo produtivo; na verdade, ao que tudo indica, esses produtos participam justamente da inauguração do processo produtivo, da primeira fase de transformação da madeira em celulosa.*

*Quanto ao desgaste, entendo equivocada o entendimento da ilustre relatora. Todo e qualquer produto, seja intermediário, ferramental ou de uso e consumo, sofre desgaste natural pela simples exposição ao ambiente atmosférico; ou seja, um dia, com ou sem uso, terá expirado a sua vida útil. No caso das facas e contra-facas esse desgaste não se dá pelo simples transcurso da vida útil alegada pela relatora, mas, sobretudo, pela sua participação no processo produtivo, pelo seu contato direto com a matéria-prima da celulose.*

*Além disso, não se pode negar que esses produtos são absolutamente indispensáveis para o processo produtivo, pois sem eles não seria possível ao sujeito passivo prosseguir nas demais etapas para a obtenção da celulose.*

*Nas circunstâncias, as facas e contra-facas não podem ser consideradas meros ferramentais; são legítimos produtos intermediários, devendo ser reconhecido o direito do contribuinte quanto à utilização dos créditos decorrentes das operações de entrada.*

Assim, baseado nas argumentações expostas e na jurisprudência deste Conselho, entendo que as facas de corte são produtos intermediários e acolho a impugnação parcial da infração 2, que passa a ter a seguinte configuração, após a exclusão das facas em diligência executada pelo próprio autuante, conforme demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO 2 APÓS ILIGÊNCIA

8,00	02.06.02.01	39.478,00	39.487,00	2.042,65	17,00	60,00	347,25
9,00	02.06.02.01	39.506,00	39.516,00	366,18	17,00	60,00	62,25
10,00	02.06.02.01	39.538,00	39.547,00	7.051,59	17,00	60,00	1.198,77
11,00	02.06.02.01	39.568,00	39.577,00	12.769,29	17,00	60,00	2.170,78
12,00	02.06.02.01	39.599,00	39.608,00	1.711,47	17,00	60,00	290,95
13,00	02.06.02.01	39.629,00	39.638,00	670,06	17,00	60,00	113,91
14,00	02.06.02.01	39.660,00	39.669,00	2.780,71	17,00	60,00	472,72
15,00	02.06.02.01	39.691,00	39.700,00	3.223,00	17,00	60,00	547,91
16,00	02.06.02.01	39.721,00	39.730,00	5.848,12	17,00	60,00	994,18
17,00	02.06.02.01	39.752,00	39.761,00	4.315,47	17,00	60,00	733,63
18,00	02.06.02.01	39.782,00	39.791,00	7.436,29	17,00	60,00	1.264,17
19,00	02.06.02.01	39.844,00	39.853,00	2.006,71	17,00	60,00	341,14
20,00	02.06.02.01	39.903,00	39.912,00	2.337,18	17,00	60,00	397,32
21,00	02.06.02.01	40.025,00	40.034,00	411,94	17,00	60,00	70,03
22,00	02.06.02.01	40.086,00	40.095,00	801,53	17,00	60,00	136,26
23,00	02.06.02.01	40.117,00	40.126,00	2.340,94	17,00	60,00	397,96
24,00	02.06.02.01	40.147,00	40.156,00	2.330,12	17,00	60,00	396,12
TOTAL							9.935,35

Do exposto, a infração fica reduzida para R\$9.935,35. Infração 2 procedente em parte.

A infração 3 é inteiramente decorrente do crédito indevido pelas aquisições das facas de corte, sendo por conseguinte, excluída do lançamento tributário pelas razões já expostas no julgamento do item anterior. Infração 3 improcedente.

A infração 4 foi corrigida pelo impugnante, que acolheu com acerto, as provas apresentadas neste processo, que demonstram vícios materiais nos arquivos SINTEGRA, quanto à base de cálculo atribuída às vendas para empresas do SIMPLES NACIONAL, a exemplo da Nota Fiscal nº 1.527, à fl. 82/83, que demonstra que o valor inserido no arquivo magnético difere do valor da nota fiscal impressa, ficando após a diligência, a infração corrigida para os valores abaixo demonstrados:

INFRAÇÃO 4 APÓS DILIGÊNCIA

25,00	04.03.02.02	39.506,00	39.516,00	2.078,29	17,00	60,00	353,31
26,00	04.03.02.02	39.538,00	39.547,00	2.863,94	17,00	60,00	486,87
27,00	04.03.02.02	39.568,00	39.577,00	5.287,71	17,00	60,00	898,91
28,00	04.03.02.02	39.599,00	39.608,00	3.723,47	17,00	60,00	632,99
29,00	04.03.02.02	39.660,00	39.669,00	6.771,35	17,00	60,00	1.151,13
30,00	04.03.02.02	39.721,00	39.730,00	3.290,41	17,00	60,00	559,37
31,00	04.03.02.02	39.752,00	39.761,00	3.496,06	17,00	60,00	594,33
32,00	04.03.02.02	39.782,00	39.791,00	5.970,29	17,00	60,00	1.014,95
33,00	04.03.02.02	39.813,00	39.822,00	2.727,41	17,00	60,00	463,66
34,00	04.03.02.02	39.844,00	39.853,00	3.144,82	17,00	60,00	534,62
35,00	04.03.02.02	39.872,00	39.881,00	3.800,59	17,00	60,00	646,10
36,00	04.03.02.02	39.903,00	39.912,00	4.881,53	17,00	60,00	829,86
37,00	04.03.02.02	39.933,00	39.942,00	1.684,88	17,00	60,00	286,43
38,00	04.03.02.02	39.964,00	39.973,00	3.444,41	17,00	60,00	585,55
39,00	04.03.02.02	39.994,00	40.003,00	1.128,29	17,00	60,00	191,81
40,00	04.03.02.02	40.025,00	40.034,00	1.492,29	17,00	60,00	253,69
41,00	04.03.02.02	40.117,00	40.126,00	11.898,47	17,00	60,00	2.022,74
42,00	04.03.02.02	40.178,00	40.187,00	11.968,06	17,00	60,00	2.034,57
TOTAL							13.540,89

Infração 4 procedente em parte.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração nº **206888.0004/11-8**, lavrado contra **PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$23.476,24**, acrescido de multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, “a” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$9.797,66**, prevista no art. 42, IX, da mesma Lei, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de outubro de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR