

PROCESSO - A. I. Nº 278996.0034/06-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POLY EMBALAGENS LTDA
RECORRIDOS - POLY EMBALAGENS LTDA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 124- 04/07
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/03/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0034-11/17

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. a) SERVIÇO DE TRANSPORTE COM INÍCIO DA PRESTAÇÃO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. Restou comprovado que parte dos serviços de transportes contratados estavam vinculados a operações relativas a aquisições de matéria prima, o que afasta a exigência do diferencial de alíquota. Mantida a Decisão pela procedência parcial da infração. **b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO.** Refeito os cálculos diferença de alíquota. Reduzido o débito. Excluído os valores relativos às aquisições insumos utilizados no processo produtivo. Modificada a Decisão com a exclusão de valores que foram denunciados espontaneamente antes do início da ação fiscal. Mantida a Decisão pela procedência parcial da infração 4. **2. CRÉDITO FISCAL. MATERIAL DE CONSUMO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.** Comprovado que os créditos fiscais utilizados referem-se às aquisições de produtos intermediários utilizados no processo produtivo, o que assegura o direito à utilização do crédito fiscal correspondente. Mantida a Decisão pela improcedência da infração. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO.** Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de reconstituição de Processo Administrativo Fiscal, que foi extraviado (fl. 37) no qual foi interposto Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0124-04/07, por ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito relativo às infrações 3 e 4, e total da infração 5, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte referente à infração 4, nos termos do disposto no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA.

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2006, exige ICMS no valor de R\$72.417,23, relativo a cinco infrações, sendo que a empresa reconheceu e pagou os valores exigidos nas infrações 1 e 2, sendo objeto dos Recursos de Ofício e Voluntário às infrações 3, 4 e 5 que acusam:

3. Deixou de recolher o ICMS referente à diferença de alíquota na utilização de serviço de transporte cuja prestação teve início em outra unidade da federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto - R\$ 3.235,16.

4. 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 - R\$ 41.477,10.

5. Utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisições de materiais de uso e consumo - R\$ 20.703,61.

Na Decisão proferida a 4ª JJF inicialmente ressaltou que o autuado reconheceu e recolheu os

valores exigidos nas infrações 1 e 2, e fundamentou que em relação às alegações pertinentes à inconstitucionalidade da legislação tributária, o art. 167, I, do RPAF/BA, excluiu da competência do órgão julgador apreciar tais alegações.

Com relação ao mérito, referente às infrações 3, 4 e 5, apreciou que:

A infração 03 exige o ICMS referente à diferença de alíquota na utilização de serviço de transporte cuja prestação teve início em outra unidade da federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto.

O autuado discorda parcialmente da infração, alegando que a maioria das notas fiscais refere-se a operações que resultam em aproveitamento normal do imposto, por se tratar de operações de serviços de transportes vinculados à aquisição de matérias primas, materiais de embalagens ou materiais para conserto. Considera pertinente apenas o montante de R\$ 1.308,70, referente à aquisição de materiais para uso ou consumo, o qual, já foi devidamente recolhido, conforme DAE anexo à fl. 60. Os autuantes, na informação fiscal, reconhecem o equívoco após analisar a documentação apresentada pelo contribuinte e elaboram novo demonstrativo de débito da infração, acatando o valor de R\$ 1.308,70, reconhecido pelo autuado em sua peça defensiva. Assim, entendo que a infração 03 restou parcialmente caracterizada no valor de R\$ 1.308,70.

Na infração 04, o ICMS reclamado decorre da falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

O recorrente inicialmente alega um erro material do autuante ao elaborar o demonstrativo de débito, uma vez que desconsiderou o crédito fiscal de 7% indicado na nota fiscal nº 1852, de 13/02/2001. Aduz que parte da infração, no valor de R\$ 3.304,38, foi devidamente reconhecida e o imposto recolhido através de denúncia espontânea, conforme DAE anexo (doc. 04). Em seguida, ressalta que os produtos apontados como de usos e consumo da empresa são na realidade produtos intermediários utilizados no processo de industrialização.

Os autuante acatam o argumento defensivo quanto ao crédito fiscal de 7% da nota fiscal nº 1852 e retificam o ICMS exigido de R\$ 4.704,38 para R\$ 3.304,38, entretanto, salientam que não ficou comprovado o pagamento do referido valor, através do DAE anexado à fl. 207 dos autos. Afirmaram que não procede a alegação quanto às características dos produtos, pois, entendem que se trata de materiais para uso e consumo do estabelecimento.

O processo foi encaminhado em diligência à ASTEC, que em resposta, emitiu o Parecer nº 0225/2006, concluindo o seguinte:

- Não restou comprovado que o débito de R\$ 3.304,38, do mês de fevereiro/2001, constante da denúncia espontânea, fls. 206/207, tenha qualquer relação com os valores do diferencial de alíquota dos materiais de consumo referentes à autuação.

- Informa que após solicitar Laudo Técnico à empresa para descrever as funções dos produtos e como se processa a utilização no processo de produção, concluiu que o ÓLEO SPINDORA 10 é utilizado para facilitar o deslizamento nos equipamentos de embalagens de rãfia e sem o uso deste produto ficaria inviável a produção das embalagens de rãfia. Ressalta que só foi esclarecida a função do referido produto no processo produtivo da empresa, tendo em vista que o autuado reconheceu como devido o imposto relativo aos demais produtos.

Quanto ao ICMS exigido no mês de fevereiro/2001, entendo que restou caracterizado um valor a recolher de R\$ 3.304,38, tendo em vista que o autuado não comprovou que as notas fiscais autuadas estão inseridas no recolhimento espontâneo efetuado através do DAE anexo à fl. 207 deste processo.

Em relação a características dos produtos autuados, o entendimento dominante nas diversas decisões prolatadas pelo Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), é no sentido de que produtos intermediários são materiais que se inutilizam no processo de industrialização, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo, mesmo que não se integrem fisicamente ao produto acabado, exceto seus resíduos, de modo indesejado. Ou seja, para uma mercadoria ser definida como insumo ou produto intermediário, gerando o direito ao crédito fiscal, exige-se que, a sua integração ao produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída no processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.

A partir desse entendimento, cumpre analisar o emprego efetivo dos materiais autuados no processo produtivo da empresa. Assim, a partir dos laudos técnicos anexados pelo contribuinte nos autos, da diligência realizada e das amostras dos produtos apresentados em sessão do dia 26/04/2007, cheguei a seguinte conclusão:

- Os produtos autuados não são materiais de consumo. Materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Os materiais objeto desta autuação têm tal vinculação com o processo produtivo que sem eles a produção seria se

não inviável, pelo menos seriamente comprometida.

- O crédito fiscal não constitui um benefício, um favor, uma benesse que se conceda ou negue livremente. Ao contrário, constitui um direito: o ICMS é um tributo não cumulativo, devendo-se compensar o valor devido pela realização de operações ou prestações com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores.

- Matéria-prima e produto intermediário não são expressões equivalentes, mas também não são coisas muito distintas entre si. A matéria prima designa as coisas que provêm da natureza, antes de qualquer tratamento, beneficiamento ou industrialização, como é o caso dos minérios e dos produtos agrícolas in natura. Essa matéria-prima, depois de passar por algum tipo de beneficiamento ou industrialização, pode constituir um produto acabado.

- Na linguagem fiscal, designam-se por produtos intermediários certos bens que são consumidos pelas empresas em sua atividade-fim, porém, não são nem matérias-primas nem materiais de consumo. São denominados de produtos “intermediários” justamente pela circunstância de se situarem nessa faixa de transição, no “meio”, entre os conceitos de matéria-prima e de material de consumo.

- Produtos consumidos diretamente no processo industrial não constituem “materiais de consumo”, são insumos industriais. Os insumos são gêneros, do qual são espécies as matérias-primas e os produtos intermediários, nestes incluídos os catalisadores, os materiais de embalagem e outros materiais secundários empregados na produção de novas utilidades.

- Os materiais em questão representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade industrial. Integram o custo das mercadorias produzidas e de acordo com o meu entendimento se classificam da seguinte forma:

1. Dowlex 20458; Elite 5110; KY 6110; GET 7100 - São matérias primas utilizadas no processo produtivo da empresa, agregando-se fisicamente ao produto final.

2. Óleo Spindura 10; Antiestático; Deslizante; Polipurga – São materiais secundários indispensáveis no processo produtivo da empresa, pois, se incorporam diretamente ao produto final e sem eles a fabricação do produto acabado não teria a qualidade exigida pelos clientes. Não são materiais de lubrificação de equipamentos ou de manutenção da atividade industrial.

Com relação ao Parecer da ASTEC, nº 0225/2006, acato parcialmente, uma vez que concordo que o produto Óleo Spindura 10 se trata de produto intermediário. Quanto aos demais produtos, entendo que a empresa não reconheceu como devidos as autuações, tendo em vista que não consta nos autos, declaração neste sentido. Em manifestação posterior ao Parecer ASTEC nº 33/2007 a empresa contestou os demais produtos autuados e apresentou laudos técnicos, conforme documentos anexos às fls. 444 a 451.

Dessa forma, concluo que os produtos autuados não são materiais de uso e consumo, e sim, insumos indispensáveis ao processo produtivo da empresa autuada, portanto, estão dispensados da exigência do imposto decorrente da diferença de alíquotas a que se refere o art. 1º, § 2º do RICMS/BA. Assim, a infração 04 restou parcialmente caracterizada no valor de R\$ 3.752,81, sendo R\$ 3.304,38, referente ao mês 02/2001; R\$ 432,11 no mês de 11/2001 e R\$ 16,32 referente ao mês 06/2002.

A infração 05 reclama a utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento e correspondem aos mesmos documentos fiscais utilizados para a cobrança da diferença de alíquotas da infração 04.

A partir do meu entendimento apresentado na infração 04, em relação às características dos produtos objetos da autuação, não tenho dúvida de que são legítimos os créditos utilizados, uma vez que os produtos estão enquadrados nas exigências contidas no art. 93 do RICMS para a utilização do crédito fiscal. Dessa forma, a infração 05 é improcedente.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, nos valores abaixo, devendo ser homologado os valores já efetivamente recolhidos, totalizando R\$12.062,87 (fl. 27).

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/BA.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 31/34), o sujeito passivo ressalta que foi acusado do cometimento de cinco infrações, sendo que efetuou o pagamento total dos valores exigidos nas infrações 1 e 2, e do valor remanescente da infração 3.

Com relação à infração 4, diz que o valor de R\$3.304,38 foi recolhido juntamente com a Denúncia Espontânea formalizada no dia 30/09/02, conforme demonstrativo e DAE do pagamento.

Requer exclusão deste valor da infração, ou seja, realização de nova diligência fiscal “a fim de

esmiuçar todos os documentos e registros da impugnante para confirmar as informações supra”.

Reconstituído o PAF a PGE determinou a cientificação ao autuante e autuado (fls. 59 e 60/verso).

Um dos autuantes (fls. 75/76) indicou os documentos que foram carreados ao processo reconstituído, ressaltando que a infração 4 pode vir a ser objeto de diligência fiscal.

A Procuradoria Geral do Estado no despacho de fl. 78, manifestou que deu-se por reconstituído o PAF e a PGE/PROFIS no Parecer de fl. 79, encaminhou o mesmo ao CONSEF.

A Secretaria do CONSEF no despacho de fls. 80/81, informou que uma vez reconstituído o PAF, com Decisão lá proferida pela 1ª Instância, nos termos do art. 119, §7º do RPAF/BA, deveria ser intimado o autuado e o autuante para tomarem conhecimento e se manifestarem, caso quisessem.

Cientificado da reconstituição do processo (fl. 89), o recorrente não se manifestou.

Na assentada do julgamento em 31/01/17, a representante da empresa afirmou que no momento que foi cientificado da reconstituição do processo (29/11/16 – fl. 89), protocolou manifestação tempestiva em 09/12/16, porém a mesma não foi acostada ao processo.

Foi juntado às fls. 94 a 97, os documentos que informou ter protocolado, para análise, esclarecendo que diante da autuação, as infrações 1 e 2 foram pagas na sua totalidade e parcialmente os valores exigidos nas infrações 3 e 4.

Após o julgamento que decidiu pela Procedência Parcial da autuação, pagou o valor remanescente da infração 3 de R\$1.308,70 e do valor remanescente de R\$3.752,81 da infração 4, efetuou o pagamento no valor de R\$448,43. Quanto ao valor de R\$3.304,38 afirma que esse valor foi pago através de Denúncia Espontânea efetivada em 30/09/02, conforme cópia de demonstrativo e DAE ora anexados ao processo.

VOTO

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício, no que se refere à desoneração de parte dos valores exigidos nas infrações 3 e 4, e total da infração 5.

A infração 3 acusa falta de recolhimento do ICMS da diferença de alíquota relativo à utilização de serviço de transporte interestadual vinculada à operação subsequente não tributada.

Na Decisão proferida, a 4ª JJF acolheu o argumento defensivo de que partes das prestações de serviços de transportes estão vinculadas a aquisição de matérias primas, materiais de embalagens ou materiais para conserto.

Pela análise dos elementos contidos no processo, constato que embora o demonstrativo acostado às fls. 9 a 16 não indique o tipo da mercadoria, os autuantes, na informação fiscal, reconheceram que a documentação apresentada pelo contribuinte comprova o alegado e elaboraram novo demonstrativo de débito da infração, acatando como devido o valor de R\$1.308,70.

Pelo exposto, em se tratando de reconstituição do processo, mesmo não tendo sido carreado ao processo reconstituído os documentos comprobatórios, deve ser considerado no reexame necessário, o reconhecimento dos documentos apresentados pelo sujeito passivo na defesa, no qual resultou na redução do débito desta infração de R\$3.235,16 para R\$1.308,70. Fica mantida a Decisão pela Procedência Parcial da infração 3.

Quanto à infração 4, que reclamado ICMS em decorrência da falta de recolhimento da diferença de alíquota nas aquisições de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento.

Na Decisão proferida a 4ª JJF acolheu os argumentos defensivo de que:

- A) Foi desconsiderado o crédito fiscal de 7% indicado na Nota Fiscal nº 1852, de 13/02/2001.
- B) Parte dos produtos objeto da autuação não são materiais de uso e consumo e sim insumos utilizados no processo produtivo, reduzindo o débito de R\$41.477,10 para R\$3.752,81;

Com relação ao crédito fiscal de 7% da NF 1852, a 4ª JJF com base na informação fiscal prestada acolheu o argumento defensivo. Verifico que o demonstrativo de fl. 9, indica base de cálculo de R\$20.000,00 e exigido no mês de 02/2001 valor de R\$3.400,00 com a aplicação da alíquota de 17%.

Constato que em se tratando de exigência do ICMS da diferença de alíquota, referente à aquisição de peças (uso/consumo) no Estado do Rio de Janeiro, o valor devido a título de diferença de alíquota é a subtração do percentual previsto da alíquota interna (17% na época da ocorrência do fato gerador), do percentual da alíquota de origem de 7%, o que resulta em percentual de 10% x R\$20.000,00, remanescendo valor devido de R\$ 2.000,00 que foi o acatado no julgamento.

Assim sendo, com relação a esta alegação, considero correta a Decisão, que reduziu o valor exigido de R\$4.704,38 para R\$ 3.304,38, no mês de fevereiro de 2001.

No tocante ao argumento de que parte dos produtos objeto da autuação são insumos utilizados no processo produtivo, constato que:

- a) Com base no Parecer exarado pela diligente da ASTEC/CONSEF (fl. 19), foi excluído os valores relativos a aquisições de ÓLEO SPINDORA, que foi confirmado que o referido produto é utilizado no processo produtivo para facilitar o deslizamento de embalagens de rafia.
- b) Os produtos Dowlex 20458; Elite 5110; KY 6110;GET 7100 agregam-se fisicamente ao produto final.
- c) Antiestático; Deslizante; Polipurga, *“se incorporam diretamente ao produto final e sem eles a fabricação do produto acabado não teria a qualidade exigida pelos clientes”*.

Pelo exposto, neste caso específico, considerando que:

- 1) Se trata de reconstituição de processo, no qual nem todos os componentes originais do Auto de Infração puderam ser carreados ao processo;
- 2) Os fatos geradores são pertinentes aos exercícios de 2001 e 2002, cuja demanda de verificação em documentos fiscais se demonstra dificultoso, pois já decorreram mais de 14 anos.
- 3) Que esta infração foi objeto de verificação em diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, quanto à participação e afetação dos produtos no processo produtivo e dado conhecimento ao autuante que não contestou o seu resultado.

Considero correta a Decisão ora em reexame de que os produtos acima elencados se caracterizam como produtos intermediários, consumidos de forma imediata no processo de industrialização, não se enquadrando na hipótese de incidência prevista no art. 1º, §2º, IV, do RICMS/97. Consequentemente fica mantida a Decisão pela redução do débito da infração 4 de R\$41.477,10 para R\$3.752,81, com valor devido de R\$ 3.304,38, referente ao mês 02/2001; R\$ 432,11 no mês de 11/2001 e R\$ 16,32 referente ao mês 06/2002.

Com relação à infração 5, que reclama utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento, conforme fundamentado na Decisão proferida pela 4ª JJF, correspondem aos mesmos documentos fiscais utilizados para a cobrança da diferença de alíquotas da infração 4.

Assim sendo, considerando que os produtos acima indicados se caracterizam como produtos intermediários, são legítimos a utilização dos créditos fiscais correspondentes, nos termos do art. 93, I, “b” do RICMS/97. Fica mantida a Decisão pela Improcedência da infração 5.

Quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo (fls. 31 a 34), referente à infração 4, constato que o recorrente reapresentou o mesmo argumento contido na impugnação inicial, de que efetuou o *“pagamento do valor de R\$3.304,38 referente ao mês de fevereiro de 2001 através de denuncia espontânea paga em 30/09/2002”*, antes do início da ação fiscal.

Com relação a esta alegação, na Decisão proferida pela 4ª JJF foi apreciado que o processo foi convertido em diligência (ASTEC/CONSEF - fl. 26) e o Parecerista afirmou que não foi

comprovado que o débito de R\$3.304,38 (02/01), tinha relação com o valor do diferencial de alíquota.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que:

- a) No demonstrativo original (fl. 9) foram relacionadas 8 notas fiscais no mês de fevereiro/01, relativas às aquisições interestaduais de materiais de uso/consumo, cuja diferença de alíquota totalizou R\$4.704,38;
- b) Conforme apreciado no Recurso de Ofício, o valor exigido de R\$3.400,00 relativo à Nota Fiscal nº 1852, foi reduzido para R\$2.000,00 remanescendo valor de R\$3.304,38 naquele mês.
- c) De acordo com os documentos juntados à fl. 96, na Denúncia Espontânea 600004043025 de 30/09/02 foi apurado valor de R\$76.352,93 referente à diferença de alíquota dos meses de janeiro, julho e agosto/1999; fevereiro e dezembro/2000 e fevereiro e setembro de 2001, devidamente recolhido com os acréscimos legais totalizando R\$81.192,23 (fl. 97).
- d) Observo que do total do valor denunciado, o do mês de fevereiro/2001 foi de R\$3.304,38.

Pelo exposto, considerando que a fiscalização elaborou demonstrativo no qual relacionou todas as notas fiscais escrituradas no mês de fevereiro/2001, apurando valor de R\$3.304,38 (remanescente do julgamento) e a empresa efetuou pagamento do diferencial de alíquota naquele mês de R\$3.304,38 em 30/09/2002, antes da lavratura do Auto de Infração em 31/03/06, deve ser reconhecido que o valor que foi recolhido espontaneamente corresponde à parte do que foi exigido.

Deve ser considerado ainda que se trata de valor apurado no exercício de 2006, relativo a fato gerador ocorrido no exercício de 2001, denunciado no exercício de 2002, cujo julgamento em primeira instância ocorreu no exercício de 2007, com apresentação de Recurso Voluntário tempestivo e ocorrência de extravio do processo que só veio a ser reconstituído no exercício de 2007. Tudo isso dificulta a adoção de providências saneadoras dado o lapso de tempo.

Assim sendo, acolho o argumento recursivo para deduzir o valor de R\$3.304,38 da infração 4, relativo ao mês de fevereiro/2001, remanescendo valor devido de R\$448,43 (R\$432,11 no mês 11/01 e R\$16,32 do mês 06/02).

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com redução do débito da infração 4 de R\$3.752,81 para R\$448,43.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278996.0034/06-1**, lavrado contra **POLY EMBALAGENS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.758,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS