

A. I. N° - 206857.0090/15-6
AUTUADA - UNIGEL PLÁSTICOS S/A.
AUTUANTES - ROBERTO FREITAS BARRETO e MARCÍLIO JOSÉ AMORIM DOS SANTOS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 13.06.2018

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0092-05/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. **a)** INSUMOS APLICADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO FABRIL. Comprovada a afetação das mercadorias, cujos créditos foram glosados na atividade industrial da autuada, em procedimento de diligência efetuado pela ASTEC/CONSEF. Trata-se em sua maior parte de “produtos intermediários”. Afastada a tese da autuação sustentada no conceito de créditos físicos, pois sem amparo na legislação atual e na vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. **b)** AQUISIÇÕES DE BENS PARA INTEGRAR O ATIVO IMOBILIZADO. Comprovado que os itens da autuação referem-se a materiais vinculados à manutenção de equipamentos - são partes e peças de reposição e ferramentais destinados à manutenção periódica das máquinas e equipamentos do setor fabril da empresa - sem direito a crédito fiscal. Indevido o lançamento dos créditos fiscais no livro CIAP destinado ao controle dos ativos fixos e a posterior compensação na conta corrente do imposto. Infração comprovada. Não acolhido o pedido para realização de diligência ou perícia técnico-contábil em relação aos bens cujos créditos foram lançados no CIAP. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Infração elidida. Indevida a glosa de créditos de materiais aplicados no processo produtivo, também é indevida a cobrança do correspondente DIFAL. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTAS. **a)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS; **b)** OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigações acessórias. Infrações reconhecidas e quitadas pelo contribuinte na fase de defesa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 15/12/2015, para exigir ICMS e multa no valor principal de R\$267.164,63, contendo as seguintes imputações:

***Infração 01:** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras Unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Diferença de alíquota decorrente de aquisições interestaduais de bens destinados a uso e consumo do estabelecimento conforme DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – RESUMO DE DÉBITO (DIFAL), anexo, páginas 31 a 30 do PAF. Valor exigido: R\$91.884,46, acrescido da multa de 60%*

***Infração 02:** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Não escriturou na EFD notas fiscais de entrada não tributáveis, tudo*

conforme DEMONSTRATIVO ANALÍTICO – NOTAS FISCAL DE ENTRADA NÃO TRIBUTADA E NÃO LANÇADA, anexo, páginas 31 a 34 do PAF. Penalidade por descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor das entradas. Valor exigido: R\$1.103,69.

Infração 03: *Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Tudo conforme DEMONSTRATIVO ANALÍTICO – NOTAS FISCAL DE ENTRADA TRIBUTADA E NÃO LANÇADA, anexo, páginas 35 a 41 do PAF. Penalidade por descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor das entradas. Valor exigido: R\$27.497,98.*

Infração 04: *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Crédito indevido decorrente de aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, lançado no CIAP, conforme DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – MATERIAL DE USO OU CONSUMO – RESUMO DO DÉBITO e seguintes, páginas 42 a 94 do PAF. Valor exigido: R\$42.184,62, acrescido da multa de 60%.*

Infração 05: *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Crédito indevido decorrente de aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, conforme DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – MATERIAL DE USO OU CONSUMO – RESUMO DO DÉBITO, anexo, páginas 17 a 20 do PAF. Valor exigido: R\$104.493,88, acrescido da multa de 60%.*

A Impugnante foi cientificada do Auto de Infração em epígrafe em 16.12.2015 e ingressou com defesa administrativa, protocolada em 12/02/2016, em peça processual subscrita por advogados habilitados a atuar no PAF através do instrumento de procuraçao de fls. 150 a 152. A peça impugnatória está anexada às fls. 104 a 148 dos autos.

O contribuinte, após ressaltar a tempestividade da impugnação administrativa, passou a discorrer acerca dos fatos que ensejaram a presente autuação.

Declarou ser pessoa jurídica de direito privado, que dentre outras atividades, produz e comercializa artigos e produtos plásticos, como chapas plásticas, inclusive acrílicas, policarbonatos e produtos correlatos e resinas, revestindo-se assim da condição de contribuinte do ICMS.

Ao analisar detidamente cada uma das infrações capituladas pela fiscalização, a Impugnante reconheceu a procedência parcial da autuação fiscal em apreço, especificamente no que tange às infrações 02 e 03, razão pela qual providenciou a quitação do débito a ela relativo, como fazem prova os documentos acostados (**Doc. 02 da peça de defesa**).

Em relação aos demais itens da autuação, sustenta que as exigências fiscais não merecem prosperar.

Passou inicialmente a discorrer sobre as infrações 01 e 05, que trataram do **creditamento indevido referente às aquisições de supostos materiais para uso e consumo do estabelecimento da impugnante e do consequente não recolhimento do diferencial de alíquotas**.

Disse que segundo a descrição da Infração, tais produtos seriam utilizados no tratamento da água de resfriamento e no tratamento de efluentes.

Ponderou porém, que a utilização dos referidos créditos fiscais encontra guarida na legislação do ICMS e estão em total consonância com o princípio da não-cumulatividade, esculpido no art. 155, § 2º, da Constituição Federal. Após fazer considerações em torno desse princípio, também conhecido como princípio do “imposto sobre imposto” e das disposições normativas que tratam do mesmo na Carta Magna e na LC 87/96, a defesa sustenta que está garantido o crédito de ICMS em aquisições de produtos intermediários, dentre outras, somente se restringindo o direito ao crédito nas aquisições de mercadorias e serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Nesse mesmo sentido o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS, vigente em parte do período autuado, aprovado pelo Decreto 6.284/97, garantiu ao contribuinte industrial não apenas o direito ao crédito do imposto incidente sobre a matéria-prima aplicada na respectiva produção, mas também daquele incidente sobre o material “secundário” ou “intermediário”, desde que estes

estivessem vinculados à industrialização; fossem consumidos no processo; ou integrassem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização. É o que dispunha o art. 93, *in verbis*:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo a aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;

(...)

§ 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;

Já o RICMS atualmente vigente, aprovado pelo Decreto 13.780/2012, o qual entrou em vigor em 1º de abril de 2012, manteve o direito ao crédito em aquisições de produtos intermediários, assim dispondo:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;

c) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte;

O

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

IX - quando a mercadoria ou bem vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento.

Parágrafo único. Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal, assim entendidos os automóveis ou utilitários de uso individual dos administradores da empresa ou de terceiros;

II - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

Ponderou que o novo RICMS inclusive ampliou as hipóteses de crédito em aquisições de produtos intermediários, ao suprimir as condições existentes no RICMS/97. Ademais, encontra-se expressa a vedação de crédito apenas em aquisições de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento.

Nesse sentido, por atividade do estabelecimento devem ser compreendidas todas as atividades operacionais do contribuinte, necessárias à consecução de seu objeto social, justificando-se, portanto, a legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante. Assim, a atividade empresarial deve ser compreendida de forma ampla.

Corroborando a essa conclusão, transcreveu lição de Aroldo Gomes de Matos acerca da

interpretação da expressão “alheios às atividades”, abaixo reproduzidas:

“O vocábulo ‘alheio’ tem aqui o significado de “‘estranho’”. Assim, mercadorias adquiridas ou serviços prestados estranhos à atividade do estabelecimento não geram crédito de ICMS.

É lógico que assim o seja porque, a rigor, é mero ato de conveniência da empresa, desnecessário às suas atividades, que não pode gerar quaisquer efeitos contra o fisco, inclusive quanto ao ICMS.

Mas é possível que as legislações estaduais venham a dar um entendimento extravagante à matéria. Por exemplo: será considerado alheio à atividade do estabelecimento o consumo de energia elétrica que não seja destinado a atividade fim, tal como a do departamento de vendas de uma empresa industrial.

Deverão, pois, os contribuintes se precaver contra sutilezas desse tipo, que não passam de manipulações e restrições indevidas ao legítimo direito de crédito.”

Reproduziu também decisões do Superior Tribunal de Justiça, acerca dessa temática:

“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; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

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 eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; 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.”

(AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013)

(...)

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. A ausência na apreciação de fundamento não configura julgamento citra petita.

3. A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.

4. Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.

5. Necessidade de retorno dos autos à origem para verificação de quais insumos efetivamente integram e viabilizam o objeto social da recorrente.

6. Recurso especial provido.

(REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)

A fim de demonstrar a essa instância julgadora a natureza de produtos intermediários dos itens cujos créditos foram glosados pela fiscalização, a Impugnante passou a descrever minuciosamente o seu processo produtivo, bem como a função desempenhada por cada um dos itens autuados, demonstrando assim sua essencialidade, conforme transcrição literal abaixo:

Do processo produtivo da Impugnante e das funções dos itens autuados

O processo produtivo da Impugnante consiste na Fabricação de Chapas Cast (chapas de PMMA), bem como na de Resina Granulada as quais seguem os procedimentos demonstrados nos tópicos a seguir. Para ambas, vale a técnica denominada “polimerização em massa”, uma vez que é a que possibilita a obtenção direta dos produtos desejados.

A polimerização propriamente dita consiste na combinação de monômeros (moléculas pequenas, com baixa massa molecular) com outros compostos, formando, assim, os chamados polímeros, que, por conseguinte, serão moléculas maiores, mas que conservam os mesmos elementos e suas proporções provenientes dos monômeros combinados.

A polimerização em massa, por sua vez, consiste na obtenção do polímero a partir de um só monômero, que será adicionado a um reagente, sendo, assim, uma forma mais simplificada da polimerização. É uma das principais técnicas utilizadas para produção do polímero polimetilmetacrilato (PMMA), que corresponde ao acrílico e ao plástico.

III.I.2.1. Do processo de fabricação de chapas cast (chapa acrílica)

No caso da fabricação das chapas acrílicas, é adicionado o monômero Metacrilato de Metila (MMA) – conhecido também por ácido metacrílico – a um reator, que deverá ser vedado completamente para que se possa eliminar qualquer oxigênio presente, dando início ao processo de agitação do composto.

Em seguida, são acrescentados os reagentes (Luperox 10, EMA, Songsorb, NDDM, TRGDMA, Dover 8) e acionado o sistema de aquecimento do reator que irá a uma temperatura entre 70°C e 95°C, por 5 a 10 minutos. Quando o aquecimento atinge aproximadamente 92°C, deverá ser realizado o teste de viscosidade do conteúdo.

Atingida a viscosidade desejada, inicia-se o resfriamento do reator com água gelada à temperatura ambiente (25°C), por cerca de 15 minutos, momento em que se adiciona um plastificante (octil ftalato ou derivados) para que se forme, então, um xarope que consistirá no PMMA dissolvido no MMA (pré-polímero). Então, a carga será transportada para os tanques de armazenagem.

Em seguida, inicia-se o processo de moldagem, em que o referido xarope é transferido para um vaso agitado, onde são adicionados pigmentos de cor, absorvedores de luz UV, catalisador e agentes antioxidantes. Então, será lançado para dentro de um molde de vidro – que consiste em duas placas de vidro temperado e de alta espessura – em cuja borda é inserido um perfil plástico, que será firmado ao molde por uma série de grampos laterais, para fins de vedação. É necessária, nesta etapa, que seja feita a extração de bolhas de ar que possivelmente se formaram na etapa anterior.

Após, uma série destes moldes é colocada verticalmente em gaiolas, que será mergulhada numa piscina aquecida a uma temperatura que varia de 30°C a 55°C por um período de tempo que, respectivamente, variará de 3 a 60h, a depender da espessura das placas de vidro que os compõem. Este procedimento corresponde ao início fase de polimerização, durante a qual deverá ser realizado o teste de dureza, que determinará se a chapa está pronta para seguir para a próxima etapa.

Passado este tempo e estando a chapa pronta para a próxima fase, a temperatura da piscina é elevada para em torno de 85°C a 95°C por entre 1 a 3 horas, correspondendo ao chamado “processo de cura”, momento em que restará finalizada a polimerização. Finalizada a cura, deve-se aguardar o resfriamento das chapas à temperatura ambiente (25°C) para, então, serem desmoldadas.

Outro método que é também utilizado pela Empresa para a finalização deste procedimento é inserir horizontalmente os moldes de vidro em uma estufa, onde será mantido por 3h a 12h numa temperatura que varia, conforme a espessura das placas de vidro, de 40°C a 70°C. Posteriormente, a temperatura é elevada a 100°C a 120°C por um período que vai de 1h a 3h

para a etapa de cura e, então, aguarda-se o resfriamento das chapas à temperatura ambiente para serem desmoldadas.

Após a desmoldagem, as chapas de PMMA são vistoriadas, passando por um controle de qualidade que as classificará como Prime, Especial e Sucata. Então, serão identificadas, peliculadas e arrumadas em pallets que serão armazenadas na Expedição. Quando necessário, serão direcionadas para a serra para serem esquadrejadas.

III.I.2.2. Do processo de fabricação de resina granulada (resina acrílica)

No processo de extrusão para fabricação de resina granulada, o MMA é disperso em água, juntamente com agentes de suspensão, sob agitação constante em um reator, formando pequenas gotículas do monômero. A polimerização destas gotículas ocorrerá mediante a ação de temperatura e pressão, originando o PMMA na forma de uma pequena pérola (PMMA pó).

Em seguida, as pérolas de PMMA são direcionadas ao processo de extrusão de pellet, onde elas são inseridas em uma máquina extrusora que possui uma rosca transportadora alojada em um cilindro de aço. Então, são adicionadas matérias-primas, sendo elas aditivos de cor, inibidores de oxidação e agentes anti UV.

Novamente por ação de temperatura e pressão, essa matéria prima forma uma massa plástica e viscosa, que passará por uma tela filtrante de aço para reter impurezas sólidas nela presentes dentro da própria extrusora.

Na saída da referida máquina, a massa plástica passa por uma fieira para que se transforme em fios que serão resfriados em uma banheira com água. Depois de resfriados e, por conseguinte, endurecidos, os fios são direcionados para um cortador para dar origem a um pequeno cilindro plástico, chamado de pellet. Os pellets formados passarão por uma peneira classificatória que reterá os resíduos em pó e os cilindros que não correspondem ao tamanho desejado.

Os pellets selecionados serão então classificados, transformados em resina granulada, e transportados para um silo e posteriormente ensacado em sacaria de PE com capacidade para 25KG ou em big bag de ráfia com capacidades para 800KG e 1250KG, para, então, serem disponibilizados para comercialização.

Com base no processo produtivo acima descrito, a Impugnante anexa à presente defesa laudo técnico elaborado por engenheiro da sua área de produção, contendo as funções de todos os itens autuados (Doc. 03), as quais serão comentadas a seguir:

1) ADITIVOS E REAGENTES UTILIZADOS NA POLIMERIZAÇÃO DO MMA (Solução de cloreto de cálcio; carbonato de cálcio; fosfato trissódico; óleo de mamona sulfonado 50%; cloreto de cálcio – saco com 25kg).

Inicialmente, a Impugnante esclarece que estes aditivos e reagentes são usados na fase de suspensão da formação de gotículas do MMA que antecede sua polimerização e, consequentemente à obtenção do acrílico (PMMA) em pó.

O cloreto de cálcio e a solução de cloreto de cálcio são indispensáveis por serem grandes produtores de calor quando em contato com a água em que é disperso o monômero, servindo de catalisadores na reação que ocorrerá no momento da agitação do reator e formará as gotículas de MMA.

O carbonato de cálcio servirá para amortecer os impactos que ocorrem entre as moléculas do MMA disperso em água com materiais rígidos, a exemplo da parede do próprio reator em que é inserido. Sem a utilização dessa substância, o atrito das moléculas, entre si e com demais compostos mais resistentes, implicará em seu desgaste no momento da agitação, prejudicando irreversivelmente a qualidade do produto final.

O fosfato trissódico, por sua vez, possui diversas funções, atuando no sentido de homogeneizar e regular o PH do composto inserido no reator, uma vez que o MMA e a água

não se dissolvem, e manter a limpeza da parede interna do referido reator.

Por fim, o óleo de mamona sulfonado, assim como o fosfato trissódico, é essencial na homogeneização do MMA disperso em água e do xarope acrílico, transformando estas duas substâncias em uma mistura estável. Por também possuir uma substância tensoativa, é capaz de diminuir a tensão superficial da água a fim de que se facilite a remoção de impurezas nela contidas.

O aditivo em tela também pode conferir maleabilidade às resinas, caracterizando-se insumo que se agrega ao produto final, em processos produtivos em que se transformam resinas poliméricas em formas mais adequadas ao uso final.

Eis as funções técnicas dos aditivos em tela no processo produtivo da Impugnante, contidas no laudo anexado:

CLORETO DE CÁLCIO – SOLUÇÃO 13.089,60 2.225,24	Aditivo da fase de suspensão, usado na polimerização do MMA (U-130)
CARBONATO CÁLCIO 17.472,00 2.970,24	Aditivo da fase de suspensão, usado na polimerização do MMA (U-130)
FOSFATO TRISSÓDICO – SACO C/25KG 221.240,00 15.486, 80	Aditivo da fase de suspensão, usado na polimerização do MMA (U-130)
OLEOS DE MAMONA SULFONADO 50% (OMS) 11.610,00 812,70	Aditivo da fase de suspensão, usado na polimerização do MMA (U-130)
CLORETO DE CÁLCIO SC 25 KG 114.634,50 8.024,42	Aditivo da fase de suspensão, usado na polimerização do MMA (U-130)

2) ADITIVOS PARA TRATAMENTO DA ÁGUA UTILIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO (GENRARD GN7112; SPECTRUS NX1100).

A fim de tratar a água utilizada no processo produtivo e minimizar os efeitos que tais produtos químicos acarretam em seu maquinário, assegurando a qualidade das chapas e resinas granuladas produzidas, a Impugnante adquire determinados insumos que têm por função o controle da qualidade da água consumida, visando preservar ao máximo sua pureza.

Tais produtos são utilizados ao longo das etapas de industrialização para evitar a corrosão e incrustação interna dos reatores e equipamentos, sendo, portanto, consumidos diretamente no processo produtivo.

Ressalte-se que a água utilizada na produção deve ser tratada para atender as especificações técnicas, tendo em vista que as máquinas apenas funcionam com água de pureza determinada pelo processo industrial. Trata-se, pois, de condição inherente ao processo produtivo da empresa, constituindo verdadeira exigência técnica, porquanto as máquinas devem funcionar isentas de incrustações e corrosões, a fim de evitar a contaminação do produto em transformação, para que este atinja o nível de qualidade exigido pelos clientes.

A seguir, estão reproduzidas as funções técnicas dos itens acima citados no processo produtivo da Impugnante, com base no laudo acostado:

GENRARD GN7112 13.331,08 933,17	Aditivo usado para tratamento de água.
SPECTRUS NX1100 15.767,13 1.1033,69	Aditivo para controle biológico usado no tratamento de água.

Mais à frente, a defesa ressaltou que o CONSEF vem proferindo decisões favoráveis à utilização de crédito fiscal em aquisições de produtos para tratamento e controle da água utilizada no processo produtivo, conforme reprodução abaixo de ementas e de trechos de Acórdãos originários dessa corte administrativa:

ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. A afetação dos referidos produtos no processo industrial da empresa comprova que alguns têm a natureza de produtos intermediários e outros de material de uso e consumo. Modificada em parte a Decisão recorrida. Infração insubstancial em parte. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS.

AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É indevido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente a produtos intermediários. Modificada a Decisão recorrida. Infração insubstancial. Vencido o voto da Relatora. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. (Câmara Superior, Acórdão CS 0030-21/09, publicado em 24.09.2009)

(...)

Em primeiro lugar, deve-se analisar qual afetação do bem no processo produtivo da empresa – se o produto fica à margem do processo produtivo, enquadra-se como de uso e consumo, sem qualquer controvérsia; se ele participa diretamente do processo produtivo, existem já chances de ser classificado como produto intermediário.

Além disso, 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.

(...)

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.

No que concerne aos anti-corrosivos, anti-incrustantes e demais produtos utilizados no tratamento de água desmineralizada, cumpre consignar, inicialmente, que o processo produtivo da empresa exige uma água com nível elevado de pureza e que receba o devido tratamento para não contaminar a celulose e, ainda, para preservar as máquinas e equipamentos que fazem a industrialização da madeira para transformá-la no produto final.

(...)

Sem esse tratamento, conforme informado por preposto da empresa na sessão de julgamento e conforme se extrai do memorial descritivo do processo produtivo, é impossível a fabricação de celulose, pelo menos no grau de qualidade que o contribuinte se propôs e que seus clientes exigem.

Por esses motivos, concluo que os produtos Amina Neutralizante, Inibidor de Corrosão, Ácido Cítrico, Fosfato Monossódico, Ácido Sulfâmico, Hipoclorito de Sódio e Antiespumante são produtos intermediários, fazendo jus o contribuinte à utilização dos respectivos créditos.

(...)

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Diligência efetuada pela Assessoria Técnica – ASTEC/CONSEF comprovou que os produtos relacionados na autuação eram empregados diretamente no processo produtivo do estabelecimento. Os materiais envolvidos neste item da autuação, cujos créditos foram glosados, já foram objeto de autuação anterior, envolvendo esta mesma empresa, tendo a Câmara Superior, através do Acórdão CS 0030-21/09, concluído que se trata de bens utilizados no processo produtivo do estabelecimento. Lançamento indevido.

2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente a produtos intermediários utilizados no processo industrial. Lançamento indevido. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. Restou demonstrado que a infração imputada está dissonante do demonstrativo do débito. Nulidade em razão do cerceamento do direito de defesa. Nulidade declarada ex officio. Recurso de Ofício PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão Unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão não unânime. (3ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF 0273-13/13)

(...)

Fundamentou-se a decisão recorrida em diligência *in loco* realizada pela ASTEC e em precedente da Câmara Superior deste Egrégio CONSEF, que reconheceram a natureza de produtos intermediários dos materiais ora analisados (anticorrosivos, antiincrustantes e demais produtos utilizados no tratamento da água desmineralizada).

Observo que a decisão está consubstanciada na prova produzida nos autos (Parecer ASTEC nº 004/2012, fls. 329/335, o qual foi acolhido integralmente) e se coaduna com o entendimento proferido pela Câmara Superior deste Egrégio CONSEF (Acórdão nº 0030-21/09) quando

analisou questão semelhante, motivos suficientes para que seja declarada a improcedência das infrações 2 e 3.

(...)

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. A afetação dos referidos produtos no processo industrial da empresa comprova que alguns têm a natureza de produtos intermediários e outros de materiais de uso e consumo. Infração subsistente em parte. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Não constituem materiais de consumo aqueles que são diretamente empregados na atividade-fim da fábrica, mas sim produtos intermediários, espécie do gênero insumos industriais. Excluídas as parcelas relativas aos insumos industriais. Infração parcialmente subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO CONTABILIZADO COMO ATIVO IMOBILIZADO. Não cabe a utilização do crédito fiscal relativo às entradas de tais minerais, pois ficou demonstrado serem destinados ao uso e consumo ou ao ativo imobilizado, sem relação direta com o processo produtivo do contribuinte. Infração caracterizada. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

(...)

As infrações em lide tratam da utilização indevida de crédito fiscal e falta de recolhimento do ICMS por diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, em relação a entradas de materiais considerados pela fiscalização como para uso e consumo (infrações 2 e 3) e para o ativo imobilizado do estabelecimento do recorrente (infração 4). Verifico, do exame dos autos, que o contribuinte se dedica à atividade de fabricação de celulose solúvel especial e foram relacionados nesta autuação os seguintes produtos: A – AGENTES ANTICORROSIVOS E ANTI-INCRASTANTES USADOS NO TRATAMENTO DA ÁGUA DESMINERALIZADA - 1. Inibidores de corrosão e anti-incrustante – produtos químicos utilizados no tratamento de água desmineralizada para evitar a corrosão em solda e a incrustação das caldeiras, equipamentos sujeitos a lavagens ácidas. São adicionados à água para evitar corrosão na torre de resfriamento, que é responsável pelo resfriamento da água após utilização no processo; 2. Amina neutralizante – é usada para controlar o PH do vapor da caldeira; 3. Fosfatos (de sódio e trissódico) - usados no tratamento da água visando a corrigir o PH entre 10,2 e 10,7 e evitar a corrosão interna das caldeiras. É um estabilizador do PH da água, para evitar a corrosão da caldeira que gera vapor utilizado no processo de fabricação de celulose; 4. Ácido sulfâmico – é utilizado para lavagem química dos filtros de licor branco na fase de purificação da celulose. B – PRODUTOS USADOS NAS ETAPAS DE COZIMENTO E EVAPORAÇÃO - 1. Reagente amino ácido, Surfactante ácido cítrico e Sílica solução padrão – utilizados na calibração de instrumentos que monitoram a qualidade da água da caldeira e do vapor produzido, por meio da averiguação da quantidade de sílica existente na água e no vapor, que nunca deve ter valor superior a 1,5 ppm, uma vez que excessos de sílica provocam o aparecimento de espessa crosta na parede interna da caldeira, o que é muito perigoso; 2. Sequestrante de oxigênio – usado para remoção do oxigênio dissolvido na caldeira, inibindo o processo de corrosão provocado pelo excesso de oxigênio na água da caldeira. Segundo a alegação do contribuinte, incrustações e corrosões, associadas a aumento de pressão, incrementam demasiadamente o risco de explosão da caldeira, haja vista que a degradação das paredes internas do equipamento não é detectada pelos instrumentos de operação, havendo a necessidade de manter os padrões técnicos de qualidade da água e do vapor da caldeira. C – PRODUTOS UTILIZADOS NA LIMPEZA E MANUTENÇÃO INTERNA DAS CALDEIRAS – 1. Biocida Spectrus – é uma substância química adicionada à água de resfriamento do processo que inibe o crescimento de microorganismos, ao tempo em que os destrói, impedindo a formação de limo nas tubulações da água industrial e garantindo a pureza da água necessária ao processo produtivo; 2. Polímero para tratamento de efluentes – usado para fins de desaguamento do lodo extraído no tratamento de efluentes; 3. Dispersantes – são usados com o intuito de evitar o entupimento precoce no sistema de osmose reversa, que consiste em “vasos de pressão tubular com membranas internas de baixíssima porosidade através das quais a água será filtrada a ponto de remover seus minerais”; 4. Ácido cítrico – além de medir a quantidade de sílica na água e o vapor da caldeira, é utilizado na lavagem periódica que é realizada nas membranas da osmose reversa, com o fim de remover as incrustações inerentes ao processo.

(...)

Portanto, pode-se dizer, então, que, embora não se integrem ao produto fabricado pelo sujeito passivo, os materiais citados se “consumem” no processo produtivo, estando vinculados a este

processo, pois entram em contato direto com os bens produzidos, merecendo a denominação de produtos intermediários

(1^a Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF 0131-11/12)

Em seguida a defesa reingressou na descrição e análise de seu processo produtivo, conforme trechos da peça defensiva reproduzidos abaixo:

3) *ADITIVOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE RESINA (Álcool Esteárico tipo Conol; Álcool esteárico tipo Lorol; FINAWAX – C4.022,00 281,54; Óleo de mamona hidrogenado; silicone em pó; aditivo lubrificante FINALUX-G748)*

Álcool esteárico tipo conol e o álcool estearílico tipo lorol são usados na fabricação de resinas de policarbonato e resinas de acrílico, respectivamente.

A FINAWAX – C4 possui função de lubrificante interno e externo em quase todos os sistemas termoplásticos. Por possuir um alto nível de pureza, é essencial à qualidade do produto final. Sua aplicação na fabricação de resina é caracterizada por sua versatilidade, possibilitando que satisfaça a necessidades específicas da fabricação, bem como a requisitos de seu processamento.

A depender da natureza química do polímero, a FINAWAX – C4 pode ser útil a inúmeras funções desejadas que não são facilmente obtidas a partir de outros aditivos no uso de processamento em que se utiliza altas temperaturas, o que ocorre principalmente na produção de plástico. No processo de extrusão, aumenta a taxa de produção ao mesmo tempo em que diminui a demanda por energia na produção da resina, além de garantir que o produto extrusado seja livre de defeitos.

O óleo de mamona hidrogenado possui alta compatibilidade com uma ampla variedade de resinas e polímeros por possuir excelentes características de estabilidade oxidativa. Sua reatividade e propriedades físico-químicas permite a obtenção do polímero desejado.

Quanto ao silicone em pó, trata-se de aditivo utilizado para fins de segurança no caso de combustão do polímero.

Os pós de silicone são específicos para cada tipo de polímero pois contêm agentes de acoplamento para melhorar a compatibilidade com o polímero. Sua composição permite que, havendo combustão do polímero processado, forme-se uma camada protetora, reduzindo, assim, o fluxo de calor para a massa polimérica e o fluxo de substâncias combustíveis. Além disso, o produto pode ser utilizado como lubrificante, auxiliando no processamento.

Por fim, o FINALUX – G748 possui alta termoestabilidade, sendo indispensável ao processamento dos termoplásticos, tendo em vista a grande variação de temperatura que ocorre durante sua produção, evitando a degradação do produto processado em sistemas com altas temperaturas.

Trata-se também de um lubrificante eficaz para diversos compostos polímeros tanto nos processos de extrusão quanto nos de moldagem, sendo recomendado, inclusive, como um agente desmoldante, pois evita que a solução do polímero se adira às partes quentes da máquina e aos moldes em que está inserida, facilitando, com isso, sua desmoldagem.

Justamente por esta propriedade desmoldante, que o FINALUX – G748 permite a utilização de moldes com geometria complexa, indicando sua imprescindibilidade na fabricação de resina granulada, uma vez que impede os grânulos de “derreterem”, prejudicando, assim, a qualidade e aparência do produto final.

As funções de cada um destes aditivos autuados no processo produtivo da Impugnante encontram-se assim relatadas no laudo técnico:

ÁLCOOL ESTARÍCO NAA-45 TIPO CONOL – (FEI-021 V.07) 10.219,55 1.737,32	Uso como aditivo na fabricação de resina de policarbonato
ALCOOL ESTEARILICO LOROL C18 –SACO	Uso como aditivo na fabricação de resina de acrílico

C/20KG 18.513,20 871,67	
FINAWAX – C4.022,00 281,54	Uso como aditivo na fabricação de resina de policarbonato
OLEO MAMONA HIDROGENADO SACO 25 KG 750,00 127,50	Uso como aditivo na fabricação de resina SAN
SILICONE EM PÓ ADITIVO 23 208.012,81 8.320,52	Uso como aditivo na fabricação de resina de acrílico
ADITIVO LUBRIFICANTE FINALUX G-748 1.124,83 134,98	Uso como aditivo na fabricação de resina SAN

4) ADITIVO UTILIZADO NA FABRICAÇÃO DE CHAPA CAST (silicone 47V50)

O silicone 47V50 serve como lubrificante e antiaderente, impedindo que resíduos do xarope acrílico se acumulem nas paredes dos reatores, vasos e moldes de vidro.

Além disso, possui como principal função a de atuar como antiespumante. Os antiespumantes melhoram o desempenho do maquinário e são imprescindíveis nas operações de lavagem, removendo o ar ocluso, bem como a espuma superficial. A ação e utilização dos antiespumantes garantem a regular produção da chapa cast e resina acrílica granulada. Justamente aqueles usados com base na tecnologia de silicone são altamente eficazes em lavadores convencionais, engrossadores e em aplicações a temperatura elevada.

Sua respectiva função no processo produtivo da Impugnante encontra-se descrita da seguinte maneira no laudo técnico:

SILICONE 47V50 16.681,30 1.167,69	Uso como aditivo na fabricação de chapa acrílica tipo cast
-----------------------------------	--

5) ITENS UTILIZADOS NA NOS MOLDES DE VIDRO (Alicate pressão n. 14; clamp azul; clamp preto abertura “C”; grampomol; clamp 3; clamp 2; tecido morim; tecido voil)

É indiscutível a necessidade de utilização dos grampos e alicate durante o processo produtivo das chapas acrílicas. Sem estes itens, não seria possível a vedação absoluta dos moldes de vidro em que é inserido o xarope de pré-polímero produzido inicialmente na fabricação das chapas acrílicas.

Se estes moldes não estiverem devidamente vedados, o produto final pode restar prejudicado de forma irreversível, provocando um prejuízo imensurável à Impugnante, ressaltando, desta forma, a imprescindibilidade dos mencionados produtos. Isto porque, sem eles incorre-se em risco de entrada de ar nos referidos moldes e vazamento do xarope no momento em que se estiver dando início ao procedimento de moldagem, bem como no risco de entrada de água no momento de sua inserção na piscina aquecida.

Da mesma forma, torna-se indispensável a utilização dos tecidos voil e morim para a limpeza dos moldes de vidro. Sem a eliminação total das impurezas nele contidas não será possível garantir a qualidade das chapas acrílicas.

As funções de cada um destes aditivos autuados no processo produtivo da Impugnante encontram-se assim relatadas no laudo técnico:

ALICATE PRESSAO N. 14 SACNGRIP 8.673,54 1.474,50	Uso na produção de chapa cast para prender as lâminas de vidro durante montagem e enchimento dos moldes, não sendo portanto a produção sem este item.
CLAMP AZUL 28.80MM 3.150,00 535,50	Grampos usados para fechamento dos moldes de vidro durante a produção de Chapas Cast Acrílica no processo Estufa, não é possível a fabricação de Chapa neste processo sem esses grampos.
CLAMP PRETO ABERTURA “C” 27.60MM 3.150,00 535,50	
GRAMPOMOL 51 X 25 MM (CX C/12) 28.494,12 2.209,55	
Clamp 3 A 27.7 MM Nominal (Importado)	

63.728,71 10.833,88	
Clamp 2.8 A 27,45 MM Nominal (Importado) 55.328,75 9.405,89	
TECIDO MORIM 114.148,97 19.405,30	Tecido usado na limpeza dos moldes de vidro na produção de Chapa Cast Acrílica
TECIDO VOIL BCC 15.770 2.680,90	

6) ITENS UTILIZADOS PARA CORTE E MODELAGEM DAS CHAPAS CAST E RESINAS GRANULADAS (facas granuladoras, serras circulares e rolos granuladores)

A produção das chapas acrílicas, bem como da resina granulada, segue sempre um padrão de dimensões e forma, com a finalidade de atender as necessidades dos clientes da Impugnante.

Para que os produtos finais atendam devidamente aos requisitos solicitados à Empresa, é necessário que esta se valha de equipamentos cortantes que vão auxiliar na modelagem das chapas e resina conforme estes padrões.

É por isso, portanto, que os rolos granuladores e facas granuladoras se tornam indispensáveis para a modelagem da resina acrílica granulada. Igualmente, sem as serras circulares, não é possível que as chapas cast atinjam a forma e dimensões desejadas.

Eis como as funções destes itens no processo produtivo da Impugnante encontram-se descritos no laudo técnico:

FACA GRAN. 432 X 6.5. X 36.6 MM (AFIAÇÃO) 15.864,00 1.110,48	Facas metálicas usadas no equipamento granulador durante a produção de Resina Granulada Acrílica, não sendo possível sua fabricação sem esses componentes.
SERRA CIRC. 355 X 3.0 X 2.2 X 30 X 120 X A-B 11.305,00 488,38	Disco de serra usado no sistema de corte da linha de extrusão de chapa acrílica; opera em conjunto com a linha de produção, não sendo portanto a fabricação de chapa sem este item.
SERRA CIRC. 305 X 3.0 X 2.2 X 55 X 120 Z=100 31.861,90 1.966,33	
FACA GRAN. 432 X 6.5. X 36.6 MM (NOVA) 47.592,00 3.331,44	Facas metálicas usadas no equipamento granulador durante a produção de Resina Granulada Acrílica, não sendo possível sua fabricação sem esses componentes.
FACA GRAN. 295 X 6.5. X 36.6 MM (NOVA) 41.421,60 2.899,50	
ROLO GRANULADOR PARA EXTRUSÃO 300 MM (NOVO) 5.388,00 377,16	Rolo metálico, instalado no equipamento granulador, que serve para cortar o espaguete de Resina Acrílica para que possa ser granulado; opera em conjunto com as facas, não sendo portanto possível a fabricação de granulado sem eles.
ROLO GRANULADOR PARA EXTRUSÃO 428 MM (NOVO) 9.993,00 699,51	

7) ÓLEOS USADOS NOS EQUIPAMENTOS DO PROCESO PRODUTIVO (óleo diesel; silicones fluidos)

É evidente que, para que todo o processo produtivo ocorra sem nenhum impedimento que possa prejudicar a qualidade do produto final, é indispensável que os equipamentos nele utilizados operem em seu perfeito funcionamento.

A partir disso, não há como estes equipamentos serem operados sem o devido funcionamento de seus respectivos motores, o qual depende diretamente da alimentação de óleo combustível, de onde parte a imprescindibilidade do óleo diesel consumido pela Empresa.

Quantos aos silicones fluidos, eles permitem que haja uma troca térmica mais eficiente no banho térmico usado para amolecimento do acrílico. Portanto, torna-se

indispensável ao controle de temperatura, que sofre grande variação no decorrer da fabricação das chapas e resina acrílica.

A imprescindibilidade destes produtos no processo produtivo da Impugnante é destacada da seguinte forma no laudo técnico:

OLEO DIESEL 1.869,88 317,88	Óleo combustível usado em motores
SILICONE FLUIDO (OLEO – 1.000 1.290,00 90,30	
SILICONE (OLEO) FLUID 550 – VSIC. 100-150 9.459,60 662,17	Óleo lubrificante usado no banho térmico do analisador de temperatura de amolecimento de acrílico

8) ITENS USADOS PARA FILTRAGEM DE IMPUREZAS (telas de aço e inox)

As telas de aço inox consumidas pela Empresa são as principais responsáveis pela retenção de impurezas que surgem no curso do processo produtivo as chapas e resina acrílica.

Por possuírem grande resistência às altas temperaturas e a substâncias abrasivas, em decorrência do material com o qual são fabricadas, garantem maior durabilidade e qualidade ao produto final justamente por serem, consequentemente, mais eficazes na filtragem de impurezas.

Além disso, permitem que os líquidos passem por elas com facilidade, bloqueando, contudo, qualquer elemento poluidor para que a substância saia totalmente livre de sujeiras ao final da operação de filtragem.

No mais, estes itens são extremamente versáteis, podendo ser aplicados de diversas formas, possibilitando que sejam supridas quaisquer necessidades que surjam no processo de fabricação dos produtos da Impugnante.

Ressalta-se, ainda, que as telas inox malha possuem a peculiaridade de, no momento da granulação da resina acrílica, possibilitar a divisão dos grânulos conforme os tamanhos que são estabelecidos para eles.

A função destas telas autuadas no processo produtivo da Impugnante encontra-se assim relatada no laudo técnico:

TELA AÇO INOX 200 MESCH DIAMETRO 160MM	<i>Usadas no equipamento Extrusora para retenção (filtragem) de impurezas durante a fabricação de Resina e Chapa Acrílica.</i>
TELA AÇO INOX 20/ 200/ 24/110 MESCH DIAMETRO 120MM	
TELA AÇO INOX 20/ 200/ 24/110 MESCH DIAMETRO 155MM	
TELA AÇO INOX 20/ 200/ 24/110 MESCH DIAMETRO 175MM	
TELA INOX MALHA 325	
TELA REPS AÇO INOX 160MM MALHA 24/110	

No tocante à cobrança do correspondente ICMS – diferencial de alíquotas, que compõe a infração 01, a defesa afirmou que tal item é uma consequência direta e imediata da questão até aqui discutida, ou seja, do direito à utilização dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de produtos intermediários, reputados equivocadamente pela fiscalização como bens de uso e consumo, conforme demonstrado acima. Assim, restando evidenciado o direito ao aproveitamento do crédito decorrente da aquisição dos produtos em pauta, por se tratarem de produtos intermediários, indispensáveis ao processo produtivo da Impugnante, a exigência do diferencial de alíquota perderia completamente o sentido, e consequentemente, pelas mesmas razões, pede que a infração 01 também seja julgada totalmente improcedente.

Passou em seguida a discorrer acerca da infração 04, que trata da utilização indevida de créditos

fiscais de itens tratados pela empresa, na condição de bens destinados ao ativo imobilizado e entendidos pela fiscalização como materiais de uso e consumo, ou seja, bens ferramentais.

Afirmou que no exercício das suas atividades, a Impugnante adquire bens destinados à manutenção das suas atividades, muitos deles vinculados à ampliação, modernização ou renovação do seu parque fabril, bens esses que integram o seu ativo imobilizado e consequentemente, geram direito à utilização de créditos fiscais quando das suas aquisições, conforme autorizado pela legislação de regência do ICMS. Que os bens adquiridos pela Impugnante, indicados nos demonstrativos integrantes do auto de infração, foram registrados no seu ativo imobilizado, em estrita observância às normas contábeis, pois na sua grande maioria, destinaram-se à renovação do seu parque fabril.

Os bens foram listados pelos autuantes no Demonstrativo de fls. 84 a 84, envolvendo portas USB, chaves de diversas especificações (fenda, phillips, combinada, allen etc), vidros de diversas espessuras, mesas e cadeiras, escovas, conectores, cabos de cobre, barras chatas, curvas, flanges, tomadas TE, tubos, brita, telhas, parafusos, conduites, telas, lâmpadas, válvulas, joelhos, luminárias, barrotinhos, brocas, cantoneiras, caixas metálicas, eletrodutos, luvas, mouses, martelos, escovas etc.

O contribuinte apresentou na peça de defesa os projetos a que estavam vinculados os citados itens e elaborou demonstrativo anexado, denominado “Ciap itens glosados – relatório complementar”, onde constam todas as notas autuadas e respectivos projetos de ampliação e renovação do seu parque fabril, em que os bens adquiridos foram aplicados (Doc. 05 - CD).

Salientou em seguida que os projetos em tela tiveram por objetivo o aumento da vida útil da planta industrial, bem como da sua capacidade produtiva, razão pela qual os bens adquiridos para a sua implementação se enquadram perfeitamente no conceito contábil de ativo imobilizado.

Fez uma longa exposição acerca do direito ao crédito de ativos imobilizados e disse que seus procedimentos estão corretos à luz da legislação, considerando que os bens autuados: (i) são diretamente aplicados no processo produtivo e nas máquinas e equipamentos; (ii) atendem aos critérios contábeis para contabilização no ativo imobilizado; e, (iii) definitivamente não se tratam de bens destinados ao uso e consumo, classificação pretendida pela Fiscalização Estadual. Sustentou inclusive que o direito ao crédito sobre mercadorias destinadas ao ativo permanente, abrange também partes e peças de reposição.

Reiterou o argumento de que só não é assegurado o direito ao crédito, de bens aplicados em atividades alheias ou estranhas ao processo produtivo desenvolvido pela empresa ou ao seu objeto social.

Reproduziu conceitos extraídos do texto da Lei das S/A (Lei n.º 6.404/1976), no tocante ao ativo permanente e mais especificadamente em relação aos ativos imobilizados e pronunciamentos contábeis relacionados ao conceito de peças de reposição, originários do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) e do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis).

Sustenta portanto a impugnante, o direito ao crédito com relação aos bens adquiridos para seu ativo imobilizado, nos estritos termos da legislação fiscal e do direito contábil, considerando-se o seu processo produtivo, os memoriais dos projetos de modernização e ampliação do seu parque fabril e as telas de contabilização apresentados, a demonstrar que os bens foram devidamente destinados ao seu ativo imobilizado.

Ao finalizar a impugnação administrativa, o contribuinte formula os seguintes pedidos:

- a) a homologação e consequente extinção dos créditos tributários relativos às Infrações 02 e 03, cuja procedência foi reconhecida pela Impugnante, já tendo sido o pagamento efetuado;
- b) que sejam julgadas improcedentes as infrações 01, 04 e 05 do Auto de Infração;
- c) a realização de diligência, nos termos do art. 145 do RPAF/BA, para comprovação das funções dos itens autuados nas infrações 01 e 05 e da classificação dos itens contidos na

Infração 04 no ativo immobilizado da empresa.

Por fim, requer a Impugnante que todas as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas em nome do Dr. Marcos Rogério Lyrio Pimenta (OAB/BA nº 14.754), com endereço na Avenida Tancredo Neves, nº 1632, Edifício Salvador Trade Center, sala 2210, Torre Sul, Caminho das Árvores, Salvador – Bahia, CEP 41.820-020, sob pena de nulidade.

Foi prestada INFORMAÇÃO FISCAL em 10/03/2016, subscrita pelos auditores fiscais autuantes, peça processual que se encontra juntada às fls. 669 a 672 dos autos.

Passaram a abordar de forma específica cada uma das infrações impugnadas pelo sujeito passivo.

INFRAÇÃO 05: Declararam que a Defesa se insurge contra a cobrança nas folhas 107 a 131, aduzindo em seu favor que tais produtos que denominou de intermediários são indispensáveis à sua produção industrial. Sustenta ainda que com a vigência da Lei Complementar 87/96 e a consequente revogação do Convênio ICM nº 66/1988, caiu por terra o que a doutrina denominou critério do crédito físico, onde a não cumulatividade fica sujeita à identificação de um vínculo de inherência material entre uma e outra mercadoria como condição de direito ao crédito pela entrada. Em seu lugar surgiu, a partir da chamada Lei Kandir, como única restrição imposta ao creditamento, a interpretação decorrente da leitura do art. 20, § 1º, segundo a qual não dão direito a crédito as entradas de mercadorias que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, conforme já esclarecido. A partir de então, deu-se lugar a interpretação a partir do chamado “crédito financeiro”, onde o crédito não se apoia no elemento físico-material, mas no elemento funcional, de integrar-se no desempenho da atividade econômica realizada pelo contribuinte. Conclui asseverando que está garantido o crédito de ICMS em aquisição de produtos intermediários, dentre outras, somente se restringido o direito ao crédito nas aquisições de mercadorias e serviços alheios à atividade do estabelecimento. Por derradeiro, a Defesa descreve o processo produtivo e a aplicação de alguns materiais neste processo.

Ao se contrapor aos argumentos defensivos, afirmaram que a tese da Autuada não deve achar amparo nesta Corte, pois os itens objeto da infração classificados como bens de uso ou consumo descritos na folha 19, não são destinados à 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, as quais são consumidas ao longo de vários processos produtivos. Apesar de serem utilizados em função do processo produtivo, não são consumidos ao final de cada processo produtivo e também não se integram ao produto final na condição de elemento indispensável à sua produção.

Disseram ainda que se é verdadeiro que o legislador pátrio quis estabelecer um novo regramento a partir da Lei Kandir, incorporando o conceito de crédito financeiro em substituição ao anterior crédito físico, o fez parcialmente. Somente a partir de 2020, conforme determina a Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, será possível a apropriação de tais créditos. Logo, o crédito financeiro teve sua eficácia parcialmente contida, pois os créditos decorrentes das aquisições de bens para uso ou consumo do estabelecimento, somente poderão ser utilizados após aquela data.

Pedem que a infração 05 seja integralmente mantida e de igual forma e pelas mesmas razões, sustentam a manutenção da cobrança correspondente ao diferencial de alíquotas do ICMS sobre as mesmas mercadorias que compõem o item 01 do Auto de Infração. Os bens da infração 01 encontram-se discriminados nas folhas 21 a 30 do PAF.

Ao tratarem das INFRAÇÕES 02 E 03, declararam que a autuada expressamente reconheceu a procedência total dessas imputações, manifestando sua concordância à folha 106 do presente processo fiscal, juntando documento de arrecadação estadual da alegada quitação à folha 164.

No tocante à INFRAÇÃO 04, os autuantes afirmaram que essa ocorrência decorreu da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. A Autuada encriturou o material de uso ou consumo no CIAP, o que resultou no

indevido crédito do imposto, pois não se trata de bens do ativo imobilizado, mas bem de uso ou consumo. A relação dos bens objeto da glosa dos créditos, encontra-se inserida nas folhas 42 a 94 do PAF.

Em sua Defesa folhas 132 e seguintes, a Impugnante asseverou que adquire bens destinados à manutenção das suas atividades, muitos deles vinculados à ampliação, modernização ou renovação do seu parque fabril, bens esses que integram o seu ativo imobilizado e consequentemente geram direito à utilização de créditos fiscais, quando das suas aquisições. Afirmou ainda que os itens objetos da infração foram utilizados em seus projetos. A fim de comprovar suas alegações, a Impugnante colacionou cópias dos memoriais descritivos dos projetos de ampliação, modernização e revitalização do seu parque industrial, nos quais foram empregados os bens listados no Auto de Infração combatido (DOC. 04).

Os autuantes discordam da tese defensiva e dos procedimentos contábeis adotados, que classificaram os bens objeto da infração nas contas do ativo imobilizado. Disseram que a exigência fiscal em lide é decorrência de farta jurisprudência deste Conselho, bem como da interpretação da Lei Complementar 87/96. Que o elenco dos itens descritos nas folhas 84 a 94, contendo: a) chaves de vários tamanhos (ferramentas); reatores, tomadas, lâmpadas, interruptores, cabos condutores, reatores, abraçadeira para eletrodomésticos, lâmpadas, luminárias (material elétrico); vidro (usado como molde) são todos classificados como de uso ou consumo do estabelecimento, já que não são consumidos a cada processo produtivo, não entra em contato com o produto fabricado e não o integra na condição de elemento indispensável à produção industrial desenvolvida pela empresa. Quanto aos créditos por aquisição de telhas e tubos, declararam que esses materiais fazem parte da estrutura física das instalações industriais, alheias, portanto a atividade do estabelecimento, não devendo ter seu crédito apropriado conforme art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96.

Pedem também que este item da autuação seja mantido integralmente.

O relator originário do Processo, A.F. Luiz Alberto Amaral Oliveira, em despacho datado de 29 de agosto de 2016 (doc. fl. 690), converteu o presente PAF em diligência à ASTEC CONSEF, em relação aos pontos controvertidos da infração 05, ocasião em que determinou a adoção dos seguintes procedimentos saneadores:

1. *Visitar o estabelecimento autuado com fins de apurar a real participação de cada um dos itens listados à folha 19 no processo produtivo;*
2. *Descrever a função e uso de cada uma das mercadorias ali descritas, dando ênfase à sua afetação no processo fabril da empresa.*

A ASTEC/CONSEF, através do Parecer Técnico nº 0034/2017, da lavra do A.F. Jorge Inácio de Aquino, juntado às fls. 708 a 723, apresentou algumas considerações preliminares sobre a metodologia aplicada na diligência e em seguida fez uma descrição do processo produtivo da empresa autuada com detalhamento da participação de cada insumo, objeto das glosas de crédito fiscal na produção das seguintes mercadorias: RESINA ACRÍLICA GRÃO, RESINA ACRÍLICA SAN, RESINA DE POLICARBONATO PÓ OU GRANULADA CRISTAL e CHAPA ACRÍLICA CAST.

Na MANIFESTAÇÃO EMPRESARIAL ACERCA DA DILIGÊNCIA, juntada às fls. 715 a 723 dos autos, o contribuinte, após reiterar os argumentos já expostos na fase de defesa quanto à participação dos “produtos intermediários” no processo de produção das mercadorias por ele fabricadas, sustenta que diante das conclusões contidas no parecer ASTEC, verifica-se que os itens autuados se enquadram inequivocamente no conceito de produtos intermediários, gerando, por consequência, o direito ao crédito de ICMS em suas aquisições.

Os autuantes, às fls. 752 a 760 dos autos, apresentaram Manifestação acerca do Parecer Técnico da ASTEC. Reproduziram nessa intervenção grande parte do que foi escrito pelo revisor na peça da diligência, concluindo que em vista do que foi exposto, mantêm o entendimento exarado na informação fiscal, pela procedência total do Auto de Infração.

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 05 (cinco) imputações, conforme foi exposto de forma detalhada no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

Passarei a examinar inicialmente as infrações 01 e 05, vinculadas respectivamente à cobrança de ICMS-DIFAL (diferenças de alíquotas) e ao creditamento indevido de ICMS, de mercadorias que a empresa sustenta serem produtos intermediários e/ou matérias-primas utilizados na atividade industrial da autuada, e que os autuantes consideraram estar classificados na condição de bens de uso e consumo, sem direito a crédito do imposto.

Observo que uma das premissas principais de que se valeram os autuantes para o lançamento em lide, foi a participação dos materiais objeto da ação fiscal, cujos créditos foram glosados na atividade fabril (afetação ao processo produtivo) e a correspondente incorporação ou integração dos mesmos aos produtos finais, adotando-se assim o critério do crédito físico (produto a produto).

No que se refere à tese da incorporação física do insumo utilizado na atividade fabril ao produto final fabricado, observo que à luz das disposições do RICMS/97, concernente ao direito de aproveitamento dos créditos fiscais, positivadas no art. 93, § 1º, inc. I, letras “a”, “b” e “c” e inc. II, estabeleciam três condições básicas a serem preenchidas pelos contribuintes que exercessem atividade de transformação industrial:

- 1) *que as mercadorias adquiridas estivessem vinculadas ao processo de industrialização;*
- 2) *que as mesmas fossem consumidas no citado processo, ou;*
- 3) *que as mercadorias integrassem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização.*

Havia ainda uma quarta condição a ser preenchida: as saídas subsequentes dos produtos resultantes da industrialização, deveriam ser tributadas

Reproduzo abaixo o teor da norma regulamentar citada:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

*§ 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; e

II - as operações ou prestações subsequentes 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.

Verifico no tocante às condições 2 e 3, que a partícula “**ou**” contida no dispositivo normativo transscrito, indica claramente que as mesmas não são cumulativas. O disjuntivo “**ou**”, posto na norma, gramaticalmente revela que devem estar presentes uma das duas condições, mas não as

duas cumulativamente. Se a intenção do legislador fosse essa (condições cumulativas), teria utilizada no texto a partícula “e” (partícula aditiva).

Seguindo essa linha de entendimento, se determinado insumo participa do processo de transformação industrial, interagindo com as matérias-primas e os produtos acabados e neste processo é também consumido, não importando se de forma imediata ou ao longo de diversas etapas, esse produto se enquadra nas condições estabelecidas na norma de regência para que o contribuinte possa se apropriar do crédito fiscal (condição 1 somada à condição 2). Não se faz necessário que o insumo venha a integrar fisicamente o produto final (condição 3).

Da mesma forma, se o insumo participa do processo produtivo e se integra fisicamente ao produto final, apresenta-se o atendimento das condições para o aproveitamento do crédito fiscal (condição 1 somada à condição 3).

A normatização do regime de crédito do ICMS, especialmente após a edição da Lei Complementar 87/96, afastou em relação aos produtos intermediários a exigência de: a) o consumo integral e imediato ou instantâneo dos insumos no processo fabril; b) a indispensável incorporação do insumo ao produto final (regime puro do crédito físico).

Se as mercadorias adquiridas para uso nas atividades fabris tivessem que obrigatoriamente integrar fisicamente o produto final para efeitos de concessão do direito ao crédito, as disposições da legislação relativas aos produtos intermediários perderiam todo o sentido na norma. Seria uma definição vazia e de total inaplicabilidade. O princípio da não cumulatividade do ICMS poderia ser facilmente burlado, em contrariedade ao regime jurídico estabelecido a partir de 1996, com a edição da Lei Complementar nº 87.

Nesse sentido, as disposições dos arts. 19, 20 e seguintes da Lei Complementar Federal do ICMS, não contêm qualquer dispositivo que determine que os insumos tenham que se incorporar fisicamente ao produto final, objeto da atividade de fabricação, conforme constou da fundamentação do Auto de Infração na fase de informação fiscal.

Importante ressaltar também que a Constituição de 1988, em seu art. 155, § 2º, inc. XII, remeteu para a Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, e, portanto, definir o regime jurídico para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Reproduzimos abaixo, no que tem pertinência com o caso concreto em exame, o teor dos dispositivos da LC nº 87/96 citados:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto,

exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

(...)

As mesmas prescrições normativas e com idêntico conteúdo estão inseridas na Lei Ordinária Estadual que instituiu o ICMS na Bahia – Lei nº 7.014/96 – em seus arts. 28, 29 e seguintes.

A matéria em questão foi tratada no RICMS/97 e no RICMS/2012, porém, em concordância com os ditames legais e não em conflito com os mesmos, por se tratar de questão reservada à lei em sentido formal e material. Não poderia a norma regulamentar dispor em sentido contrário ou conflituoso com a norma legal. O Regulamento reproduz em muitos trechos o conteúdo ou sentido do texto da lei e disciplina também o regime de escrituração e lançamento dos créditos fiscais, mas não estabelece regramento normativo que se choque com as normas de hierarquia superior. Assim o RICMS/12 fixa regras nos art. 309 e seguintes, disciplinando a escrituração (lançamento) dos créditos fiscais, ou reproduzindo regras já inseridas nas normas legais. No mesmo sentido, o teor das regras de creditamento inseridas no RICMS/1997, já acima citadas. Em decorrência do quanto aqui exposto, conclui-se que a interpretação das regras dos Regulamentos do imposto relacionadas a créditos fiscais de ICMS, deve ser sempre efetuada em concordância com o conteúdo das normas da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei Estadual nº 7.014/96.

Assim, a expressão “produto intermediário” abrange exatamente aqueles itens que participam do processo fabril, entendido aqui como o processo de produção e de disponibilização dos produtos acabados para posterior circulação econômica, jurídica ou física, de forma que no conceito de “produtos intermediários”, estão albergados aqueles elementos indispensáveis e efetivamente utilizados na atividade fabril, até que as mercadorias estejam aptas para venda pelo fabricante, mas que não se integram ao produto final, salvo os resíduos indesejáveis.

Observo que a questão da indispensabilidade do insumo, pode variar de empresa para empresa e está atrelado ao nível do desenvolvimento tecnológico incorporado ao processo produtivo. Se uma empresa, por exemplo, utiliza na fabricação de seus produtos um forno a lenha, a gás ou elétrico, é uma decisão gerencial tomada sob o crivo de diversas variáveis (capacidade de investimento da empresa, disponibilidade da tecnologia ou não no mercado, oferta dos insumos necessários para operar aquela tecnologia etc). Todavia, decidida a utilização do forno elétrico, a energia seria o insumo do processo; se utilizada a fornalha a lenha, essa é que será o insumo; adotando-se o forno a gás, esse último é que integrará o processo de produção como elemento indispensável.

Seguindo essa linha de entendimento cito o artigo publicado no endereço eletrônico <https://www.conjur.com.br/2014-dez-07/tribunais-vêm-aprovando- créditos-icms-ipi- produtos-intermediários>, com o título “Tribunais vêm aprovando créditos de ICMS e IPI sobre produtos intermediários – texto de autoria de Mariana Collaço e Leandro Damasceno, em que foi destacado que:

“As recentes discussões sobre a definição de insumos para fins de crédito de PIS e COFINS vêm reacendendo uma nova reflexão sobre o creditamento de ICMS e IPI, especialmente sobre a aquisição dos chamados “produtos intermediários”.

Já não é novidade para os contribuintes o posicionamento excessivamente restritivo, quanto à apropriação de créditos, por parte dos Governos Federal e Estaduais, pressionados muitas vezes pela necessidade em aumentar os índices de arrecadação ou pelas dificuldades de caixa.

Como de conhecimento, “produto intermediário” é considerado insumo para fins de apropriação de crédito dos chamados tributos não cumulativos, quais sejam o ICMS, IPI, PIS e COFINS.

Entende-se por “produto intermediário”, em linhas gerais, os itens não classificados como matérias primas, mas que são empregados ou consumidos no processo de produção.

A extensão do conceito de “produto intermediário” figurou expressamente no Regulamento do IPI de 1972, o qual permitia a apropriação de crédito apenas para os itens intermediários que, não incorporados ao produto final, fossem consumidos “imediata e integralmente” no processo de industrialização. A partir do Regulamento do IPI de 1979, houve a supressão do termo “imediata e integralmente”. Todavia, verifica-se que o conceito restritivo dado pelo RIPI/72 influenciou o entendimento jurisprudencial e administrativo para fins de crédito de IPI e ICMS.

É comum vermos decisões administrativas e judiciais negando o direito ao crédito de ICMS e IPI sobre itens que, apesar de essenciais à produção, não se incorporam ao produto final e não se consomem de forma imediata e integral no processo produtivo, tais como brocas, serras e pastilhas.

Para fins das contribuições do PIS e da COFINS, essa questão já vem sendo interpretada favoravelmente aos contribuintes, bastando, como regra, provar que o item é essencial ao processo produtivo.

Nem tudo que se consome ou se utiliza na produção pode ser conceituado como produto intermediário. A amplitude conceitual do termo permite a indevida classificação como “produto intermediário” de uma infinidade de itens que mais se assemelham a componentes do ativo imobilizado e itens de consumo não atrelados à produção, tais como os materiais de manutenção, que de certa forma também se desgastam em decorrência das atividades produtivas, mas cujos créditos fiscais de ICMS e IPI são vedados.

Objetivando definir um critério relativamente seguro, sem que para tanto sejam tolhidos direitos dos contribuintes, a Receita Federal, no âmbito do IPI, tem se posicionado favoravelmente à tese do “contato direto” com o produto final como critério para a apropriação de crédito.

Percebemos a aplicação deste parâmetro em recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como no Acórdão nº 3302-002.643 de 22/07/2014. Partindo de uma interpretação sistemática da legislação e, em especial, do Recurso Especial 1.075.508/SC do Superior Tribunal de Justiça, que exigia para o creditamento a necessidade de consumo “imediato e integral”, o CARF manifestou entendimento quanto à possibilidade do crédito pautar-se na premissa do “contato direto” do item com o produto fabricado, em detrimento da exigência do consumo “imediato e integral”.

No início deste ano a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT n. 24 de janeiro/2014, ampliou o conceito dos produtos intermediários, de modo a não mais exigir o consumo “integral e imediato” do produto num único processo de fabricação, permitindo que o desgaste se estenda por mais de um processo. Isso garantiu ao contribuinte o creditamento de IPI sobre aquisições de “manchões”, “roletes” e “viajantes”.

Já para o ICMS, a confusão interpretativa e insegurança jurídica são maiores, pois o contribuinte tem que analisar o entendimento de 27 unidades federativas. O Estado de São Paulo, por exemplo, através da Decisão Normativa CAT 01/2001, considerou como materiais intermediários itens que sejam utilizados no processo produtivo para limpeza, desbaste e solda que não se consomem imediata e integralmente na produção. Isso permite ao contribuinte paulista o crédito de ICMS sobre a aquisição de lixas, discos de cortes, discos de lixa, eletrodos, escovas de aço, estopa, óleos de corte, rebolos, produtos químicos utilizados no tratamento de água afluente e esluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos.

Frisa-se, no entanto, que esse ainda não é o entendimento de alguns órgãos fazendários estaduais. Contudo, é possível que, em decorrência do aprofundamento das análises dos processos produtivos e da maior receptividade da ampliação do conceito de produtos intermediários, a legislação do ICMS venha a acompanhar mais essa importante evolução, assegurando direitos ao contribuinte criando um cenário de maior segurança jurídica e convergência de interpretação.

Fixadas as premissas expostas acima no sentido do afastamento do crédito físico para os produtos intermediários, visto que não encontra respaldo hoje sequer na legislação de regência do imposto, positivadas na Lei Complementar 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e nos Regulamentos do ICMS de 1997 e 2012, e partindo agora para a análise do caso concreto, verifico que a questão atinente à participação dos produtos no processo produtivo da empresa, objeto da glosa de créditos que compõem a infração 05 e da correspondente exigência do ICMS-DIFAL, na infração

01, foi analisada em diligência fiscal realizada pela ASTEC/CONSEF, que resultou no Parecer Técnico nº 0034/2017, inserido às fls. 708 a 713 dos autos.

Tratando-se de Parecer Técnico em que foi exposto com nível razoável de detalhamento o processo produtivo da empresa, com a respetiva afetação dos itens que integraram a autuação, é conveniente para o melhor deslinde da questão, que se faça a reprodução na íntegra da peça processual trazida pela ASTEC, com o respetivo entendimento deste relator, quanto ao direito ao creditamento ou não do ICMS para cada item.

Segue abaixo, em itálico, o texto do Parecer e em negrito as conclusões deste relator para cada etapa do processo produtivo descrito pela ASTEC.

DO PEDIDO:

ASTEC

01. Visitar o estabelecimento autuado com fina de apurar a real participação de cada um dos itens listados à fl. 19 no processo produtivo;

02 Descrever a função e uso de cada uma das mercadorias ali descritas, dando ênfase à sua afetação ao processo fabril da empresa.

DA DILIGÊNCIA

Para cumprirmos a diligência na forma solicitada intimamos a empresa nos seguintes termos:

"Para efeito de diligência fiscal, indicada no pedido anexo, nos termos dos artigos 108 e 109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, essa empresa fica intimada para dentro de 10 (dez) dias apresentar descriptivo técnico indicando a função, participação e uso de cada uma das mercadorias objeto da autuação e relacionadas à fl. 19 do PAF (cópia anexa), dando ênfase à sua afetação ao processo fabril da empresa".

Por consequência, a empresa intimada nos apresentou o arrazoado anexo.

Em face de a planta industrial em que são usados os itens objeto da diligência estar parada, não nos foi possível a visita "in loco" para atender ao pedido da diligência. Contudo, nos contatando, a procuradora da autuada sugeriu uma reunião com prepostos da empresa para efeito de esclarecimento quanto ao uso e aplicação dos itens no processo produtivo exposto no descriptivo apresentado em cumprimento da Intimação Fiscal.

Aceitada a sugestão, oportunamente nos reunimos e ao evento compareceram por parte da empresa: Maxmauro Duarte de Oliveira (Gerente de Controladoria), Dayanne Neves Tanajura (Engenheira de Produção Jr.), Paulo Prates (Gerente Industrial) e Karina Vasconcelos do Nascimento (Advogada).

Na ocasião estabelecemos a premissa de que ali estávamos para uma hipotética fabricação dos produtos finais do estabelecimento e que os técnicos deveriam nos relatar todo o processo produtivo enfatizando os momentos, as formas e como os itens autuados foram nele utilizados.

Assim, do minucioso relato técnico, constatamos o seguinte:

1. PRODUTO FINAL: RESINA ACRÍLICA GRÃO

Falta uso do Álcool esteárico naa-45

ITENS AUTUADOS UTILIZADOS: CLORETO DE CALCIO, FOSFATO TRISSÓDICO, CARBONATO CALCIO E ÓLEO DE MOMONA SULFONADO A 50% E HIDROGENADO, GENCARD GN7 112, SPECTRUS NX1100, ÁLCOOL ESTEARÍCO LOROL C18, ÓLEO DIESEL, SILICO NE FUIDO (OLEO - 1000) e SILICONE FLUID 550 - VSIC. 100-150, os DIVERSOS ROLOS, as DIVERSAS FACAS e as DIVERSAS TELAS.

FASE 01

a) *CLORETO DE CALCIO, FOSFATO TRISSÓDICO, CARBONATO CALCIO E ÓLEO DE MOMONA SULFONADO A 50% E HIDROGENADO:* São misturados em meio aquoso (água) e lançados no REATOR junto com a matéria-prima principal (MMA, Monômero líquido). O reator é aquecido e, por consequência forma-se o polímero (resina acrílica em pó);

b) Tendo em vista o aquecimento do reator e para evitar superaquecimento se faz necessário uma etapa de resfriamento físico do reator. Para tanto se usa: GENGARD GN7 112, SPECTRUS NX1100;

FASE 02

Usa-se a resina acrílica em pó (já fria = temperatura ambiente) para transformá-la em resina acrílica em grão (pellets). Esse processo é denominado "processo de extrusão" em que a peletização é uma de suas fases.

Nesse processo, são utilizados:

a) o ÁLCOOL ESTEARÍCO LOROL C18 (sólido) para fabricar a resina acrílica em grão da seguinte forma:

A resina acrílica em pó é levada aos silos que de lá segue para dosadores que a "dosam" em função da quantidade a ser produzida. Neste momento também se dosa o ÁLCOOL ESTEARÍCO LOROL C18 que vai junto com a resina ao misturador.

Desse misturador sai uma "mistura" que é aquecida na extrusora onde se encontra uma Câmara de Aquecimento, cuja temperatura pode se elevar até aos 280 graus centígrados. Por conta da alta temperatura, a "mistura" é derretida e segue para um molde (como se fora uma peneira) que a recorta em fios. Os fios, já acrílicos, caem em um canal de água desmineralizada para endurecimento;

b) o ÓLEO DIESEL, para aquecer e fornecer o calor da Câmara de Aquecimento da "mistura";

c) o SILICONE FUIDO (OLEO - 1000) e SILICONE FLUID 550 - VSIC. 100-150: usado em microcâmaras da Câmara de Aquecimento da "mistura" resultante da resina acrílica em pó + ÁLCOOL. Tem a função de acelerar o aquecimento. Esse silicone não se agrupa ao produto que está sendo fabricado.

d) Utilização dos DIVERSOS ROLOS, das DIVERSAS FACAS e das DIVERSAS TELAS.

Os fios de acrílico seguem para passagem em ROLOS; são, depois, cortados pelas FACAS; seguem para as TELAS que funcionam como especificadores dos grãos acrílicos (Resina Acrílica Grão).

Obs.: Esses itens são gastos nesse processo. Periodicamente são substituídos e, por consequência, o contribuinte entende ter direito ao crédito pela aquisição.

RELATOR: Na fabricação do produto RESINA ACRÍLICA GRÃO, são utilizados e incorporados fisicamente ao processo produtivo, na Fase 01, os itens CLORETO DE CALCIO, FOSFATO TRISSÓDICO, CARBONATO CALCIO E ÓLEO DE MOMONA SULFONADO A 50% E HIDROGENADO: São misturados em meio aquoso (água) e lançados no REATOR (Monômero líquido). Tendo em vista o aquecimento do reator e para evitar superaquecimento se faz necessário uma etapa de resfriamento físico do reator. Para tanto, se usa: GENGARD GN7 112 e SPECTRUS NX1100. Trata-se de produtos intermediários, visto que o controle da temperatura da reação química é variável física imprescindível para que ocorram as transformações das matérias-primas (reações químicas).

Na fase 02 do processo produtivo, usa-se o ÁLCOOL ESTEARÍCO LOROL C18 (sólido) para fabricar a resina acrílica em grão, configurando, portanto, típica matéria-prima, pois o ÁLCOOL ESTEARÍCO LOROL C18 é dosado e vai junto com a resina ao misturador. Já o ÓLEO DIESEL é utilizado como combustível para aquecer e fornecer o calor à Câmara de Aquecimento da "mistura", sendo, portanto, produto intermediário, que mesmo não se incorporando ao produto final, é indispensável para a geração de calor – temperatura até 280°C, visando a realização das reações químicas. Já o SILICONE FUIDO (OLEO - 1000) e SILICONE FLUID 550 - VSIC. 100-150, usados em microcâmaras da Câmara de Aquecimento da "mistura" resultante da resina acrílica em pó + ÁLCOOL, tem a função de acelerar o aquecimento. Esses silicones não se agregam ao produto que está sendo fabricado, mas participam da reação química, na fase de aquecimento, facilitando o referido processo, tendo contato com a resina. Trata-se, portanto, de típico produto intermediário.

Na última fase do processo fabril temos a participação de DIVERSOS ROLOS, das DIVERSAS FACAS e das DIVERSAS TELAS, visto que os fios de acrílico gerados nas etapas anteriores seguem para passagem em ROLOS; são depois cortados pelas FACAS; seguem para as TELAS que funcionam como especificadores dos grãos acrílicos (Resina Acrílica Grão). Conforme foi exposto no relatório da diligência, esses itens são gastos no processo fabril e periodicamente são substituídos. Constituem, portanto, típicos produtos intermediários, pois têm contato com os fios de acrílico, item intermediário do processo de fabricação e participam diretamente do processo produtivo, ainda que seu consumo não seja instantâneo ou imediato, mas necessitam ser substituídos periodicamente.

2. PRODUTO FINAL: RESINA ACRÍLICA SAN

FASE 01

ITENS AUTUADOS UTILIZADOS: CLORETO DE CALCIO, FOSFATO TRISSÓDICO, CARBONATO CALCIO E ÓLEO DE MOMONA SULFONADO A 50% E HIDROGENADO, GENGARD GN7 112, SPECTRUS NX1100, ADITIVO LUBRIFICANTE FINALUX G-748, ÓLEO DIESEL, SILICONE FUIDO (OLEO - 1000) e SILICONE FLUID 550 -VSIC. 100-150, os DIVERSOS ROLOS, as DIVERSAS FACAS e as DIVERSAS TELAS.

a) CLORETO DE CALCIO, FOSFATO TRISSÓDICO, CARBONATO CALCIO E ÓLEO DE MOMONA SULFONADO A 50% E HIDROGENADO: São misturados em meio aquoso (água) e lançados no REATOR junto com as matérias-primas principais (líquids): MMA + Estireno + Acrilonitrila (todos monômeros). O reator é aquecido e, por consequência forma-se o polímero (resina acrílica SAN em formato pó);

b) Tendo em vista o aquecimento do reator e para evitar superaquecimento se faz necessário uma etapa de resfriamento físico do reator. Para tanto se usa: GENGARD GN7 112 e SPECTRUS NX1100;

FASE 02

Usa-se a resina acrílica SAN em pó (já fria = temperatura ambiente) para transformá-la em resina acrílica SAN em grão (pellets). Esse processo é de nominado "processo de extrusão" em que a peletização é uma de suas fases.

Nesse processo, da seguinte forma, são utilizados:

a) o ADITIVO LUBRIFICANTE FINALUX G-748 (sólido) para fabricar a resina acrílica SAN em grão, da seguinte forma:

A resina acrílica SAN em pó é levada aos silos que de lá segue para dosadores que a dosam em função da quantidade a ser produzida. Neste momento também se dosa o ADITIVO LUBRIFICANTE FINALUX G-748 que vai junto com a resina ao misturador.

Desse misturador sai uma "mistura" que é aquecida na extrusora onde se encontra uma Câmara de Aquecimento, cuja temperatura pode se elevar até a 280 graus centígrados. Por conta da alta temperatura, a "mistura" é derretida e segue para um molde (como se fosse uma peneira) que a recorta em fios. Os fios, já acrílicos, caem em um canal de água desmineralizada para endurecimento;

b) o ÓLEO DIESEL para aquecer e fornecer o calor da Câmara de Aquecimento da "mistura";

c) o SILICONE FUIDO (OLEO - 1000) e SILICONE FLUID 550 -VSIC. 100 - 150: usados em microcâmaras da Câmara de Aquecimento da "mistura" resultante da resina acrílica SAN em pó + ADITIVO LUBRIFICANTE FINALUX G-748. Tem a função de acelerar o aquecimento. Esse silicone não se agrupa ao produto que está sendo fabricado.

d) Utilização dos DIVERSOS ROLOS, das DIVERSAS FACAS e das DIVERSAS TELAS.

Os fios de acrílico seguem para passagem em ROLOS; são, depois, cortados pelas FACAS; seguem para as TELAS DE AÇO INOX que funcionam como especificadores dos grãos acrílicos (Resina Acrílica SAN em Grão).

OBS.: Esses itens são gastos nesse processo, necessitam periodicamente serem substituídos e, por consequência o contribuinte entende ter direito ao crédito pela aquisição.

RELATOR: Na fabricação do produto RESINA ACRÍLICA SAN, são utilizados e incorporados fisicamente ao processo produtivo, na Fase 01, os itens CLORETO DE CÁLCIO, FOSFATO TRISSÓDICO, CARBONATO CÁLCIO E ÓLEO DE MOMONA SULFONADO A 50% E HIDROGENADO: São misturados em meio aquoso (água) e lançados no REATOR (Monômero líquido), juntamente com as outras matérias-primas (estireno e acrilonitrila), todos monômeros. Tendo em vista o aquecimento do reator e para evitar superaquecimento, se faz necessário uma etapa de resfriamento físico do reator. Para tanto se usa: GENGARD GN7 112 e SPECTRUS NX1100. Trata-se de produtos intermediários, visto que o controle da temperatura da reação química é variável física imprescindível para que ocorram as reações químicas.

Na fase 02 do processo produtivo, usa-se o ADITIVO LUBRIFICANTE FINALUX G-748 (sólido) para fabricar a resina acrílica SAN em grão. A resina acrílica SAN em pó é levada aos silos que de lá segue para dosadores que a dosam em função da quantidade a ser produzida. Neste momento também se dosa o ADITIVO LUBRIFICANTE FINALUX G-748 que vai junto com a resina ao misturador. Trata-se, portanto, de insumo que entra em contato direto com a resina. Já o ÓLEO DIESEL é utilizado como combustível para aquecer e fornecer o calor à Câmara de Aquecimento da "mistura", sendo, portanto, produto intermediário, que mesmo não se incorporando ao produto final, é indispensável para a geração de calor, visando a realização das reações químicas. O SILICONE FUIDO (OLEO - 1000) e SILICONE FLUID 550 - VSIC. 100-150, usados em microcâmaras da Câmara de Aquecimento da "mistura" resultante da resina acrílica SAN em ADITIVO LUBRIFICANTE FINALUX G-748, tem a função de acelerar o aquecimento. Esses silicones não se agregam ao produto que está sendo fabricado, mas participa da reação química, na fase de aquecimento, facilitando o referido processo, tendo contato com a resina. Trata-se, portanto, de típico produto intermediário.

Na última fase do processo fabril temos a participação de DIVERSOS ROLOS, das DIVERSAS FACAS e das DIVERSAS TELAS, visto que os fios de acrílico gerados nas

etapas anteriores seguem para passagem em ROLOS; são depois cortados pelas FACAS; seguem para as TELAS que funcionam como especificadores dos grãos acrílicos (Resina Acrílica SAN em Grão). Conforme foi exposto no relatório da diligência, esses itens são gastos no processo fabril e periodicamente são substituídos. Constituem, portanto, típicos produtos intermediários, pois têm contato com os fios de acrílico, item intermediário do processo de fabricação, e participam diretamente do processo produtivo, ainda que seu consumo não seja instantâneo ou imediato, mas necessitam ser substituídos periodicamente.

3 - PRODUTO FINAL: RESINA DE POLICARBONATO PÓ OU GRANULADA CRISTAL

Este produto é fabricado em outra unidade do grupo e chega à unidade autuada para submissão ao processo de extrusão colorida.

ITENS AUTUADOS UTILIZADOS: FINAWAX - C, ÁLCOOL ESTEARÍCO NAA-45 TIPO CONOL - (FEI-021 V 07), ÓLEO DIESEL, SILICONE FLUÍDO (OLEO - 1000) e SILICONE FLUID 550 - VSIC. 100-150, os DIVERSOS ROLOS, as DIVERSAS FACAS e as DIVERSAS TELAS.

PROCESSO DE EXTRUSÃO

Usa-se a resina de policarbonato pó ou granulada cristal (já fria = temperatura ambiente) para transformá-la em resina de policarbonato granulada (pellets). Esse processo é denominado "processo de extrusão" em que a peletização é uma de suas fases.

Nesse processo, são utilizados:

- a) o ÁLCOOL ESTEARÍCO NAA-45 TIPO CONOL - (FEI-021 V 07) que incorporado à resina de policarbonato para melhorar a sua "processabilidade" (moldagem da resina), da seguinte forma:

A resina de policarbonato é levada aos silos que de lá segue para dosadores que a "dosam" em função da quantidade a ser produzida. Neste momento também se dosa o ÁLCOOL ESTEARÍCO NAA-45 TIPO CONOL - (FEI-021 V 07) que vai junto com a resina ao misturador.

Desse misturador sai uma "mistura" que é aquecida na extrusora onde se encontra uma Câmara de Aquecimento, cuja temperatura pode se elevar até aos 280 graus centígrados. Por conta da alta temperatura, a "mistura" é derretida e segue para um molde (como se fosse uma peneira) que a recorta em fios. Os fios, já acrílicos, caem em um canal de água desmineralizada para endurecimento.

- a) A RESINA DE POLICARBONATO PÓ OU GRANULADA CRISTAL é levada aos silos que de lá segue para dosadores que a dosam em função da quantidade a ser produzida. Neste momento também se dosa o FINAWAX - C que vai junto com a resina ao misturador garantir que o produto não cisalhe. Desse misturador sai uma "mistura" que é aquecida na extrusora onde se encontra uma Câmara de Aquecimento, cuja temperatura pode chegar até a 280 graus. Por conta da alta temperatura, a "mistura" é derretida e segue para um molde (como se fosse uma peneira) que a recorta em fios. Os fios, já acrílicos, caem em um canal de água desmineralizada para endurecimento;

- b) O ÓLEO DIESEL para aquecer e fornecer o calor da Câmara de Aquecimento da "mistura";

- c) O SILICONE FUIDO (OLEO - 1000) e SILICONE FLUID 550 - VSIC. 100 -150: usado em microcâmaras da Câmara de Aquecimento da "mistura" resultante da resina acrílica SAN em pó + ADITIVO LUBRIFICANTE FINALUX G-748. Tem a função de acelerar o aquecimento. Esse silicone não se agraga ao produto que está sendo fabricado;

d) Utilização dos DIVERSOS ROLOS, das DIVERSAS FACAS e das DIVERSAS TELAS.

Os fios de acrílico seguem para passagem em ROLOS; são, depois, cortados pelas facas; seguem para as telas que funcionam como especificadores dos grãos acrílicos (Resina Acrílica SAN em Grão).

Obs.: Esses itens são gastos nesse processo, necessitam periodicamente serem substituídos e, por consequência o contribuinte entende ter direito ao crédito pela aquisição desses itens.

RELATOR: Na fabricação do produto RESINA DE POLICARBONATO PÓ ou GRANULADA CRISTAL são utilizados e incorporados fisicamente ao processo produtivo, na Fase 01, o item ÁLCOOL ESTEARÍCO NAA-45 TIPO CONOL - (FEI-021 V 07) que é incorporado à resina de policarbonato para melhorar a sua "processabilidade" (moldagem da resina). Trata-se, portanto, de típica matéria-prima. A RESINA DE POLICARBONATO PÓ OU GRANULADA CRISTAL é levada aos silos, que de lá segue para dosadores que a dosam em função da quantidade a ser produzida. Neste momento também dosa-se o FINAWAX - C que vai junto com a resina ao misturador para garantir que o produto não cисalhe (quebre em fragmentos). Item que também participa do processo produtivo e entra em contato direto com a resina. Já o ÓLEO DIESEL, é utilizado como combustível para aquecer e fornecer o calor à Câmara de Aquecimento da "mistura", sendo portanto produto intermediário, que mesmo não se incorporando ao produto final, é indispensável para a geração de calor, visando a realização das reações químicas. O SILICONE FLUIDO (OLEO - 1000) e SILICONE FLUID 550 - VSIC. 100-150, usados em microcâmaras da Câmara de Aquecimento da "mistura" resultante da resina acrílica mais o ADITIVO LUBRIFICANTE FINALUX G-748, tem a função de acelerar o aquecimento. Esses silicones não se agregam ao produto que está sendo fabricado, mas participa da reação química na fase de aquecimento, facilitando o referido processo, tendo contato com a resina. Trata-se portanto de típicos produtos intermediários.

Na última fase do processo fabril, temos a participação de DIVERSOS ROLOS, das DIVERSAS FACAS e das DIVERSAS TELAS, visto que os fios de acrílico gerados nas etapas anteriores seguem para passagem em ROLOS; são depois cortados pelas FACAS; seguem para as TELAS que funcionam como especificadores dos grãos acrílicos (Resina Acrílica SAN em Grão). Conforme foi exposto no relatório da diligência, esses itens são gastos no processo fabril e periodicamente são substituídos. Constituem, portanto, típicos produtos intermediários, pois têm contato com os fios de acrílico, item intermediário do processo de fabricação e participam diretamente do processo produtivo, ainda que seu consumo não seja instantâneo ou imediato, mas necessitam ser substituídos periodicamente.

4 - PRODUTO FINAL: CHAPA ACRÍLICA CAST

ITENS AUTUADOS UTILIZADOS: SILICONE 47V50; SILICONE EM PÓ TIPO ADITIVO 23, TECIDO MORIM e TECIDO VOIL BCC; ALICATE DE PRESSÃO, TODOS OS TIPOS DE CLAMP OBJETO DA AUTUAÇÃO e GRAMPOMOL 51 X 25MM, diversos tipos de serras objetos da autuação.

FASE 01

A matéria-prima fundamental (MMA, monômero líquido) é levada ao REATOR que é aquecido e, por consequência, forma-se um pré-polímero líquido, incolor.

Nessa fase não se usa item autuado.

FASE 02

O pré-polímero é levado para grandes tanques de armazenamento. Desse armazenamento, o pré-polímero sai para pequenos tanques misturadores móveis (tipo batedeira), em

conformidade e com as distintas características dos produtos finais a que se destina, onde são adicionados os SILICONES (acima especificados) que em face da agitação se misturam ao pré-polímero.

FASE 03

a) A "mistura" resultante da FASE 01 é levada para moldes de vidro. Antes da "mistura" ser colocada nos moldes, estes são limpos manualmente com os TECIDOS acima especificados (são usados como buchas para a limpeza prévia dos moldes);

b) Limpos os moldes, estes são preenchidos com o pré-polímero resultante da FASE 02 e fechados. Neste procedimento usam-se o ALICATE, todos os tipos de CLAMP e GRAMPOMOL.

FASE 04

Moldadas as chapas são mergulhadas em "Banho Maria" em grandes tanques abertos para completar a polimerização (endurecimento da chapa).

As chapas permanecem nos moldes e em função da demanda por venda são deles retiradas. Nesse procedimento as SERRAS são usadas para retirada de aparas.

Obs.: Os itens usados nas fases 03 e 04 são gastos nesse processo, necessitam periodicamente serem substituídos e, por consequência, o contribuinte entende ter direito ao crédito pela aquisição desses itens.

RELATOR: Na fabricação da CHAPA ACRÍLICA CAST a matéria-prima fundamental, na fase 01, é o MMA (monômero líquido) que é levado ao reator para aquecimento, na forma de pré-polímero líquido e incolor. Na fase 02 do processo produtivo são adicionados os silicones (SILICONE 47V50; SILICONE EM PÓ TIPO ADITIVO 23,), que se misturam ao pré-polímero. São, portanto, itens que se incorporam fisicamente ao produto fabricado. Na fase 03 a mistura resultante é levada para moldes de vidro, que necessitam ser limpos com os tecidos: TECIDO MORIM e TECIDO VOIL BCC, para que não haja comprometimento da qualidade do produto final. São típicos produtos intermediários, participam do processo produtivo, mas não se incorporam ao produto final, mas evitam que impurezas indesejáveis afetem a qualidade da mercadoria fabricada. Ainda na fase 03, os moldes são preenchidos com pré-polímeros e fechados nos recipientes de vidro com o uso de alicates tipos CLAMP e GRAMPOMOL. São itens que participam do processo produtivo promovendo o isolamento do pré-polímero, sem os quais não seria possível a produção das chapas acrílicas. Na fase 04, última do processo fabril, as chapas são mergulhadas em "Banho Maria", em grandes tanques para completar a polimerização (endurecimento da chapa) e depois, em função das demandas por venda, são retiradas dos moldes e as aparas existentes são cortadas por SERRAS. As serras e os grampos acima citados, segundo a diligência da ASTEC, são gastos no processo produtivo e necessitam ser periodicamente substituídos. São, portanto, típicos produtos intermediários do processo de fabricação, pois participam diretamente do processo produtivo, ainda que seu consumo não seja instantâneo ou imediato, mas necessitam ser substituídos periodicamente.

Pelas razões acima expostas, nosso voto é pela IMPROCEDÊNCIA das infrações 01 e 05 do Auto de Infração, considerando as razões jurídicas acima expostas e também o descriptivo do processo produtivo apresentado no Parecer Técnico da ASTEC/CONSEF.

Passo doravante ao exame da infração 04, que trata da utilização indevida de créditos fiscais de itens tratados pela empresa, na condição de bens destinados ao ativo imobilizado e entendidos pela fiscalização como materiais de uso e consumo, ou seja, bens ferramentais.

Inicialmente, em relação ao pedido de perícia/diligência fiscal para esse item da autuação, rejeito a postulação defensiva considerando que a descrição efetuada pela defesa nos autos é suficiente

para a formação do convencimento deste relator. A questão será melhor detalhada no exame de mérito dessa exigência fiscal.

Os bens objeto do lançamento que integram o item 04 da autuação foram listados pelos autuantes no Demonstrativo juntado às fls. 84 a 94, envolvendo portas USB, chaves ferramentas de diversas especificações (fenda, phillips, combinada, allen etc), vidros de diversas espessuras, mesas e cadeiras, escovas, conectores, cabos de cobre, barras chatas, curvas, flanges, tomadas TE, tubos, brita, telhas, parafusos, conduítes, telas, lâmpadas, válvulas, joelhos, luminárias, barrotinhos, brocas, cantoneiras, caixas metálicas, eletrodutos, luvas, mouses, martelos etc.

O contribuinte apresentou na peça de defesa os projetos a que estariam vinculados os citados itens e elaborou demonstrativo anexado ao PAF, denominado “**Ciap itens glosados – relatório complementar**”, onde consta todas as notas autuadas e respectivos projetos de ampliação e renovação do seu parque fabril, em que os bens adquiridos foram aplicados (Doc. 05 – reproduzido no CD – mídia digital)

Conforme já exposto acima, essa ocorrência decorreu da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em que a autuada escriturou os materiais acima especificados no livro CIAP (Controle de crédito de ICMS do Ativo Permanente).

Não houve a demonstração probatória e fática, clara e inequívoca, nas peças processuais trazidas pela defendant, da afetação direta daqueles materiais no processo de produção industrial, ou seja, se os mesmos estão vinculados a novas instalações da fábrica, ou seja, pequenos ativos incorporados a novos e grandes ativos, adquiridos para ampliação ou modernização da planta industrial, ou se os mesmos são meros materiais de reposição de equipamentos já existentes (peças de reposição e sobressalentes).

Os autuantes, por sua vez, frisaram que a exigência fiscal em lide é decorrência de farta jurisprudência deste Conselho, bem como da interpretação da Lei Complementar nº 87/96. O elenco dos itens descritos nas folhas 84 a 94 deste PAF, revela se tratar de materiais de uso ou consumo do estabelecimento, já que não são consumidos e também não participam diretamente do processo produtivo. Não interagem com as matérias-primas (monômeros e pré-polímeros) e produtos intermediários produzidos nas etapas de fabricação, e não são também maquinários ou instrumentos que participam diretamente da geração dos produtos finais (resinas e chapas acrílicas), não entrando, portanto, em contato direto com o produto fabricado e não interagindo na condição de elemento indispensável à produção industrial desenvolvida pela empresa. Cabe ressaltar ainda, conforme foi pontuado pelos autuantes, que os créditos fiscais por aquisição de telhas e tubos são também indevidos, em razão desses materiais fazerem parte da estrutura física das instalações industriais, por incorporação física ao prédio (acessão física), alheias, portanto a atividade fabril do estabelecimento, não devendo ser mantido o crédito fiscal apropriado, de acordo com o art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96.

Corroborando esse entendimento cabe mencionar algumas decisões administrativas originárias das Câmaras de Julgamento deste CONSEF. Cito dois Acórdãos proferidos em 2ª instância (CÂMARAS DE JULGAMENTO FISCAL), e um da 1ª instância (Junta de Julgamento), relacionados com essa temática:

ACÓRDÃO CJF Nº 0114-12/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO.
É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a materiais de uso e consumo.
Comprovado que parte dos itens da autuação se refere a bens vinculados à manutenção de equipamentos ou peças de reposição de maquinários.

ACÓRDÃO CJF Nº 0289-11/07

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO.
É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de uso e consumo.
Infração não elidida.

ACORDÃO JJF N° 0133-01/12

EMENTA: *ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO.* É vedada a utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento. Comprovado que os itens da autuação se referem a bens vinculados à manutenção de equipamentos ou peças de reposição de maquinários. O crédito fiscal de ICMS decorrente de aquisições de materiais de uso e consumo somente poderá ser utilizado a partir de 1º de janeiro de 2020. Mediante diligência, os cálculos foram refeitos, o que reduziu o valor originalmente lançado. Infração parcialmente caracterizada.

Pelas razões acima expostas, nosso voto, em relação à infração 04, é pela manutenção integral da exigência fiscal.

No tocante às infrações 02 e 03, relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias pela falta de registro de notas fiscais de entrada, em operações de aquisição de mercadorias tributadas e não tributadas, o contribuinte na fase de defesa procedeu à quitação dessas infrações, conforme atesta o documento de arrecadação juntado às fls. 163/164 dos autos (doc. 02 da peça de defesa) e os relatórios do Sistema Interno da SEFAZ (SIGAT), anexados às fls. 674/678. Os valores recolhidos deverão ser homologados pela autoridade fiscal competente, da Inspetoria de origem do processo.

Em decorrência do quanto acima exposto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a exclusão total das exigências fiscais que integram os itens 01 e 05.

Por fim, conforme pedido formulado na inicial, o órgão de preparo do CONSEF deverá proceder à notificação da presente Decisão ao contribuinte e ao seu representante legal habilitado nos autos, advogado Dr. Marcos Rogério Lyrio Pimenta (OAB/BA nº 14.754), com endereço na Avenida Tancredo Neves, nº 1632, Edifício Salvador Trade Center, sala 2210, Torre Sul, Caminho das Árvores, Salvador – Bahia, CEP 41.820-020.

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 206857.0090/15-6, lavrado contra **UNIGEL PLÁSTICOS S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor principal de **R\$42.184,62**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor de **R\$28.601,67**, previstas no art. 42, incisos XI e IX, do mesmo diploma legal, mais os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos pelo sujeito passivo.

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”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala de sessões do CONSEF, 22 de maio de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR – JULGADOR

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA - JULGADOR