

**PROCESSO** - A. I. Nº 281082.0002/19-3  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - UNIGEL PLÁSTICOS S/A.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0156-02/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21/10/2022

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0286-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. As mercadorias objeto da exigência fiscal são para uso e consumo, não cabendo a utilização dos respectivos créditos fiscais. Infração parcialmente elidida mediante comprovação de que parte dos itens objeto da autuação não são alheios à atividade da empresa, mas típicos produtos intermediários que participam do processo produtivo, ainda que alguns não se incorporem ao produto final. Infração parcialmente subsistente em face de reconhecimento parcial da sua exação. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TIDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Acusação fiscal parcialmente elidida mediante comprovação de que parte das operações, objeto da exação ocorreram com diferimento do lançamento e pagamento do imposto. Valor reduzido reconhecido devido pelo sujeito passivo. Infração parcialmente subsistente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. Infração elidida mediante comprovação de que as operações objeto da autuação se referem a aquisição de típicos produtos intermediários aplicados na atividade empresarial do contribuinte autuado. Infração insubsistente. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Infrações parcialmente elididas mediante comprovação de cancelamento de Nota Fiscal e retorno de mercadoria objeto de Nota Fiscal não registrada no LRE. Infrações parcialmente subsistentes. Indeferido pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em relação à Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 28/06/2019, traz a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$164.000,51, tendo em vista a constatação as irregularidades objeto do recurso tão somente às infrações 1, 3, 4, 5 e 6:

**INFRAÇÃO 1 – 01.02.02.** *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Valor: R\$ 27.609,60. Período: Janeiro a Maio, Setembro e Dezembro 2016,*

*Janeiro, Março a Dezembro 2017, Fevereiro a Maio, Julho a Outubro 2018. Enquadramento legal: Arts. 29, § 1º, II, e art. 53, III da Lei 7014/96. Multa: 60%, art. 42, VII, “a” da Lei 7014/96.*

**INFRAÇÃO 3. 02.01.03.** *Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Valor: R\$ 89.123,11. Período: Abril a Dezembro 2016, Janeiro e Outubro 2017, Janeiro, Junho, Julho, Outubro a Dezembro 2018. Enquadramento legal: Arts. 2º, I e 32 da Lei 7014/96 c/c art. 332, I do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, II, “a” da Lei 7014/96.*

**INFRAÇÃO 4. 06.02.01.** *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento. Valor: R\$ 34.125,89. Período: Fevereiro, Março e Dezembro 2016, Janeiro, Março a Maio, Julho, Agosto, Outubro a Dezembro 2017, Março a Maio, Julho, Setembro a Novembro 2018. Enquadramento legal: Arts. 4º, XV da Lei 7014/96 c/c art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, II, “a” da Lei 7014/96.*

**INFRAÇÃO 5. 16.01.01.** *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma. Valor: R\$ 1.935,49. Período: Fevereiro, Março, Maio a Julho e Dezembro 2016, Março a Agosto e Outubro 2017. Enquadramento legal: Arts. 217 e 247, do RICMS-BA. Multa: 1%, art. 42, IX, “d” da Lei 7014/96.*

**INFRAÇÃO 6. 16.01.02.** *Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (is) sem o devido registro na escrita fiscal. Valor: R\$ 6.471,39. Período: Dezembro 2017, Janeiro, Março, Abril, Junho, Agosto, Setembro a Dezembro 2018. Enquadramento legal: Arts. 217 e 247 do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, XI da Lei 7.014/96*

Após as intervenções deliberadas pelas partes, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

#### **VOTO**

*Conforme acima relatado, o processo em juízo administrativo veicula lançamento de ICMS e sanção tributária acusando o cometimento de infrações à legislação tributária.*

*Compulsando os autos constato sua regularidade formal, pois, considerando que: a) conforme documentos e recibos de fls. 05, 10, 17, 18, 24, 26, 42, 44, 49, 50, 15- e 150-A, bem como do que se depreende das manifestações defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ ), 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 06-49, 145-148 e CD de fl. 51); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.*

*De logo, ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).*

*Para efeito homologatório dos prévios procedimentos efetuados pelo contribuinte, mediante uso do Sistema Integrado de Auditoria Fiscal – SI AF, ferramenta de auditoria de ICMS criado e desenvolvido por Auditores Fiscais da SEFAZ-BA com apoio do Instituto dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia – IAF, o lançamento tributário em revisão neste órgão administrativo judicante decorre do confronto dos dados registrados pelo contribuinte e compostos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instrumento legal que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único, computadorizado, de informações empresariais com repercussões tributárias (Dec. nº 6.022/2007: Art. 2º).*

*A acusação fiscal tem como suporte fático os demonstrativos de fls. 06-49, 145-148 (impressos) e constantes na mídia CD de fl. 51, identificando detalhadamente as operações - conforme o respectivo demonstrativo suporte da Infração - com nº de cada documento, data de emissão, CNPJ, UF, CFOP, Vlr Oper., Aliq.ICMS Orig., Vlr ICMS Orig., BC S/ ICMS Orig., BC ICMS interno, Aliq. ICMS interno, Vlr ICMS interno, ICMS DIFAL devido, etc. Tais dados, sem qualquer alteração, como já dito, têm como fonte a Escrituração Fiscal Digital – EFD produzida pelo próprio sujeito passivo, as NF-es de emissão própria e as a ele destinadas, além de seus livros fiscais.*

*Por entender suficientes para formar minha convicção os elementos contidos autos, com fundamento no art. 147 do RPAF, rejeito o pedido de diligência formulado.*

*Em face de expresse reconhecimento de sua procedência pelo sujeito passivo, a Infração 02 não integra a lide em apreço.*

*Passo, então, analisando os autos e argumentos de acusação e defesa, a apreciar o mérito das infrações.*

*As Infrações 01 (Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material de uso e consumo) e 04 (Falta de recolhimento de ICMS DIFAL), serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que a caracterização dessas infrações foi efetuada de tal forma, que as acusações fiscais estão relacionadas aos materiais adquiridos para uso e consumo do estabelecimento autuado que o Impugnante entende serem elementos intermediários indispensáveis ao processo industrial do sujeito passivo e, portanto, capacitados a gerar crédito fiscal por suas aquisições, caso da Infração 01, e não sofrer incidência de ICMS DIFAL, caso da Infração 04.*

*Aludindo que para efeito de aproveitamento de crédito fiscal por entradas a LC 87/96 substituiu o critério jurídico de “crédito físico” pelo de “crédito financeiro”, uma vez que, para a situação em apreço, apenas não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços alheios à atividade do contribuinte, descrevendo o seu processo produtivo e destacando dos itens objeto da exação, os que contesta, a Impugnante explicou detalhadamente a respectiva utilização na fabricação dos seus produtos finais.*

*Os demonstrativos suportes das infrações constam às fls. 18 (Sintético) e 19-24 (analíticos) identificando as operações e individualizando as mercadorias.*

*Neste aspecto, ressalto que o Impugnante acolhe o entendimento dos Autuantes para: VALVULA SOLENOIDE. 2 VIAS. NORMALMENTE FECHADAS, RETENTOR DIM 20X35X7MM REF. R-5N 28 e DD – CONDENSADOR EFLUENTE U 130, os quais classificou erroneamente, constituindo-se, portanto, a parte que reconhece devida da Infração 01 e objeto do pagamento demonstrado na Impugnação, de modo a não haver controvérsia quanto a tais itens terem sido adquiridos com destinação para uso e consumo do estabelecimento autuado, inclusive dentro da teoria de “crédito financeiro” argumentada pela Impugnante.*

*Para os demais itens, afirma possuírem funções determinadas e específicas no processo produtivo como produtos intermediários aptos a gerar crédito por suas aquisições.*

*Nesse sentido, apresentou detalhada explicação para:*

*ALCOOL ESTEARILICO-ALKONAT, SONGNOX 417B, SONGSORGB 1000, TELA AÇO INOX 20/200/24/110 DIAM 155MM; TELA AÇO INOX 20/200/24/110 DIAM 175 MM; e TELA AÇO INOX 304 DE 20/200 MESCH DIAMETRO 120MM, ROLO GRANULADOR PARA EXTRUSAO 428MM, FACA GRAN. 432 X 6,5 X 36,6MM (AFIAÇÃO): FACA GRAN. 432 X 6.5 X 36.6MM (NOVA); e FACA GRAN. 295 X 6.5 X 36.6MM (NOVA).*

*A respeito da justificação defensiva, as Autoridades Fiscais autuantes expressaram por ocasião da Informação Fiscal:*

*“Ponderando a argumentação e os elementos apresentados na sua peça de defesa para este ponto (01), especialmente a apresentação objetiva e esclarecedora do processo e aplicação dos produtos em questão, os Autuantes acedem e reconhecem que assiste razão ao Autuado em relação a alguns itens desta infração. Todavia, remanescem a exigência para os produtos constantes da tabela-1, abaixo”:*

<b>CodItem</b>	<b>DescrItem</b>	<b>VlrBCICMS</b>	<b>CredIndex</b>
500273	MONOETILENO GLICON - MEG (TAMBOR C/230 KG)	6210,00	1055,70
500463	TECIDO MORIM	14158,85	2517,00
500465	TECIDO VOIL BCC	3225,00	548,25
8514-54294	VALVULA SOLENOIDE.2 VIAS. NORMALMENTE FECHADA	1191,20	214,40
8617-021090	RETENTOR DIM 20X35X7MM REF. R-5N 28	158,28	26,91
<b>TOTAL</b>			<b>4362,26</b>

*Pois bem. A matéria em questão (material de uso e consumo x elemento intermediário no processo produtivo) foi, é e será sempre objeto de controvérsia, pois, a depender da aplicação a caso concreto, um mesmo item, poderá se enquadrar em uma ou em outra situação com suas respectivas consequências tributárias. Em tal polêmica a doutrina já consumiu rios de tintas e hoje gasta e seguirá gastando teclados de computadores.*

*No âmbito deste CONSEF vemos com frequência esta matéria. Há precedente com este mesmo sujeito passivo e encontro a melhor pertinência ao presente caso no julgamento da instância de piso relativo ao AI 206857.0090/15-6 (ACÓRDÃO JFJ Nº 0092-05/18, referendado na instância recursal pelo ACÓRDÃO CJF Nº 0237-11/19) que, encaixando no encaminhamento da solução da lide relativa às infrações em apreço, peço vênha para reproduzir parte do voto do nobre Relator da instância de piso, TOLSTOI SEARA NOLASCO, em face da excelência técnica e fundamentação jurídica:*

Ei-lo:

### **“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 transcrito, 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 contém 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.*

*Observe 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-vem-aprovando-creditos-icms-ipi-produtos-intermediarios>, 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 “imediatamente e integralmente” no processo de industrialização. A partir do Regulamento do IPI de 1979, houve a supressão do termo “imediatamente 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, desgaste 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 efluente 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 respectiva 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 respectivo 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 fins 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 descritivo 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 descritivo 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:

**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 agrega 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 silicões 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.*

#### **1. 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 denominado “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 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: 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 agrega 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 FLUIDO (ÓLEO - 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 silicões 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 atuada 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 (ÓLEO - 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 polycarbonato pó ou granulada cristal (já fria = temperatura ambiente) para transformá-la em resina de polycarbonato 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 polycarbonato para melhorar a sua “processabilidade” (moldagem da resina), da seguinte forma:

A resina de polycarbonato 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 fora 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 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 SAN em pó + ADITIVO LUBRIFICANTE FINALUX G-748. Tem a função de acelerar o aquecimento. Esse silicone não se agrega 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 polycarbonato 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 cisalhe (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 silicons 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. Deste 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 tranques 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 silicões (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 descritivo do processo produtivo apresentado no Parecer Técnico da ASTEC/CONSEF”.

Pois bem. Tendo em vista que os itens VALVULA SOLENOIDE. 2 VIAS. NORMALMENTE FECHADAS e RETENTOR DIM 20X35X7MM REF. R-5N 28 foram reconhecidos pela Impugnante como materiais de uso e consumo do estabelecimento sem direito a crédito fiscal por suas aquisições, e considerando que os itens TECIDO MORIM e TECIDO VOIL constam do acórdão reproduzido com entendimento tecnicamente definido a favor do argumento defensivo arguido neste PAF, apenas me resta decidir a qual das partes assiste razão quanto ao item MONOETILENO GLICON – MEG (TAMBOR C/230 KG).

Para tal item, contestando o argumento defensivo, os Autuantes mantêm a glosa do direito ao crédito fiscal e exigência do ICMS DIFAL entendendo tratar “de aditivo que tem sua aplicação em circuito de refrigeração com finalidade de evitar congelamento ou ebulição do líquido de um sistema, não fazendo parte da composição dos produtos e nem mesmo sendo consumido no processo, mas utilizado em uma estrutura auxiliar autônoma, em circuito fechado de controle de temperatura – típico dos aditivos nesses sistemas de refrigeração onde não são, ordinariamente consumidos. Portanto, não tem qualquer característica de produto intermediário”.

Vê-se, então, que os Autuantes seguiram a doutrina do “critério físico” rechaçada pelo entendimento exposto no Acórdão, reproduzido como um dos elementos suporte à minha decisão neste caso.

Ocorre que ainda que no Auto de Infração em cujo PAF se ofereceu o Parecer ASTEC reproduzido no acórdão de referência para esse caso não conste autuado o MONOETILENO GLICON – MEG (TAMBOR C/230 KG), como exposto no citado parecer, com respaldo no Descritivo Técnico que juntou à peça de defesa (fls. 109-110), a Impugnante acusa que ele é utilizado na Fase 01 (pré-polimerização) do processo produtivo do produto final CHAPA ACRÍLICA CAST, sendo adicionado ao tanque de água para alcançar a temperatura que irá resfriar o reator e, consequentemente, a massa polimérica, constituindo-se portanto, em típico produto intermediário, pois, ainda que não se incorpore ao produto final, participa do processo produtivo como elemento não alheio à atividade fim do estabelecimento autuado, de modo a propiciar direito a crédito por sua aquisição.

Assim, da Infração 01, tenho por subsistente apenas as exigências reconhecidas devidas pelo sujeito passivo e relativas aos itens VALVULA SOLENOIDE. 2 VIAS. NORMALMENTE FECHADAS, RETENTOR DIM 20X35X7MM REF. R-5N 28 e DD – CONDENSADOR EFLUENTE U 130, cujo demonstrativo de débito é:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Infração 01					
Data Ocorr.	Data Vencdo.	Base Cálcl.	Aliq. %	Multa %	Vlr. ICMS

29/02/2016	09/03/2016	158,29	17%	60	26,91
31/03/2016	09/04/2016	22,72	18%	60	4,09
30/04/2016	09/05/2016	8,39	18%	60	1,51
31/05/2016	09/06/2016	3,06	18%	60	0,55
30/09/2016	09/10/2016	1191,11	18%	60	214,40
30/09/2017	09/10/2017	8,94	18%	60	1,61
31/10/2017	09/11/2017	3,06	18%	60	0,55
<b>Total/Infração</b>					<b>249,62</b>

#### Infração 04

Houve perda de objeto, vez que as operações são vinculadas às da Infração 01. Ademais, os valores que remanescerem não são operações oriundas de outras UFs, de modo a não haver valor a ser exigido.

Portanto, infração insubsistente.

#### Infração 03

Tendo em vista que o Autuado a reconheceu parcialmente no valor de R\$ 12.382,19, pelo pagamento identificado na tabela plotada na Informação Fiscal e para os demais itens os Autuantes acolheram a razão do argumento defensivo, uma vez que o destinatário das operações (SIAN – Sistema de Iluminação Automotiva do Nordeste), adquiriu a mercadoria amparada no regime de diferimento nas operações internas destinadas a fabricante de veículos automotivos (RICMS-BA: art. 286, LXVI), neste ponto, o contraditório se esgotou por ocasião da Informação Fiscal, de modo que tenho essa infração como parcialmente subsistente em R\$ 12.382,19, com o seguinte demonstrativo de débito:

<b>Infração 03</b>	<b>Data Vento.</b>	<b>Base Cál.</b>	<b>Alíq. %</b>	<b>Multa %</b>	<b>Vlr. ICMS</b>
30/04/2016	09/05/2016	278,39	18%	60	50,11
31/05/2016	09/06/2016	20817,94	18%	60	3747,23
30/06/2016	09/07/2016	3844,39	18%	60	691,99
30/09/2016	09/10/2016	14.392,33	18%	60	2.590,62
31/10/2016	09/11/2016	19.025,94	18%	60	3.424,67
31/10/2017	09/11/2017	73,17	18%	60	13,17
31/01/2018	09/02/2018	3.672,94	18%	60	661,13
30/06/2018	09/07/2018	237,78	18%	60	42,80
31/07/2018	09/08/2018	520,06	18%	60	93,61
31/10/2018	09/11/2018	1.374,83	18%	60	247,47
30/11/2018	09/11/2018	2.859,78	18%	60	514,76
31/12/2018	09/01/2019	1.692,39	18%	60	304,63
<b>Total/Infração</b>					<b>12382,19</b>

#### Infrações 05 e 06

Refere-se a multa formal por falta de registro de Notas Fiscais no Livro de Entrada de Mercadorias, sendo a Infração 05, relativa a mercadorias tributáveis e a Infração 06, relativa a mercadorias sem tributação.

Para a Infração 06 a Impugnante comprovou o retorno da mercadoria constante da NF 7700 de 17.01.2018 de emissão da Cargil Agrícola S.A., através da Nota Fiscal de entrada do emitente nº 1505 – doc. 05 – fl. 114) e para a Infração 05, a Impugnante comprovou a indevida emissão da NF 643 pelo emitente, pois também foi objeto da NF 644, esta, registrada no LRE e, posteriormente cancelada pelo emitente.

Para os demais documentos fiscais não registrados no LRE disse continuar tentando localizar as justificativas para a não escrituração, ao tempo em que pediu o cancelamento da consequente penalidade, com fulcro no § 7º, do art. 42 da Lei 7014/96.

Ocorre que, para a Infração 05, tratando-se de notas fiscais relativa a operações com mercadorias sujeitas a incidência de ICMS, a afirmação defensiva de que o cometimento da infração não implicou em falta de recolhimento do imposto não pode ser acolhida, já que tal afirmativa só poderia ser constatada/confirmada via roteiro de fiscalização não aplicado no caso em apreço - à exemplo de levantamento quantitativo por espécie de mercadoria em exercício fechado -, de modo que o pagamento de ICMS do período compreendido pela infração 05 (tampouco pela Infração 06) não pode ser homologado de ofício via roteiros de fiscalização aplicados no lançamento tributário carreados nestes autos.

Ademais, em face da revogação dos dispositivos legais que a comportava (§ 7º do art. 42, da Lei 7014/96 e art. 158, do RPAF), a análise de pertinência do pedido, fica prejudicada.

Portanto, tenho como parcialmente subsistentes as infrações 05 e 06, com o seguinte demonstrativo de débito:

<b>Infração 05</b>				
--------------------	--	--	--	--

<b>Data Ocorr.</b>	<b>Data Vencto.</b>	<b>Base Cál.</b>	<b>Multa %</b>	<b>Vlr. ICMS</b>
29/02/2016	09/03/2016	149.636,00	1,00%	1.496,36
31/03/2016	09/04/2016	32.527,00	1,00%	325,27
31/05/2016	09/06/2016	1.452,00	1,00%	14,52
30/06/2016	09/07/2016	867,00	1,00%	8,67
31/07/2016	09/08/2017	64,00	1,00%	0,64
31/12/2016	09/01/2017	200,00	1,00%	2,00
31/03/2017	09/04/2017	788,00	1,00%	7,88
30/04/2017	09/05/2017	3.356,00	1,00%	33,56
31/05/2017	09/06/2017	221,00	1,00%	2,21
30/06/2017	09/07/2017	1.500,00	1,00%	15,00
31/07/2017	09/08/2017	2.594,00	1,00%	25,94
<b>31/10/2017</b>	<b>09/11/2017</b>	<b>13,00</b>	<b>1,00%</b>	<b>0,13</b>
<b>Total/Infração</b>				<b>1.932,18</b>

<b>Infração 06</b>	<b>Data Vencto.</b>	<b>Base Cál.</b>	<b>Multa %</b>	<b>Vlr. ICMS</b>
31/12/2017	09/01/2018	2.774,00	1,00%	27,74
31/03/2018	09/04/2018	12.234,00	1,00%	122,34
30/04/2018	09/05/2018	456,00	1,00%	4,56
30/06/2018	09/07/2018	1308,00	1,00%	13,08
31/08/2018	09/09/2018	130.516,00	1,00%	1.305,16
30/09/2018	09/10/2018	419,00	1,00%	4,19
31/10/2018	09/11/2018	10.564,00	1,00%	105,64
30/11/2018	09/12/2018	1.582,00	1,00%	15,82
31/12/2018	09/01/2019	10.753,00	1,00%	107,53
<b>Total/Infração</b>				<b>1706,06</b>

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

*Finalmente, observo que em atenção ao pedido formulado na Impugnação, o órgão de preparo do CONSEF deverá notificar a presente Decisão ao contribuinte e à representante legal habilitado nos autos.*

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, por ter a Decisão recorrida exonerado parcialmente o sujeito passivo dos débitos originalmente exigidos, relativos às infrações 1, 3, 4, 5 e 6, em montante superior ao valor de R\$200.000,00, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, portanto cabível.

Inicialmente, examinando as razões do Recurso de Ofício relativas às Infrações 01-(Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material de uso e consumo) e 04 (Falta de recolhimento de ICMS DIFAL), analisadas conjuntamente, pois a característica dessas infrações estavam relacionadas aos materiais adquiridos para uso e consumo do estabelecimento, o autuado entendeu serem itens intermediários, indispensáveis ao processo industrial, podendo gerar crédito fiscal por suas aquisições, objeto da Infração 01, e não sofrer incidência de ICMS DIFAL, caso da Infração 04. O contribuinte reconheceu parte da infração, mais especificamente os itens VALVULA SOLENOIDE. 2 VIAS. NORMALMENTE FECHADAS, RETENTOR DIM 20X35X7MM REF. R-5N 28 e DD – CONDENSADOR EFLUENTE U 130. Para os demais itens, apresentou explicação quanto a sua utilização no processo produtivo. Os autuantes acolheu as alegações apresentadas, remanescendo R\$4.362,26, referente aos itens (MONOETILENO GLICON - MEG (TAMBOR C/230 KG), TECIDO MORIM, TECIDO VOIL BCC, VALVULA SOLENOIDE.2 VIAS. NORMALMENTE FECHADA E RETENTOR DIM 20X35X7MM REF. R-5N 28), porém o julgador de piso, lastreado no ACÓRDÃO CJF Nº 0237-11/19, restou convencido que apenas os itens reconhecidos pelo sujeito passivo e os itens VALVULA SOLENOIDE. 2 VIAS. NORMALMENTE FECHADAS, RETENTOR DIM 20X35X7MM REF. R-5N 28 e DD – CONDENSADOR EFLUENTE U 130, teriam débitos remanescentes nessa infração, que totalizou R\$249,62.

Assim sendo, a Infração 04, ficou reduzida a zero, pois apesar dessas operações serem vinculadas às da Infração 01, os valores que remanesceram naquele momento, não se referiam a operações oriundas de outras UF's. Portanto, infração Insubsistente.

Já na infração 03, o sujeito passivo deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas, aqui, o valor foi reduzido de R\$89.123,11 para R\$12.382,19, este último reconhecido pelo autuado. Já o saldo remanescente, foi extinto em função de que haviam operações de saída amparadas pelo Diferimento nas operações internas destinadas a fabricante de veículos automotivos (RICMS-BA: art. 286, LXVI), o autuante, em sua Informação Fiscal acatou, acertadamente, a defesa acostada.

A Infração 05 refere-se a multa formal por falta de registro de Notas Fiscais no Livro de Entrada de Mercadorias, relativa a mercadorias tributáveis, o valor de R\$1.935,49, que foi reduzido para R\$1.932,18, em função da comprovação da indevida emissão da Nota Fiscal nº 643 pelo emitente, bem como a NF nº 644, registrada no LRE e, posteriormente cancelada pelo emitente. Dados também acatados pelos autuantes.

Por fim a Infração 06, relativa a mercadorias sem tributação, a Autuada comprovou o retorno da mercadoria constante da Nota Fiscal nº 7700 de 17.01.2018 de emissão da Cargil Agrícola S.A., através da Nota Fiscal de entrada do emitente nº 1505 – doc. 05, fls. 114, que foi acatado pelo autuante. Para os demais documentos fiscais não registrados no LRE pediu pelo cancelamento das multas, o que não foi acolhido pelo julgador de piso, face da revogação dos dispositivos legais que a comportava (§ 7º, do art. 42 da Lei nº 7014/96 e art. 158, do RPAF).

Diante de tais considerações, resultantes da análise e acolhimentos de provas documentais pelos autuantes, me alinho à Decisão recorrida e concluo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281082.0002/19-3**, lavrado contra **UNIGEL PLÁSTICOS S/A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$17.366,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias, no valor de **R\$3.638,24**, prevista no art. 42, 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.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS