

**A. I. Nº** - 279464.0002/01-7  
**AUTUADO** - BAHIA PULP S.A. [KLABIN BACELL S.A.]  
**AUTUANTE** - MARCO ANTÔNIO CARVALHO DE MATOS  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 28.09.04

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N.º 0362-02/04

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO.** É legítimo o crédito do imposto relativo a insumos industriais e bens do ativo imobilizado, inclusive no caso de imobilizações em andamento ou imobilizações em curso, que venham a converter-se definitivamente em ativo imobilizado. Excluídas as parcelas relativas a material de uso e consumo cujo crédito fiscal somente será admitido a partir de 01/01/2007 (art. 33, I, da LC n.º 87/96, com a redação dada pela LC n.º 114/02). Infração parcialmente subsistente. **b) ESTORNO DE CRÉDITO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E ENERGIA ELÉTRICA.** Refeitos os cálculos, para depuração dos coeficientes de exportação. Débito reduzido. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.** É indevido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente a insumos industriais. Mantém-se, contudo, a exigência fiscal no que concerne aos bens do ativo imobilizado. Refeitos os cálculos. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime. Vencido o voto do relator quanto a 1ª infração.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 7/7/03, apura os seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a material de uso e consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 193.579,14, com multa de 60%;
2. falta de recolhimento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, lançando-se imposto no valor de R\$ 265.683,12, com multa de 60%;
3. falta de estorno de crédito fiscal referente a bens adquiridos para o ativo imobilizado, lançando-se imposto no valor de R\$ 45.661,79, com multa de 60%;
4. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a material de uso e consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 129.772,87, com multa de 60%;

5. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a serviço de comunicação em proporção superior às saídas ou prestações destinadas ao exterior, sendo lançado imposto no valor de R\$ 14.810,25, com multa de 60%;
6. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica em proporção superior às saídas ou prestações destinadas ao exterior, sendo lançado imposto no valor de R\$ 64.692,88, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 887/904) falando do objeto social da companhia. Faz a descrição da natureza da mercadoria produzida em seu estabelecimento, a celulose solúvel, cuja matéria-prima é o eucalipto. Explica que a celulose solúvel é comercializada em forma de folhas, que podem ser contínuas (acondicionadas em bobinas) ou descontínuas (acondicionadas em fardos). Fala dos rigorosos controles técnicos de qualidade do produto, compreendendo padronização da espessura, branqueamento, pureza, etc., sendo que, para isso, a matéria-prima, já em forma de polpa, passa por processos de branqueamento mediante produtos químicos, filtragem, prensagem, raspagem e outros recursos.

Feitas essas considerações, a defesa passa a argumentar que o emprego dos materiais objeto da glosa de crédito e da exigência de diferença de alíquotas propicia direito ao crédito do imposto, segundo o princípio da não-cumulatividade do ICMS. Fala do conceito de matérias-primas e de produtos intermediários. Apega-se aos preceitos constitucionais que norteiam o critério da não-cumulatividade. Comenta os dispositivos da Lei Complementar nº 87/96 que cuidam do sistema de compensação do imposto. Fala de ação judicial relativa a caso semelhante, de outra empresa, valendo-se das conclusões do perito naquele caso. Comenta a função dos insumos no processo produtivo.

Quanto ao item que cuida da utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material classificado pela empresa como sendo ativo imobilizado, a defesa diz que se trata de bens adquiridos para montagem de equipamentos segundo as especificações de projetos da empresa.

No tocante ao estorno do crédito fiscal segundo a proporção das saídas de exportação ou isentas em relação ao total das operações de saída, a defesa alega que o fiscal se equivocou no cálculo das operações não tributadas. Diz que obteve regime especial para emissão de Notas Fiscais para remessa de mercadorias para as docas, para exportação posterior, sendo tais remessas apenas para formação de lotes das mercadorias a serem exportadas, de modo que, formados os lotes, de acordo com o aludido regime especial, é emitida Nota Fiscal de entrada para documentação do retorno simbólico das mercadorias, emitindo-se em seguida Nota Fiscal definitiva relativa à exportação propriamente dita das mercadorias estocadas nas docas. A seu ver, o fiscal teria se equivocado no cálculo das operações tributadas porque as remessas de mercadorias para as docas, para a formação de lotes, foram consideradas pelo autuante como se fossem saídas não tributáveis, sendo sobre os valores dessas saídas calculado estorno de crédito. Tal equívoco teria repercussão, também, no crédito fiscal de comunicações e energia elétrica. Discorre acerca do exercício do direito de crédito para as aquisições com registro contábil na conta do ativo imobilizado. Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 1380/1411) dizendo que o lançamento dos valores em discussão foi feito em consonância com o regulamento do imposto. Fala de pareceres de órgãos técnicos. Comenta o laudo pericial a que a defesa faz alusão. Considera que, mesmo que os materiais de que cuida o citado laudo fossem idênticos aos que estão sendo discutidos no presente Auto de Infração, nos itens 1º e 2º, e ainda que a empresa autuada fosse do ramo petroquímico, nem assim poderia ser feita qualquer analogia para um mesmo produto, pois

empresas diferentes, ainda que no mesmo ramo de atuação, têm processos produtivos diferentes. Prossegue dizendo que, a seu ver, a defesa fez uma confusão enorme ao mencionar certas peças dos autos. Diz que o item 3º não tem correlação com os itens 5º e 6º, pois aquele diz respeito a estorno de crédito, e estes, a apropriação de crédito. Comenta a legislação aplicável. Fala da escrituração do CIAP. Quanto ao regime especial aludido pela defesa, comenta como funcionam os controles. Explica de que modo foi apurado o coeficiente de estorno de crédito, em função das exportações da empresa. Reitera os termos da autuação quanto à utilização indevida de crédito fiscal referente a materiais de uso e consumo, classificados erroneamente como bens do ativo imobilizado. Refere-se a projetos elaborados por técnicos da empresa para montagem de máquinas e equipamentos. Tece comentários acerca do pleito da defesa, segundo a qual, provada a vinculação de todas as partes e peças em discussão neste caso a projetos de formação de máquinas e equipamentos, com prova também da efetiva montagem e das operações desses instrumentos na produção industrial, é devida a manutenção dos créditos apropriados pelo contribuinte. Diz que a defesa não provou a vinculação entre as Notas Fiscais objeto do Auto de Infração aos referidos projetos. Diz que no cálculo do crédito fiscal relativo a comunicação e energia elétrica foi seguida a orientação do Regulamento do imposto, aplicando o coeficiente por este previsto. Opina pela manutenção do Auto de Infração.

O processo foi remetido em diligência a fim de que a ASTEC revisse os lançamentos. Na mesma diligência, foi solicitado que, após verificação “in loco”, fosse descrita a forma como os bens tidos como destinados a consumo são empregados ou consumidos pela empresa (fls. 1415/1417).

A diligência foi cumprida (fls. 1418/1448 e 1532/1545).

Deu-se ciência da revisão ao sujeito passivo e ao fiscal autuante.

Este manifestou sua opinião acerca da revisão do lançamento.

O processo foi dado por instruído e incluído na pauta de julgamento do dia 21//6/04. Na sessão de julgamento, o representante da empresa protestou que não constava nos autos a sua manifestação acerca da revisão feita pela ASTEC. Foi exibido comprovante do protocolo nº 572795/2003-7, pelo qual foi solicitada a anexação da peça de impugnação aos autos.

Em face disso, o processo foi retirado de pauta e remetido à IFEP/DAT-Metro, onde se encontrava a impugnação em apreço, para que a mesma fosse anexada ao processo principal.

O supervisor de indústrias, Wilson Roberto Souza Sampaio, informou que não conseguiu localizar o processo nº 572795/2003-7, e por isso pediu ao contribuinte que apresentasse a petição outra vez.

A empresa atendeu à solicitação (fls. 1560/1565). No instrumento acostado aos autos, salienta que o parecer da ASTEC indica os equívocos cometidos pela ação fiscal. Considera que, com relação aos itens 1º e 2º do Auto de Infração, a ASTEC descreve todo o processo produtivo desenvolvido na planta industrial da empresa, explicando a forma como é feita a utilização de cada produto a que se refere o lançamento tributário. Frisa que todos os materiais são relacionados ao desenvolvimento da produção. Diz que a contabilização das compras dos aludidos materiais não é feita na conta de despesas, mas sim na conta dos custos da produção. Considera que a ASTEC indicou o que a empresa afirmara na impugnação do lançamento. Diz que o critério adotado pela fiscalização neste caso foi aquele adotado antes da ordem jurídica de 1988, o do crédito físico. Também no que concerne ao item 4º, de acordo com o parecer da ASTEC, o apontamento da legalidade do procedimento adotado pelo contribuinte para registro dos ativos imobilizados acentua que o cabimento da acusação do cometimento de infração depende da prova da ilegitimidade dos registros promovidos. Prossegue dizendo que o apontamento do cometimento

das infrações descritas nos itens 3º, 5º e 6º do Auto de Infração decorreu de equívoco da fiscalização, que considerou, dentre outras, as remessas de mercadorias para armazenagem como saídas não tributáveis. Considera que o equívoco da ação fiscal foi comprovado pela ASTEC, resultando o descabimento dos lançamentos. Transcreve trecho do parecer, para fundamentar a tese de que, no período fiscalizado, o contribuinte não promoveu vendas de mercadorias isentas ou não tributadas, salvo o caso da equiparação promovida pela fiscalização das remessas para armazém alfandegado. Com relação aos itens 5º e 6º, a conclusão da ASTEC é de que os cálculos da fiscalização são inadequados, considerando as remessas para armazém alfandegado no cômputo das vendas. Considera nulos de pleno direito os lançamentos de que cuidam os itens 3º, 5º e 6º do Auto de Infração. Reitera os termos da peça de impugnação, requerendo a improcedência do Auto de Infração, em face das conclusões da ASTEC.

#### **VOTO VENCIDO (QUANTO AO 1º ITEM)**

Os itens 1º e 2º têm estreita correlação entre si: o 1º diz respeito a crédito fiscal de bens que o fisco considera material de uso e consumo, e o item 2º cuida da exigência do pagamento da diferença de alíquotas daqueles mesmo bens. Foi determinada a realização de diligência para que a Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho verificasse, “in loco”, a forma como cada tipo de bem é consumido ou empregado pela empresa e fizesse a descrição detalhada de suas observações. Em face da descrição feita pela auditora designada para cumprir a diligência (fls. 1428/1449), chego às seguintes conclusões:

1. as correias planas transportadoras são equipamentos acoplados à esteira rolante que transporta os cavacos de eucalipto picado do setor de corte para os digestores, onde é feito o processo de cozimento; tais correias constituem, portanto, bens do ativo imobilizado da empresa;
2. no processo de lavagem, branqueamento e filtragem da matéria-prima já em forma de polpa, são empregadas telas de aço inox, que constituem equipamentos integrantes dos filtros rotativos; como se trata de equipamentos de aço inox, deduz-se que têm vida longa; constituem, por conseguinte, bens do ativo imobilizado da empresa;
3. no processo de evaporação da água empregada na produção da celulose, a fábrica utiliza ácido cítrico e membranas filtrantes, cuja função é evitar o entupimento dos filtros utilizados na filtragem da água, através do processo de osmose; por conseguinte, se o ácido cítrico é consumido no processo industrial, em contato direto com a matéria-prima, com a qual se mistura, para propiciar a evaporação da água, para a secagem do produto, e se as aludidas membranas filtrantes também são consumidas em contato direto com o produto em formação, não há dúvida de que se trata de insumos industriais indispensáveis ao processo produtivo, na condição de produtos intermediários;
4. o fosfato de sódio, o fosfato trissódico e os inibidores de corrosão e de incrustação inorgânica são utilizados no processo industrial para evitar a corrosão e incrustação interna dos tubos e das caldeiras; insumos consumidos diretamente no processo industrial são tecnicamente considerados produtos intermediários, jamais bens de consumo;
5. o óxido de magnésio era empregado à época dos fatos em questão para mudar o ponto de fusão das cinzas, visando minimizar a obstrução dos dutos de saídas dos gases de combustão; constitui, assim, um insumo industrial, consumido que é diretamente no processo produtivo, caracterizando-se tecnicamente como produto intermediário;
6. a sílica solução padrão e o surfactante ácido cítrico são materiais empregados na medição do teor de sílica na água; todo material consumido diretamente no processo industrial, na

atividade-fim da fábrica, constitui insumo industrial; material de consumo é aquele que é consumido em suas atividades-meio; a sílica solução padrão e o surfactante ácido cítrico constituem produtos intermediários, sem dúvida;

7. na fase de secagem e acabamento do produto final, a empresa emprega feltros, que são inseridos nas prensas úmidas, a fim de remover a água das folhas de celulose; tais feltros jamais poderiam ser considerados materiais de consumo; o produto intermediário que se consome diretamente no processo industrial chama-se insumo;
8. as lâminas raspadoras são peças utilizadas para evitar que a fibra que acompanha o rolo das prensas passe para a tela; trata-se de bem do ativo imobilizado;
9. “Renew” é um produto utilizado para limpeza interna do sistema de secagem, a fim de retirar a resina que se acumula nos dutos e tanques do sistema; trata-se de um produto intermediário consumido diretamente no processo produtivo; uma coisa é o material consumido nas atividades-meio da empresa, e outra coisa é o material que se consome diretamente no processo industrial, na atividade-fim da empresa; todo material consumido diretamente no processo industrial, na atividade-fim da fábrica, constitui insumo industrial;
10. as telas formadoras de dupla camada são peças de poliéster responsáveis pela formação da folha de celulose; a descrição feita pela ASTEC não permite definir se se trata de bem do ativo imobilizado ou se se trata de produto intermediário; uma coisa é certa: não é material de uso ou consumo; um material que se torne “responsável pela formação da folha de celulose” não pode ser considerado material de consumo em hipótese alguma;
11. a faca circular utilizada para cortar as folhas de celulose, apesar do nome, não têm nada de “faca”, são guilhotinas, equipamentos tecnicamente classificados como bens do ativo imobilizado;
12. por fim, a lâmina destacadora é um equipamento acoplado ao filtro rotativo, tendo a função de retirar a água da lama, para que esta seja queimada e transformada em cal; constitui, portanto, um bem do ativo imobilizado.

Conclusão: todos os bens objeto dos itens 1º e 2º, sem exceção, ou são bens do ativo imobilizado, ou são típicos produtos intermediários, ou seja, insumos industriais, sendo, portanto, legítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição, e, por conseguinte, não é devido o pagamento da diferença de alíquotas quando adquiridos de outros Estados.

Se, por um lado, é fora de dúvida que os *bens do ativo imobilizado* dão direito ao crédito do imposto, também é evidente que *materiais empregados na atividade industrial* não podem ser considerados materiais de consumo, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico-tributário, e dão igualmente direito ao crédito. Esses materiais, por serem consumidos diretamente no processo industrial, jamais poderiam ser considerados materiais de consumo. Em face da forma como os aludidos materiais participam do processo produtivo, é inegável que eles têm envolvimento direto na elaboração do produto final, na condição de produtos intermediários. Integram o custo direto de fabricação. O direito ao crédito é assegurado com todas as letras pela legislação.

É velha essa discussão do crédito fiscal de produtos intermediários. Na década de 80, à época do antigo ICM, havia uma distinção entre os chamados créditos físicos e créditos financeiros. Créditos físicos eram os correspondentes a bens que se incorporassem fisicamente ao produto final (matérias-primas) ou que fossem consumidos em contato direto e imediato com os materiais de que resultasse o produto final (produtos intermediários). Por outro lado, créditos financeiros eram aqueles que representassem dispêndios alheios ao processo produtivo, como, por exemplo,

despesas com juros de financiamento, aquisições de patentes, investimentos, etc. Como a legislação do antigo ICM não era precisa na fixação dos critérios de identificação desses fatores, a Procuradoria da Fazenda, através do seu presidente àquela época, o prof. Johnson Barbosa Nogueira, elaborou o tão famoso Parecer Normativo nº 1/81, o qual passaria a orientar a fiscalização e os demais órgãos fazendários acerca do conceito de produto intermediário.

Entretanto, quando, em 1989, a Lei nº 4.825/89 converteu o ICM em ICMS, houve uma mudança substancial nesse aspecto, pois essa lei, em vez de deixar que atos normativos inferiores se ocupassem da formulação dos conceitos em torno da questão – matéria de reserva legal, indelegável –, chamou para si essa atribuição, definindo, para efeitos de crédito fiscal, quais os insumos que dão ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto.

Idêntico critério foi adotado pela lei atual do ICMS, a Lei nº 7.014/96, e pelo seu Regulamento. Com efeito, o RICMS/97 regula de forma cabal o regime de compensação do imposto. Quando o Regulamento chamou para si a responsabilidade de definir quais os insumos que dão direito ao crédito, derogou o Parecer Normativo nº 1/81. Os critérios pelos quais deve pautar-se o intérprete, a partir do RICMS/97, devem ser os traçados pelo próprio Regulamento.

O aludido parecer normativo considerava “produto intermediário” aquele que fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao cabo de cada “fornada”, digamos assim. A expressão “direta e imediatamente” era inspirada na concepção então reinante do chamado “crédito físico”.

Porém, ao ser editado o RICMS/97, o legislador, deixando de lado a importância em se definir o que sejam “insumos” ou o que sejam “produtos intermediários”, preferiu, acertadamente, especificar, em detalhes, *o que e em que casos* dá direito ao crédito. Isso é feito no § 1º do art. 93 do RICMS/97.

O grande equívoco que se repete amiúde na determinação dos materiais que dão direito ao crédito está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada. Não faz mais sentido falar-se na distinção entre créditos físicos e créditos financeiros. O direito brasileiro não cuida disso. Crédito físico e crédito financeiro são coisas que podem interessar na Europa, nos países que adotam o IVA (imposto sobre valor agregado). No Brasil, não. Em nenhum momento a Constituição, a lei complementar, a lei ordinária ou o regulamento do imposto se referem a créditos físicos ou a créditos financeiros.

Nessa discussão, há quem chegue a dizer que determinado material, embora seja um produto intermediário, não dá direito ao crédito porque “não integra o produto final”. Ora, os produtos intermediários não “integram o produto final”, o que integra o produto final são as matérias-primas. Qualquer produto intermediário que integre o produto final deixa de ser conceituado como produto intermediário e passa a ser matéria-prima.

Observe-se que exigências do tipo “consumidos direta e imediatamente” ou “exigindo-se sua renovação ao cabo de...” não são feitas na lei. Repito: tais restrições não constam na lei nº 7.014/96. Nem tampouco no RICMS/97. Trata-se de coisa do passado, do tempo do extinto ICM.

O princípio da não-cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto relativo às suas operações (ou prestações) o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. O direito ao abatimento sai pronto e acabado da Constituição.

A lei baiana, fiel à Constituição e à norma complementar à Constituição, define as situações em que o contribuinte pode utilizar o crédito. Não há como negar o direito ao crédito se os materiais consumidos no processo industrial preenchem os requisitos previstos na lei. A fixação de

critérios não estabelecidos pela lei fere o princípio da segurança jurídica e leva de roldão o princípio da tipicidade cerrada.

Os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo industrial. A conceituação técnica dessas figuras é importante, porém mais importante é a conceituação estabelecida pela legislação.

A legislação baiana é perfeita na regulação do princípio da não-cumulatividade. Fiéis à Constituição, a lei do ICMS e o seu regulamento estabelecem o mecanismo da compensação ou regime de abatimento de modo a não dar margem a dúvidas, especificando, em detalhes, de forma bastante didática, quais os tipos de bens que dão direito ao crédito. Lendo o § 1º do art. 93 do Regulamento, fica mais que evidente que não tem mais aplicação, absolutamente, o Parecer Normativo nº 1/81. Esse Parecer desempenhou no passado importante papel na definição do que seriam produtos intermediários, conceituando-os como produtos que se utilizam no processo de industrialização de forma direta e imediata, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação. Todavia, aquele parecer, face à nova orientação estabelecida pela Lei nº 4.825/89 e pela Lei nº 7.014/96, encontra-se *derrogado*.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no § 1º do art. 93, sintetiza nestes termos o regime do *crédito fiscal*, traduzindo a positivação dos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96:

“§ 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 subseqüentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.” (os grifos são meus)

Analisando o dispositivo acima reproduzido, em sintonia com as demais normas regulamentares atinentes ao regime de compensação do ICMS, chega-se à conclusão de que o direito ao crédito, dentre outros requisitos, depende do atendimento a determinados *pressupostos*, a saber: as mercadorias ou bens adquiridos e os serviços tomados:

- a) devem estar *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) devam ser *empregados* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou
- c) devam *integrar* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Em face da conjunção “ou”, no final da alínea “b” (a conjunção consta no texto do Regulamento), os pressupostos indicados nas três situações acima são *alternativos*, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito.

No presente caso, além dos bens do ativo imobilizado, os demais produtos, dada a forma como são consumidos no processo industrial, são materiais utilizados durante o processo de industrialização, em contato direto com o produto em fabricação, na atividade-fim da empresa; são insumos industriais, portanto. A legislação baiana, atendendo ao princípio da não-cumulatividade, prevê a compensação do valor devido em cada operação com o imposto cobrado nas operações anteriores. As mercadorias ou bens em questão são produtos intermediários empregados no processo industrial, e não materiais de consumo, conforme acusa o Auto de Infração.

Com efeito, examinando-se a forma como os materiais em questão são empregados pela empresa, fica patente que não se trata, evidentemente, de materiais de consumo. Materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Os materiais objeto desta autuação têm tal vinculação com o processo produtivo que sem eles a produção seria, se não inviável, pelo menos seriamente comprometida.

O crédito fiscal não constitui um benefício, um favor, uma benesse que se conceda ou negue livremente. Ao contrário, constitui um direito: o ICMS é um tributo não cumulativo, devendo-se compensar o valor devido pela realização de operações ou prestações com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. Sendo vedado o crédito, o ICMS passa a ser um tributo cumulativo, e com isso ele perde sua principal característica, estabelecida pela Constituição.

É fundamental que a interpretação da lei leve em conta a forma como os materiais em questão integram o custo de produção, haja vista que, como os custos industriais afetam a formação do preço final de venda das mercadorias produzidas, eles repercutem na questão da cumulatividade ou não-cumulatividade da tributação.

A contabilização dos materiais de consumo e dos insumos é feita de modo diverso. Os materiais de consumo são contabilizados como despesas. Já os insumos são contabilizados como custos de produção. Isso tem implicações importantes no tocante ao regime de apuração do ICMS, em função do princípio da não-cumulatividade. Como os insumos são lançados como custos de produção, eles interferem diretamente na formação do preço final de venda do produto acabado.

Os insumos em discussão nestes autos representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade industrial. Integram o custo das mercadorias produzidas. Desse modo, ao ser determinado o preço de venda dos produtos que a empresa fabrica, nesse preço está computada a parcela correspondente aos insumos empregados na sua fabricação. Se esses insumos integram a base de cálculo das operações de venda, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violado o princípio da não-cumulatividade.

Não tenho a mais mínima dúvida de que a exigência fiscal do item 1º é indevida, haja vista que todos os bens, sem exceção, ou são bens do ativo imobilizado, ou são típicos produtos intermediários, ou seja, insumos industriais, sendo, portanto, legítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição.

Quanto ao item 2º, pelas mesmas razões já aduzidas, é indevido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente aos insumos industriais adquiridos em outros Estados. Mantém-se, contudo, a exigência fiscal no que concerne aos bens do ativo imobilizado. Em face disso,



impõe-se o refazimento do demonstrativo do débito do item 2º, com base nas seguintes indicações:

DATA OCORR.	DATA VENC.	BENS	DIF. DE ALÍQ.	
30/01/1998	09/02/1998	Facas para corte com vinco	162,50	
		Facas para corte com vinco	58,33	220,83
28/02/1998	09/03/1998	Tela de aço inox	460,97	
		Facas para corte com vinco	64,81	
		Facas para corte com vinco	180,56	706,34
31/07/1998	09/08/1998	Lâmina destacadora	165,00	
		Tela de aço inox	506,85	671,85
31/08/1998	09/09/1998	Tela de aço inox	604,96	604,96
30/04/1999	09/05/1999	Lâmina destacadora	114,58	114,58
30/09/1999	09/10/1999	Tela de aço inox	1.033,56	1.033,56
31/10/1999	09/11/1999	Lâmina destacadora	213,89	213,89
31/12/1999	09/01/2000	Faca circular	97,22	97,22
31/01/2000	09/02/2000	Faca circular	123,15	123,15
31/05/2000	09/06/2000	Lâmina destacadora	138,89	138,89
31/12/2000	09/01/2001	Lâmina destacadora	83,33	83,33
28/02/2001	09/03/2001	Lâmina raspadora	58,20	58,20
30/04/2001	09/05/2001	Lâmina destacadora	361,11	361,11
30/09/2001	09/10/2001	Tela de aço inox	2.507,29	2.507,29
<b>Total</b>				<b>6.935,20</b>

Passo ao item 3º, que cuida da falta de estorno de crédito fiscal referente a bens adquiridos para o ativo imobilizado. O fiscal autuante havia chegado à conclusão de que a empresa deveria efetuar o estorno de créditos, por considerar que, juntamente com as operações tributadas normalmente, também teriam sido realizadas operações isentas. O estorno seria feito de forma proporcional, em função das operações isentas. Para efeitos de cálculo do estorno, as operações de exportação, embora não sejam tributadas, são computadas como se o fossem, nos termos do art. 100, § 10, do RICMS/97, haja vista o direito à manutenção do crédito relativo às mercadorias exportadas para o exterior.

Foi solicitada a realização de diligência para que a ASTEC revisse os cálculos. A auditora designada para cumprir a diligência informa que, de janeiro a setembro de 1998, a empresa somente efetuava exportações diretas. A auditora acrescenta que o fiscal autuante havia considerado como vendas outras saídas não especificadas, mas estas saíram com destaque do imposto nos documentos fiscais (fls. 1459/1508). Conclui declarando ter sido constatado que a empresa somente comercializa mercadorias tributadas ou desoneradas de tributação por se tratar de exportações. Conclui dizendo que não foi feito o demonstrativo solicitado por esta Junta porque a empresa não realiza operações isentas.

Noutras palavras: é indevido o lançamento de que cuida o item 3º, pois a empresa não realiza operações isentas. As únicas operações efetuadas sem tributação do ICMS são as de exportação, mas a legislação assegura o direito à manutenção do crédito relativo aos bens exportados para o exterior.

Relativamente ao item 4º, que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a material de uso e consumo do estabelecimento, a auditora que efetuou a revisão observou que as aquisições haviam sido contabilizadas na conta de imobilizações em curso, envolvendo materiais adquiridos para obras e instalações em andamento, sendo que o saldo final dessas contas era transferido para a conta do ativo de imobilizações técnicas. Em face disso, foi determinada uma segunda diligência, para que a ASTEC verificasse “in loco” se os bens haviam

sido adquiridos para construção ou montagem de algum equipamento, máquina ou outro bem do ativo permanente, segundo as especificações dos projetos a que alude a defesa, ou se os referidos bens foram adquiridos para simples reposição ou substituição de partes e peças inutilizadas ou gastas pelo uso. Em resposta (fls. 1532-1533), a auditora assinala que se trata de caso pretérito, sendo por isso difícil fazer uma afirmação categórica, mas considera que os bens lançados em conta transitória do ativo imobilizado, a título de imobilizações em curso, relativamente a obras e instalações, cujos saldos foram depois transferidos para conta definitiva do ativo imobilizado, como imobilizações técnicas, foram, a seu ver, realmente utilizados na montagem ou construção de máquinas e equipamentos, à vista dos projetos apresentados pela empresa.

Acato a opinião da nobre auditora. É indevido o débito lançado no item 4°.

Os itens 5° e 6° referem-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a serviço de comunicação e a aquisição de energia elétrica em proporção superior às saídas de mercadorias destinadas ao exterior. Em face da alegação da defesa de que o fiscal se teria equivocado no cálculo das operações não tributadas, foi determinada a realização de diligência para checar as questões levantadas pelo sujeito passivo, sendo informado pela ASTEC (fl. 1423) que realmente o fiscal autuante se equivocou ao determinar o coeficiente das exportações. Explica os critérios adotados na revisão dos lançamentos. Com base nos demonstrativos apresentados pela ASTEC, os valores remanescentes dos itens 5° e 6° são os seguintes:

ITEM	DATA OCORR.	DATA VENC.	ICMS DEVIDO
5°	30/06/2001	09/07/2001	3.922,32
	31/07/2001	09/08/2001	815,57
	31/08/2001	09/09/2001	246,38
	30/09/2001	09/10/2001	258,57
	30/11/2001	09/12/2001	861,98
	31/12/2001	09/01/2002	283,72
Soma			<b>6.388,54</b>
6°	28/02/2001	09/03/2001	1.671,93
	31/07/2001	09/08/2001	2.901,33
	30/11/2001	09/12/2001	4.291,84
Soma			<b>8.865,10</b>

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### VOTO VENCEDOR DO 1° ITEM

O autuado, em sua peça de defesa, descreveu o seu processo produtivo, na tentativa de comprovar que os materiais cujo crédito fora utilizado, são essenciais para o seu processo produtivo e seria correta a utilização de tais créditos.

Remetendo ao Art. 93, I, b da norma regulamentar, este dispõe que o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de matérias primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher.

Como bem já expressou o relator deste processo, nosso legislador, deixando de lado a importância em se definir o que sejam “insumos” ou o que sejam “produtos intermediários”,

preferiu, acertadamente, especificar, em detalhes, *o que e em que casos* dá direito ao crédito. Isso é feito no § 1º do art. 93 do RICMS/97.

Este dispositivo legal sintetiza o regime do *crédito fiscal*, traduzindo a positivação dos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96:

“§ 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 subseqüentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.” *(os grifos são meus)*

Verifica-se na descrição efetuada pelo diligente, no parecer ASTEC nº 0225 às fls. 1428 a 1449, qual a função ou a participação de cada produto, no processo produtivo, o que me leva à conclusão de que os produtos relacionados ao processo de evaporação, utilizados nas caldeiras, (ácido cítrico, membrana Filmetc, fosfato de sódio, óxido de magnésio, fosfato trissódico purificado, inibidor de corrosão, inibidor de incrustação, sílica solução, ácido cítrico, surfactante de ácido cítrico, e o produto Renew), não se enquadram como produtos intermediários, e sim, como materiais de uso e consumo.

A matéria é por demais conhecida quanto ao não cabimento do direito ao crédito nos casos como ora em exame, visto que os materiais acima especificados, consignados nos levantamentos, de fls. 24 a 31 dos autos, são para uso e consumo, e não integram o produto final e não se adequam ao conceito de produto intermediário, por não estarem diretamente vinculados ao processo produtivo, nem são elementos indispensáveis ao desempenho da atividade fim.

A diligente descreve a função de cada material, cujo crédito fiscal foi objeto de glosa neste lançamento, o que corrobora o entendimento de que, parte deles, são de uso e consumo, como segue:

1. no processo de evaporação da água empregada na produção da celulose, a fábrica utiliza ácido cítrico e membranas filtrantes, cuja função é evitar o entupimento dos filtros utilizados na filtragem da água, através do processo de osmose; por conseguinte, se o ácido cítrico é consumido no processo industrial, em contato direto com a matéria-prima, com a qual se mistura, para propiciar a evaporação da água, para a secagem do produto, e se as aludidas membranas filtrantes também são consumidas em contato direto com o

produto em formação, não há dúvida de que se trata de insumos industriais indispensáveis ao processo produtivo, na condição de produtos intermediários;

2. o fosfato de sódio, o fosfato trissódico e os inibidores de corrosão e de incrustação inorgânica são utilizados no processo industrial para evitar a corrosão e incrustação interna dos tubos e das caldeiras; insumos consumidos diretamente no processo industrial são tecnicamente considerados produtos intermediários, jamais bens de consumo;
3. o óxido de magnésio era empregado à época dos fatos em questão para mudar o ponto de fusão das cinzas, visando minimizar a obstrução dos dutos de saídas dos gases de combustão; constitui, assim, um insumo industrial, consumido que é diretamente no processo produtivo, caracterizando-se tecnicamente como produto intermediário;
4. a sílica solução padrão e o surfactante ácido cítrico são materiais empregados na medição do teor de sílica na água; todo material consumido diretamente no processo industrial, na atividade-fim da fábrica, constitui insumo industrial; material de consumo é aquele que é consumido em suas atividades-meio; a sílica solução padrão e o surfactante ácido cítrico constituem produtos intermediários, sem dúvida;
5. na fase de secagem e acabamento do produto final, a empresa emprega feltros, que são inseridos nas prensas úmidas, a fim de remover a água das folhas de celulose; tais feltros jamais poderiam ser considerados materiais de consumo; o produto intermediário que se consome diretamente no processo industrial chama-se insumo;
6. as lâminas raspadoras são peças utilizadas para evitar que a fibra que acompanha o rolo das prensas passe para a tela; trata-se de bem do ativo imobilizado;
7. “Renew” é um produto utilizado para limpeza interna do sistema de secagem, a fim de retirar a resina que se acumula nos dutos e tanques do sistema; trata-se de um produto intermediário consumido diretamente no processo produtivo; uma coisa é o material consumido nas atividades-meio da empresa, e outra coisa é o material que se consome diretamente no processo industrial, na atividade-fim da empresa; todo material consumido diretamente no processo industrial, na atividade-fim da fábrica, constitui insumo industrial;

Deste modo, estes produtos por serem material de uso e consumo, o crédito fiscal utilizado foi indevido, devendo permanecer a exigência do ICMS a eles relativos, conforme a tabela abaixo, nos valores da coluna Uso/Consumo:

MÊS	VALOR AUTUADO	USO/CONSUMO	ATIVO FIXO
01/98	1.776,68	402,66	1.374,02
02/98	3.044,94	557,78	2.487,16
03/98	164,71	164,71	0
04/98	83,47	83,47	0
06/98	5.894,87	735,15	5.159,72
07/98	2.650,76	134,91	2.515,85
08/98	2.400,80	119,00	2.281,80
09/98	2.070,59	738,90	1.331,69
10/98	1.369,55	67,17	1.302,38
11/98	1.865,67	132,60	1.733,07
12/98	653,18	653,18	0
01/99	2.038,51	630,29	1.408,22
02/99	3.764,33	249,73	3.514,60

03/99	4.830,56	0	4.830,56
04/99	8.197,97	567,70	7.630,27
05/99	1.466,32	1.466,32	0
06/99	3.160,21	450,95	2.709,26
07/99	3.037,24	945,60	2.091,64
08/99	6.579,45	1.393,01	5.186,44
09/99	3.315,73	835,20	2.480,53
10/99	7.381,51	1.610,21	5.771,30
11/99	5.473,46	1.788,09	3.685,37
12/99	4.028,57	256,76	3.771,81
01/00	1.077,98	991,78	86,20
02/00	5.264,08	1.134,90	4.129,18
03/00	1.165,32	1.165,32	0
04/00	5.067,31	1.480,89	3.586,42
05/00	1.688,24	1.591,02	97,22
06/00	3.979,52	3.741,04	238,48
07/00	5.355,51	1.256,25	4.099,26
08/00	3.035,88	1.189,47	1.846,41
09/00	5.266,76	1.219,32	4.047,44
10/00	2.741,00	861,15	1.879,85
11/00	13.462,86	2.802,96	10.659,90
12/00	15.626,14	476,21	15.149,93
01/01	4.504,04	632,81	3.871,23
02/01	2.423,21	1.454,55	968,66
03/01	13.662,71	609,66	13.053,05
04/01	7.012,78	141,41	6.871,37
05/01	14.246,18	141,41	14.104,77
06/01	2.849,72	175,95	2.673,77
07/01	3.923,92	0	3.923,92
08/01	0	0	0
09/01	0	0	0
10/01	75,18	75,18	0
11/01	5.901,72	266,98	5.634,74
12/01	0	0	0
Total	193.579,15	35.391,65	158.187,50

Assim, por não terem vinculação direta com o processo de fabricação, participando, somente, de forma indireta, são enquadrados na categoria de material de consumo, cujo crédito fiscal somente será admitido a partir de 01/01/2007 (art. 33, I, da LC n.º 87/96, com a redação dada pela LC n.º 114/02).

Ressalto que, quanto aos demais materiais, o colega Relator, foi firme e convincente ao considerá-los como material do Ativo Imobilizado, através da descrição de suas funções, como de uso, de longa e de média duração, nos equipamentos e no maquinário da empresa.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279464.0002/01-7, lavrado contra **BAHIA PULP S.A. [KLABIN BACELL S.A.]**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 57.580,49**, sendo R\$ 35.818,97, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios e mais R\$ 21.761,52, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, "a", 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2004.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA/VOTO VENCEDOR DO 1º ITEM