

A. I. N° - 233055.0901/04-5  
AUTUADO - SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S.A.  
AUTUANTES - SÉRGIO TERUYUKI TAIRA e JOSÉ LUIZ OLIVEIRA MACEDO  
ORIGEM - INFAS TEIXEIRA DE FREITAS  
INTERNET - 18.10.05

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N.º 0361-02/05

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. É legítimo o crédito do imposto relativo a insumos industriais. Todos os materiais cujo crédito foi glosado neste caso foram objeto de autuação anterior, envolvendo esta mesma empresa, tendo a Câmara Superior, através do Acórdão CS 0015-21/02, concluído que se trata de bens utilizados no processo produtivo do estabelecimento. Lançamento indevido. **b)** RETORNO DE MERCADORIA CUJA SAÍDA OCORREU SEM INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Fato reconhecido pelo sujeito passivo. **c)** FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO. INSUMOS E BENS DO ATIVO IMOBILIZADO EMPREGADOS NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS CUJAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS SUBSEQÜENTES OCORREM COM NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. GLOSADO O CRÉDITO SEGUNDO CRITÉRIO DE PROPORCIONALIDADE. Questionado o método adotado no cálculo do estorno. Refeitos os cálculos, para adequação do lançamento ao critério adotado pela fiscalização em Auto de Infração anterior, relativo à mesma empresa. Reduzido o débito. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente a insumos industriais. Todos os materiais objeto da exigência fiscal foram objeto de autuação anterior, envolvendo esta mesma empresa, tendo a Câmara Superior, através do Acórdão CS 0015-21/02, concluído que se trata de produtos intermediários utilizados no processo produtivo do estabelecimento. Lançamento indevido. 3. REGIME DE APURAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. ESTORNO DE DÉBITO AO INVÉS DE ESTORNO DE CRÉDITO. Fato reconhecido pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/9/04, apura os seguintes fatos:

- utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a material de uso e consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.810.340,73, com multa de 60%;
- falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, lançando-se imposto no valor de R\$ 2.096.280,41, com multa de 60%;

3. falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de mercadorias utilizadas na industrialização, nas situações em que a operação subsequente com o produto resultante ocorre com não-incidência do imposto, uma vez que nas operações de saídas de papéis para impressão de livros, jornais e periódicos, com não-incidência do tributo, cabe ao contribuinte efetuar o estorno do crédito proporcionalmente às mercadorias utilizadas no processo produtivo, estando sendo glosado crédito no valor de R\$ 7.446.625,18, com multa de 60%;
4. falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a bem do ativo immobilizado cuja entrada no estabelecimento ocorreu até 31/12/00, para ser utilizado em operações ou prestações isentas ou não tributadas, estando sendo glosado crédito no valor de R\$ 111.880,73, com multa de 60%;
5. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a retorno de mercadoria avariada no porto de Vitória (celulose destinada a exportação), haja vista que, como a operação anterior de saída das mercadorias foi realizada sem incidência do imposto, não cabia o destaque do tributo nas Notas Fiscais de retorno, nem o registro dos créditos fiscais, estando sendo glosado crédito no valor de R\$ 37.793,45, com multa de 60%;
6. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na apuração do imposto, por ter sido feito estorno de débito ao invés de estorno de crédito, estando sendo lançado imposto no valor de R\$ 17.096,06, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 317 e ss.) salientando estar impugnando somente os itens 1º e 2º do Auto de Infração. Quanto aos demais itens, informa que os débitos foram recolhido, aduzindo que, no caso das infrações 3ª e 4ª, a empresa se valeu da dispensa da multa, na forma da lei, porém as quantias lançadas demandam revisão, de modo que, se for o caso, caberá compensação, em virtude do critério equivocado adotado pelo fisco. Segue-se uma série de considerações jurídicas atinentes à primazia do interesse público constitucionalizado, à primazia do interesse público primário, à primazia da interpretação jurídica sobre a interpretação econômica, à primazia do princípio da máxima efetividade da norma constitucional, aos limites do poder regulamentar. No bojo dessas considerações, enfatiza a possibilidade de os órgãos judicantes administrativos decidirem sobre exação ou interpretação considerada ilegítima, quando a questão envolver interesse público constitucionalizado. Cita as palavras do juiz Dr. Luiz Fernando de Carvalho Accácio, em voto proferido no Processo DRT 5.02293/91, em que aquele magistrado assinala que os órgãos julgadores administrativos não flutuam ao largo da imperatividade da Constituição, pois lhe devem obediência, e não é uma desobediência em segundo plano, com preferência pela legislação ordinária, mas uma serviênciia em primeiro grau. Com arrimo nessa lição, o autuado argumenta que, diante de um eventual conflito do Regulamento perante a Lei, ou da Lei frente à Constituição, o administrador público não pode arredar-se da aplicação da Norma Fundamental, em face do interesse público constitucionalizado a ser preservado, como ocorre no caso dos itens 1º e 2º deste Auto de Infração, mais precisamente no que concerne ao princípio da não-cumulatividade. Sustenta a imprestabilidade da interpretação meramente econômica dos institutos do direito, apartada do interesse público verdadeiro, tomando por referência as palavras do prof. Celso Antônio Bandeira de Mello. Lembra que a Constituição deve ser interpretada de modo a se conceder máxima efetividade às suas normas, de modo que sua interpretação deve ser a mais extensiva possível. Com relação ao princípio da não-cumulatividade, afirma que não existe na Constituição ou na legislação complementar regra alguma que justifique, por exemplo, a admissão de créditos pelo critério da absorção física, ao produto final, dos insumos que participem da produção, ainda que se trate de peças mecânicas de intenso desgaste, de reposição ou ferramentais utilizados em substituição em máquinas e equipamentos, como se fossem bens do ativo permanente, que também dão direito ao crédito. Frisa ser mister palmilhar os limites do poder regulamentar, de modo a aferir se a vontade do Executivo não terá incidido em desvio de finalidade ou excesso de poder.

Quanto ao mérito, o autuado alega que a questão do crédito fiscal em discussão no item 1º do Auto de Infração foi objeto de decisão no Processo nº 269194.0004/99-5, tendo o Auto de Infração sido julgado improcedente pela Câmara Superior do CONSEF, cuja decisão definitiva de mérito transitou em julgado em fase de Recurso de Revista, através do Acórdão CS 0015-21/02, não podendo ser mais discutida, sob pena de se ofender a coisa julgada que se constituiu em jurisprudência uniforme e, consequentemente, o princípio constitucional da segurança jurídica. Chama a atenção para o parecer da PROFAZ prolatado pela Dra. Sylvia Amoedo no Recurso de Revista que resultou favorável à empresa naquele caso, envolvendo a mesma empresa que figura no presente Auto de Infração (juntou cópia do parecer). Assinala que aquele julgamento visou a uniformização da jurisprudência do CONSEF. Reclama que o fisco pretende prolongar uma discussão em torno de matéria já uniformizada na jurisprudência do CONSEF, olvidando que as circunstâncias de fato e de direito não se alteraram desde a supracitada decisão da Câmara Superior deste órgão. Diz que os bens são os mesmos e continuam sendo aplicados no processo produtivo da mesma forma como se demonstrou naquela demanda, e o arcabouço jurídico permanece idêntico.

A defesa cita trecho de acórdão que atribui ao TRF da 3ª Região, segundo o qual as relações jurídicas continuativas se protraem no tempo e, se acobertadas pela coisa julgada material, enquanto durar o estado de fato e de direito, se resolvem como foi determinado na decisão, de modo que, dirimida a controvérsia, não há razão para que se renove a discussão, se vigente a mesma lei e se sucede a mesma situação de fato, pois a coisa julgada material deve ser “*rebus sic stantibus*”.

Observa a defesa que o mérito da lide objeto da decisão em referência consistiu em se determinar se os produtos cujos créditos fiscais foram glosados eram, ou não, bens de uso e consumo do estabelecimento, ou se se tratava de insumos de seu processo produtivo, tendo sido decidido no Acórdão CS 0015-21/02, que extinguiu o processo nº 269194.0004/99-5, que o direito ao crédito de produtos utilizados no processo industrial não pode, de maneira alguma, ser retirado do contribuinte, pois, do contrário, o princípio constitucional da não-cumulatividade estaria sendo desobedecido.

A defesa discorre acerca do princípio geral da não-cumulatividade. Sustenta que esse princípio técnico-fiscal, que se exterioriza pela compensação em conta corrente, é presidido pelos demais princípios interpretativos invocados no preâmbulo da impugnação, os quais impedem, hierarquicamente, a imposição de limitações ao direito a crédito, em face da exegese da máxima efetividade da norma constitucional. Observa que a Lei Complementar nº 87/96, alterada pela Lei Complementar nº 102/00, sobre esse tema não discrepa da Constituição, de modo que as limitações impostas pelos regulamentos ao aproveitamento de créditos, contrárias ao mandamento constitucional e complementar, não prosperam, em decorrência dos princípios já enunciados, pois o legislador ordinário está proibido de instituir limitação ao princípio constitucional da não-cumulatividade não prevista na Carta. Transcreve comentários nesse sentido do prof. Roque Carrazza. Conclui dizendo que as restrições impostas ao exercício do direito de crédito pela legislação infraconstitucional são nulas e inválidas, por colidirem diretamente com o texto constitucional.

O autuado alega que cumpriu o Regulamento, porque as aquisições de produtos intermediários geram direito ao crédito, e isto está previsto no RICMS/BA. Transcreve em parte o art. 93, I, “b”, e seu § 1º. Argumenta que, quanto a serem alternativas, e não cumulativas, as condições referidas nas alíneas do inciso I do § 1º, não padece qualquer dúvida, em face da conjunção alternativa “ou”, constante no texto, de modo que basta o implemento de qualquer das alíneas do inciso I para que o crédito se viabilize.

Descreve, em seguida, a forma como são utilizados pela empresa os materiais cujos créditos foram glosados. Argumenta que, pela análise das funções daqueles materiais, é inquestionável

que os mesmos são consumidos no âmbito do processo produtivo, tendo com ele direta correlação, conforme consta na própria exposição feita no Auto de Infração e em face do julgamento já referido envolvendo Auto de Infração pretérito relacionado com os mesmos produtos, além de outros. Salienta, exemplificativamente, dois tipos de produtos intermediários – telas e feltros –, alegando que esses materiais se desgastam em decorrência da produção do papel e da celulose, ou seja, são consumidos para permitirem a industrialização destes produtos, de forma diretamente ligada a eles, motivo pelo qual não se pode admitir que os referidos materiais tenham seus créditos questionados, o mesmo ocorrendo quanto aos demais produtos cujos créditos foram glosados pelo fisco, igualmente sujeitos a desgaste no processo produtivo, além de serem indispensáveis à produção, seja do papel, seja da celulose.

O autuado lembra que Aliomar Baleeiro conceitua insumos como sendo o conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o produto final. Aduz que o STF, em acórdão cujo relator foi o próprio Aliomar Baleeiro, na decisão do Recurso Extraordinário nº 79.601/RS, firmou entendimento, estampado em sua ementa, no sentido de que, no tocante à não-cumulatividade do antigo ICM, os produtos intermediários que se consomem ou se utilizam no processo de fabricação, como cadiinhos, lixas, feltro, etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito do imposto, pelo princípio da não-cumulatividade, porque, ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este, por serem utilizados no processo de fabricação, nele se consumindo.

Considera o autuado que a primeira medida para pacificar esta questão foi proporcionada pelo Parecer PROFI nº 1/81, do Prof. Johnson Barbosa Nogueira. Transcreve trechos do parecer. Pondera que a classificação de determinado produto como insumo ou como material de uso e consumo passa necessariamente pelo estudo de sua aplicação no caso concreto, dentro de uma determinada cadeia produtiva. Se o material se enquadrar na categoria de insumo, agregará valor econômico ao custo final do produto industrializado, classificando-se como um bem de produção; em caso contrário, será apenas uma despesa, e, mesmo que participe do processo produtivo, será considerado bem de uso ou consumo.

Comenta a legislação federal atinente ao IPI, citando trecho da Instrução Normativa SRF nº 358/03.

Requer que, caso a jurisprudência do CONSEF apontada não determine diretamente a regularidade dos créditos fiscais apropriados, seja determinada a realização de diligência para se averiguar o caráter de produtos intermediários dos materiais objeto dos itens 1º e 2º do Auto de Infração. Chama a atenção para o Parecer da ASTEC prolatado no Processo nº 269194.0004/99-5 (juntou cópia), alegando que foi confirmada a tese da defesa com relação aos mesmos produtos objeto de glosa do crédito. Reporta-se também ao parecer subscrito pela Prof. Dra. Silvia Bugager, sobre a natureza dos produtos “telas” e “feltros”, e ao Parecer INT nº 1.760/73, do Instituto Nacional de Tecnologia do Ministério da Indústria e Comércio (anexou cópias), alegando que tais pareceres confirmam tratar-se de materiais intermediários.

Conclui a defesa acentuando a contestação dos valores exigidos, inclusive no que concerne aos percentuais de multa, bases de cálculo e todos os demais dados constantes nos anexos do Auto de Infração. Pede que, vindo a serem mantidos os lançamentos objeto dos itens 1º e 2º, sejam dispensadas as multas, com fundamento na eqüidade, conforme prevê o § 8º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, tendo em vista que a empresa se louvou em decisão da Câmara Superior, como foi demonstrado inicialmente, para adotar o procedimento que agora está sendo contestado pelo fisco, certo de que o entendimento pretérito, favorável ao contribuinte, foi prolatado em sede de uniformização de jurisprudência.

Impugna, por fim, a utilização da Taxa Selic para cômputo de juros moratórios de débitos fiscais, alegando que isso viola a Constituição. Frisa que a Taxa Selic foi instituída pela Circular do BACEN nº 466/79 com o objetivo de remunerar o capital próprio investido em títulos federais, sendo composta por juros e de uma espécie de correção monetária, e, sendo assim, seu conceito não se compatibiliza com a apuração de juros moratórios, os quais têm por objetivo indenizar o credor pelo pagamento em mora. Argumenta que o CTN estabelece o cálculo dos juros de mora segundo a taxa de 1%, salvo se for disposto de modo diverso em lei, que deve ser lei complementar, pois o CTN tem força de lei complementar. Aduz que qualquer legislação de hierarquia menor que estabeleça a aplicação da Selic viola o CTN, conforme a jurisprudência do STJ. Transcreve ementa do Recurso Especial nº 215.881, da 2ª Turma daquela corte, em que foi relator o ministro Franciulli Neto.

Pede que o Auto de Infração seja julgado integralmente improcedente, contestando todos os seus "quanta".

Foi prestada informação por um dos fiscais autuantes (fls. 417 e ss.). Quanto aos argumentos iniciais da defesa, o fiscal contrapõe que os agentes do fisco trabalham amparados pela Lei nº 7.014/96 e seu Regulamento, devendo-lhes obediência, pois estas normas baianas disciplinam todas as questões envolvendo as operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transportes intermunicipal e interestadual e de comunicação, de modo que, no tocante às alegações de constitucionalidade da legislação tributária, não lhe cabe fazer comentários.

Quanto ao argumento da defesa de que a matéria dos itens 1º e 2º destes autos já foi decidida através de Acórdão da Câmara Superior referente ao Auto de Infração nº 269194.0004/99-5, o fiscal diz que no processo citado pelo autuado constavam muitos itens que não estão no presente Auto, sendo que os itens levantados neste caso já foram razão de autuação em processos anteriores, os quais tiveram reconhecimento do CONSEF pela procedência dos lançamentos. Fala dos elementos que anexou aos autos: cópia do Auto de Infração nº 146548.1201/01-2, juntamente com a cópia do correspondente Acórdão CJF 0259-11/04, da Primeira Câmara; cópia do Auto de Infração nº 269274.1101/02-6, juntamente com a cópia do Acórdão CJF 0555-11/03, da Primeira Câmara; cópias dos comprovantes dos pagamentos efetuados após a decisão de procedência. A seu ver, a defesa, ao pedir a dispensa da multa por eqüidade, já espera que o Auto de Infração seja julgado procedente. Assegura que os materiais cujo crédito foi glosado não integram o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua composição, nem tampouco são consumidos no processo produtivo, apenas sofrem desgastes ou avarias em razão da sua utilização nas máquinas e equipamentos correspondentes. A seu ver, telas, feltros, lâminas raspadoras, facas e contra-facas são como materiais de uso e consumo, de modo que, além da autuação relativa à utilização do crédito, objeto do item 1º do Auto de Infração, cabe também a cobrança do ICMS relativo à diferença de alíquotas, de que cuida o item 2º.

Quanto ao item 3º, o fiscal observa que, embora a empresa tenha recolhido o débito, contesta os critérios utilizados para apuração dos estornos dos créditos, alegando que para se apurar o percentual de saídas imunes foram utilizados critérios diversos dos adotados em Auto de Infração anterior, no qual o total das saídas tributadas (valor contábil total da nota) foi considerado proporcionalmente às saídas imunes, ao passo que, no presente Auto de Infração, foi considerado o valor da base de cálculo, que é menor pela inexistência do tributo e das saídas imunes, em oposição às próprias saídas imunes, e, com isso, a proporcionalidade muda, aumentando o valor a ser estornado. Segundo o fiscal, a empresa argumenta que não deveriam ser considerados os CFOPs 5.12, 6.12, 5.102 e 6.102, pois não se trata de vendas imunes ou sequer isentas, e sim de sucatas e resíduos de papéis, cujo imposto é diferido, e que no cálculo dos estornos não foram consideradas as exportações indiretas, cujos CFOPs são 6.86/.6501 [sic].

Rebatendo esses pontos de vista, o fiscal contrapõe que, no Auto de Infração anterior, o cálculo do percentual das saídas não tributadas foi apurado dividindo-se o valor das saídas imunes pelo

valor total contábil (incluso o IPI), sendo que, como o valor contábil não é todo tributado pelo ICMS, pois nele está incluso o IPI, não pode ser utilizado este critério. Por isso, no presente Auto de Infração, o cálculo do percentual das saídas não tributadas foi apurado dividindo-se o valor das saídas imunes pela soma dos valores da base de cálculo (valor tributado) e dos valores imunes (não tributados), por considerar que este seria o procedimento correto. Com relação às sucatas e resíduos de papéis, o fiscal diz que as operações devem ser consideradas para o cálculo das proporcionalidades das saídas com não-incidência do ICMS, de modo que persiste a infração. Com relação ao argumento final da empresa, no que concerne aos CFOPs 6.86 e 6.501, que dizem respeito às remessas de produção do estabelecimento com fim específico de exportação, essas remessas são contabilizadas pelo contribuinte como exportação indireta, mas, para se chegar a esta conclusão, seria necessário analisar o livro Diário e o Razão Contábil, os quais se encontravam em poder da receita federal.

Assinala que os débitos dos itens 4º e 5º não foram contestados pelo contribuinte.

Opina pela procedência dos lançamentos em sua totalidade.

O processo foi remetido em diligência para que, com relação aos itens 1º e 2º, a fiscalização fizesse a descrição, de forma minuciosa, da maneira como cada tipo de bem ou material é consumido pela empresa (fl. 423).

Um dos fiscais autuantes prestou informação descrevendo assim os bens ou materiais em discussão (fls. 428-429):

- a) faca: peça mecânica utilizada na picagem da madeira de eucalipto, transformando-a em cavacos. A faca é substituída, após algum tempo, quando já sofreu desgaste e perdeu sua eficiência;
- b) contra-faca: peça mecânica utilizada na Trituração dos cavacos de madeira de eucalipto, preparando-os para o cozimento na fase seguinte. A contra-faca é substituída depois de algum tempo, quando já sofreu desgaste e perdeu sua eficiência;
- c) filtro: peça mecânica em formato de lençol, constituída de algodão, lã ou material sintético, tendo a função de absorver a quantidade de água contida na massa celulósica através da prensagem. A prensagem é feita entre dois rolos, por onde passa um conjunto formado por uma camada de filtro, outra de massa celulósica e outra de outro filtro. Esse conjunto de camadas passa entre os dois rolos-prensas, que espremem a água. A prensagem provoca a compactação, absorvendo a água contida na “massa”. O filtro é substituído depois de algum tempo, quando já sofreu desgaste e perdeu sua eficiência;
- d) tela formadora: peça mecânica constituída de material plástico, em formato de lençol, presa ao rolo cilíndrico da máquina, tendo como função filtrar a água impregnada na fibra celulósica, dando forma ao papel. A tela formadora é substituída após algum tempo, quando já sofreu desgaste e já perdeu sua eficiência;
- e) tela secadora: peça mecânica constituída de material plástico, em formato de lençol, presa ao rolo cilíndrico da máquina, tendo por função diminuir a umidade da folha de papel, mantendo-a sempre em contato com a superfície aquecida do rolo. A tela secadora é substituída após algum tempo, quando já sofreu desgaste e perdeu sua eficiência;
- f) lâmina raspadora: peça mecânica constituída de material plástico ou metálico, utilizada na retirada de detritos de fibra de papel, de filtro ou de resíduos de cargas minerais, como sulfato e caulin, que ficam fixados na superfície dos rolos cilíndricos que conduzem o papel. A lâmina é acoplada externamente ao gume do “chanfro” do equipamento e fica posicionada no sentido contrário ao giro do rolo cilíndrico. Durante seu trabalho na máquina, permanece posicionada no sentido radial, com pequeno curso de movimento no sentido longitudinal, encostada ao longo do comprimento do rolo. A lâmina raspadora é substituída após algum tempo, quando já sofreu desgaste e perdeu sua eficiência.

Dada ciência do teor da informação ao contribuinte, este se manifestou nestes termos, em síntese (fls. 436 e ss.):

- a) não tem cabimento o presente lançamento, tendo em vista que a lide posta em discussão já foi decidida anteriormente no Processo nº 269194.0004/99-5, julgado improcedente pela Câmara Superior do CONSEF, cuja decisão definitiva de mérito transitou em julgado, não podendo ser mais discutida em instância inferior, sob pena de se ofender a coisa julgada e, conseqüentemente, o princípio constitucional da segurança jurídica;
- b) as decisões de improcedência, tanto no âmbito do Poder Judiciário como no âmbito do CONSEF, têm duplo efeito – constitutivo (constitutivo negativo) e declaratório: por um lado, implicam a desconstituição de uma situação jurídica determinada no momento da lavratura do Auto de Infração, e, por outro lado, declararam a inexistência da relação jurídica tributária de natureza obrigacional;
- c) o Processo nº 269194.0004/99-5 foi composto de 11 itens, sendo que os 8 primeiros acusavam a empresa de utilizar-se indevidamente de crédito fiscal do imposto nas aquisições de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento e do correspondente serviço de transporte, como também, de não recolher a diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais dos mesmos materiais;
- d) após três anos de discussões, a lide foi definitivamente decidida em sede de Recurso de Revista pelo colegiado da Câmara Superior do CONSEF, através do Acórdão CS 0015-21/02, que determinou a improcedência dessa parte do Auto de Infração, desconstituindo o débito tributário lançado, ao decidir que os produtos objeto da autuação eram insumos, na categoria de produtos intermediários do processo produtivo, dando direito ao crédito fiscal pela sua aquisição e transporte, descabendo também o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais;
- e) com essa decisão de mérito, a Câmara Superior do CONSEF revelou a regra que se mostrava adequada para a resolução da hipótese levantada pelos autuantes e submetida à cognição do colegiado, e, após o esgotamento do prazo recursal, operou-se a coisa julgada material, corolário do princípio da segurança jurídica, consagrado no art. 5º, XXXVI, da Constituição, contemplado no plano infraconstitucional pelo art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil e pelos arts. 467, 468, 474 e outros do Código de Processo Civil;
- f) o fisco pretende prolongar uma discussão em torno de matéria já uniformizada na jurisprudência do CONSEF, olvidando que as circunstâncias de fato e de direito não se alteraram desde a supracitada decisão da Câmara Superior do CONSEF, pois os bens são os mesmos e continuam sendo aplicados no processo produtivo da mesma forma como se demonstrou naquela demanda, e o arcabouço jurídico permanece idêntico. De acordo com decisão do TRF da 3ª Região, as relações jurídicas continuativas protraem-se no tempo e, se acobertadas pela coisa julgada material, enquanto durar o estado de fato e de direito, resolvem-se como foi determinado na decisão, de modo que, dirimida a controvérsia, não há razão para que se renove a discussão, se vigente a mesma lei e se sucede a mesma situação de fato, pois a coisa julgada material deve ser “rebus sic stantibus”;
- g) isso não quer dizer que o fisco fique impedido de proceder ao lançamento sobre a matéria transitada em julgado, pois o que não pode fazer é discutir o mérito, uma vez que este já foi decidido, cabendo-lhe apenas discutir os aspectos quantitativos e qualitativos que circundam a matéria, ou seja, se houve aproveitamento de crédito a mais, se aumentou o rol de produtos, etc.;
- h) o mérito da lide objeto da decisão da Câmara Superior através do Acórdão CS 0015-21/02 consistiu em se determinar se os produtos cujos créditos fiscais foram glosados eram, ou não, bens de uso e consumo do estabelecimento, ou se se tratava de insumos de seu processo produtivo, tendo sido decidido no referido acórdão que o direito ao crédito de produtos

utilizados no processo industrial não pode, de maneira alguma, ser retirado do contribuinte, pois, do contrário, o princípio constitucional da não-cumulatividade estaria sendo desobedecido;

- i) pergunta: 1) “Poderia o Contribuinte ser penalizado por cumprir uma sentença de mérito exarada pelo colegiado maior do CONSEF?” 2) “Poderia ser ele penalizado por ter seguido adredemente o comportamento manifestado como idôneo naquela sentença?”;
- j) o crédito foi utilizado em perfeita consonância com a legislação baiana, sendo que os fiscais instruíram seu trabalho com base no Parecer PROFI nº 1/81, da lavra do Prof. Johnson Barbosa Nogueira, inclusive dando a impressão de que os produtos elencados no Auto de Infração seriam peças de reposição componentes das máquinas, porém o citado parecer serve como guia para hermenêutica, mas a base legal da imposição tributária é a legislação do ICMS, que é posterior àquele parecer, destacando-se nesse sentido o art. 93, I, “b”, e § 1º, e o art. 97, IV, e § 2º, I, do RICMS;
- l) a legislação tributária estadual estabelece uma nítida distinção entre bens destinados ao ativo imobilizado, insumos (matéria-prima e produto intermediário), bens de uso e bens de consumo, devendo-se verificar de que modo são classificados os bens em discussão, com base nos critérios regulamentares;
- m) um equívoco de interpretação demonstrado pelos autuantes reside no fato de que eles não consideraram as mercadorias dos créditos glosados como insumos porque os materiais em lide não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, nem tampouco seus resíduos de modo indesejado. Por tal raciocínio, somente seria insumo do processo produtivo a matéria-prima, esquecendo-se eles que existem insumos que não se integram ao produto final, mas que são consumidos em função desse processo. A utilização ou aplicação da mercadoria no processo industrial poderá se dar diretamente, quando esta compõe o produto final, ou indiretamente, quando, apesar de não haver a incorporação, há a participação no processo pela sua condição de essencialidade, sem a qual ele não se realizaria. Este é o ponto distintivo entre matéria-prima e produto intermediário. Aquela se incorpora, este não. Porém, ambos dão direito ao crédito;
- n) a fim de que os produtos sejam considerados como produtos intermediários, para efeito de apropriação do crédito, faz-se mister a concomitância de determinados requisitos: a sua aplicação no processo industrial; a indispensabilidade desta aplicação; a sua consunção neste processo; e a agregação de valor ao produto final;
- o) os produtos em discussão são aplicados no processo industrial, uma vez que, sem a aplicação desses insumos, o produto final – celulose e papel – não existiria. A análise da indispensabilidade do bem não deverá restringir-se apenas à sua essencialidade para a existência do processo produtivo, mas deve, necessariamente, passar pelo estudo da necessidade econômica do bem neste processo. Por exemplo, um catalisador poderia ser considerado dispensável, pois a reação química se daria de qualquer forma, porém essa reação levaria demasiado tempo para acontecer, gerando a inviabilidade econômica do processo;
- p) há uma diferença entre os conceitos de uso, consunção e perecimento. Os bens de uso não perdem a sua substância, e por isso não são consumidos, todavia, eles perecem; já os materiais de consumo e os produtos intermediários, com a utilização, perdem as características que lhes são próprias, sendo, portanto, consumidos, devendo ser renovados. Tudo perece, tem um fim, mas somente alguns produtos se consomem. São conceitos antagônicos, porque, em havendo consunção, não haverá perecimento, e vice-versa;
- q) ao cumprimrem a diligência, os auditores afirmaram que todos os produtos são substituídos após algum tempo, quando já sofreram desgaste e perda de eficiência, como se tal assertiva fosse desnaturar o conceito jurídico dos produtos considerados, não levando em conta que tanto os bens de consumo quanto os produtos intermediários são consumidos pelo

estabelecimento, porém o que importa para a norma estadual é a verificação de onde se dá a essa consunção. Legalmente, será produto intermediário se a consunção do bem se der em função do processo produtivo, caso contrário será denominado apenas de bem de consumo, pois esta é, inclusive, a razão da denominação de produto intermediário, por ser intermediário entre os conceitos de matéria-prima e material de consumo. Ficou claro, pelo que disseram os autuantes, que o desgaste desses bens somente ocorre pela aplicação no processo fabril, pois eles não são consumidos em função distinta do processo produtivo;

- r) a consunção não exige instantaneidade, como ocorre com o “flash” de uma máquina fotográfica. Tal consunção não significa, necessariamente, a extinção da mercadoria, podendo importar, unicamente, a perda das características que lhe são próprias, inutilizando-se para o fim a que se destina, ou, como informaram os auditores, a perda de sua eficiência, mas isso pode ocorrer a um só tempo, ou não, pois o processo industrial deve ser entendido como um todo, porque se constitui em um conjunto de etapas interdependentes e sucessivas que se reiniciam a cada ciclo, não existindo na legislação estadual vigente qualquer exigência relacionada ao tempo para a consunção dos produtos empregados no processo produtivo na qualidade de insumos, haja vista que em nenhum momento a norma baiana faz referência ao tempo necessário para que a mercadoria seja consumida. O requisito legal é o desgaste do produto dentro do processo, independentemente do tempo necessário para que isso aconteça. Essa importância que o fisco normalmente dá ao tempo de consunção dos produtos intermediários é descabida, pois tal requisito não é encontrado na lei;
- s) faz-se necessário que o valor das mercadorias utilizadas no processo produtivo componha o custo final do produto acabado. A quantidade e a qualidade dos insumos utilizados são fatores determinantes da quantidade e qualidade do produto final, o que não ocorre com relação aos bens de uso e consumo, que podem ser utilizados em maior ou menor escala, sem que isto afete o produto final. Se o material se enquadrar na categoria de insumo, agregará valor econômico ao custo final do produto industrializado, sendo classificado como um bem de produção; caso contrário, será apenas uma despesa. Aí reside a diferença entre insumos (bens de produção) e materiais de uso e consumo (despesas). A agregação de valor reflete-se no custo final, diferentemente das despesas;
- t) no multicitado Processo nº 269194.004/99-5, houve uma perícia fiscal a cargo da Assessoria Técnica (ASTEC) do CONSEF, tendo o auditor feito a descrição da utilização dos produtos no processo industrial da empresa;
- u) a classificação de determinado produto como insumo ou material de uso ou de consumo passa necessariamente pelo estudo de sua aplicação “in concreto” dentro de uma determinada cadeia produtiva. No caso da empresa em apreço, a fabricação de papel e celulose ocorre na Unidade de Produção de Celulose, que se subdivide em cinco setores: Unidade de Trituração, Unidade de Desfragmentação, Unidade de Branqueamento, Unidade de Secagem e Unidade de Celulose e Papel. A Unidade de Trituração é responsável pela trituração de “cavacos” de madeira, utilizando-se das contra-facetas e bigornas da contra-faca, a fim de prepará-los para o cozimento na fase seguinte. Na Unidade de Desfragmentação, desenvolve-se o processo de retirada da “lignina”, material responsável pela coloração escura do vegetal, proporcionando um pré-branqueamento da massa celulósica. Na Unidade de Branqueamento, a massa celulósica é submetida a determinadas reações químicas, para eliminação de impurezas do produto. Já na Unidade de Secagem, a massa celulósica, que é impregnada de água, na proporção de 90%, é submetida a um processo para retirada da água, a fim de que, por fim, seja levado o produto para a Unidade de Celulose e Papel. Grande parte da água é retirada por um processo de prensagem e enviada, novamente, para a Unidade de Desfragmentação, para ser reutilizada no processo de cozimento dos “cavacos” triturados. No processo de secagem, há a utilização de vários materiais, dentre os quais as telas formadoras, as telas secadoras, os

feltros, as lâminas raspadoras. As telas formadoras são constituídas de material plástico, tendo como função receber a mistura de água e fibra celulósica e extrair dessa mistura a água, por pressão, de forma ordenada e gradativa. As telas secadoras, por sua vez, têm como função essencial diminuir a umidade, mantendo a celulose em contato com a superfície aquecida de um cilindro (secador). A água aquecida evapora e o vapor criado passa através das malhas da tela. A alta temperatura do vapor provoca a fadiga do material por flexionamento e fragilidade, ocasionando o seu desgaste e fazendo com que, inclusive, as partículas provenientes deste desgaste se aglutinem à massa celulósica. Os feltros, constituídos de algodão, lã ou material sintético, têm a função de absorver a quantidade de água contida na massa que lhe foi transferida pela tela. A extração dessa água é feita de maneira mecânica, sendo a massa prensada entre dois feltros, que absorvem toda a quantidade possível dessa água, através de sistema a vácuo. A prensagem é feita entre dois rolos, por onde passa um conjunto formado por uma camada de filtro, outra de massa celulósica e outra de outro filtro. Esse conjunto de camadas passa entre os dois rolos-prensas, que espremem a água; as telas e os feltros não podem ser considerados peças de reposição, pois não fazem parte do equipamento. Sua função no processo produtivo de celulose assemelha-se ao do catalisador nas reações químicas de indústrias de base ou química fina. Não “suprimíveis”, porém se fazem necessários para efeito de viabilidade econômica e produtividade;

- v) depois de determinado número de giros, que se processa em alta velocidade, a superfície do rolo fica impregnada de resíduos de fibra do papel, fibras do filtro e resíduos de cargas minerais, como sulfato e caulim, que, necessariamente, precisam ser removidos. A remoção desses resíduos é feita pelas lâminas raspadoras, as quais são constituídas de material plástico ou metálico, sendo acopladas externamente ao gume do “chanfro” do equipamento, posicionadas no sentido contrário ao giro do rolo cilíndrico. Durante sua participação no processo, permanecem posicionadas estaticamente no sentido radial, com pequeno curso de movimento no sentido longitudinal, encostadas ao longo do comprimento do rolo, para remoção dos resíduos, e são consumidas por desgaste em virtude do atrito direto com o rolo. Seu consumo está diretamente ligado à quantidade produzida. Quanto maior for o volume produzido, maior será a quantidade de resíduos, e, por conseguinte, maior a quantidade de lâminas raspadoras consumidas no processo;
- x) esses produtos, em sua totalidade, são empregados diretamente e de forma indispensável na produção de celulose e papel, agregando-lhe valor e sendo nela consumidos, e classificam-se, portanto, como produtos intermediários, tendo a empresa direito ao crédito fiscal, e não sendo devido o pagamento da diferença de alíquotas;
- z) quanto aos itens 3º e 4º do Auto de Infração, apesar de a diligência não se referir especificamente a eles, é imperiosa uma detida análise dos aspectos quantitativos que formam o demonstrativo de débito, tendo na defesa sido solicitada uma revisão fiscal. Os dois itens dizem respeito à antiga controvérsia sobre a necessidade ou não do estorno ou não aproveitamento do crédito dos insumos, dos materiais de uso e consumo e do ativo fixo quando as saídas dos produtos resultantes são amparadas pela imunidade concedida ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, consoante determina o inciso IV do art. 150 da Constituição. A imunidade constitucional retrocitada não pode ser mitigada por qualquer norma de escalonamento inferior, sob pena de desnaturar o princípio nela contido, que se traduz em um maior acesso à cultura. A empresa não se insurge quanto à matéria questionada, mas, apenas, quanto aos aspectos quantitativos do lançamento, pois o método utilizado pelos auditores está equivocado. A questão consiste em saber o que fazer, com relação ao estorno dos créditos de ICMS dos bens adquiridos pela fábrica, nos casos em que um mesmo insumo, bem ou ativo fixo é empregado na fabricação de papel cujas saídas ora são tributadas, ora são imunes, nos casos de exportação e de saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, havendo ainda casos de substituição tributária e

diferimento. O RICMS/97 pretendeu dar um norte para a solução da questão quando indicou que o estorno deveria ser proporcional em relação às saídas imunes, nos termos do art. 100, I, e §§ 1º e 8º. Porém os fiscais autuantes não levaram em consideração a proporcionalidade do emprego específico de cada produto na produção de celulose e papel, suas alíquotas e preços de aquisição para proceder ao estorno nota a nota, e nem ao menos verificaram que, no cômputo das saídas, muitas delas estavam amparadas pela imunidade constitucional na exportação de papel e, a partir da Lei Complementar nº 87/96, de celulose, não sendo exigidos os estornos dos créditos. Além disso, no item 3º deste Auto de Infração, os fiscais, pretendendo cobrar uma suposta diferença do imposto lançado em outro Auto de Infração anterior, utilizaram uma nova metodologia para o cálculo da proporcionalidade e em seguida o estorno, metodologia essa com a qual a empresa não concorda, pois, ao invés de utilizarem o montante total (valor contábil) do documento fiscal de saída, utilizaram, apenas, o valor da base de cálculo contido em cada nota, excluindo do cálculo o IPI indicado no documento fiscal, e, em assim agindo, terminaram por onerar o importe a ser estornado, uma vez que houve um incremento do índice percentual (índice de proporcionalidade) a ser aplicado no crédito das entradas. O art. 100 do RICMS não explica como exatamente deve ser calculada tal proporcionalidade, mas deixa bem claro que devem ser levadas em consideração as operações de saídas em toda a sua integralidade, ou seja, levando-se em apreço todo o valor contido nessas operações, incluído aí o valor do IPI incidente, pois seria no mínimo um contra-senso que o IPI fosse utilizado na composição do cálculo do ICMS a ser tributado e depois fosse excluído da base de cálculo das operações imunes. Outro equívoco é a inclusão da venda de sucatas de papel no cálculo da proporcionalidade, pois tal operação é tributada na forma de substituição por diferimento para a operação subsequente, incorrendo em grave erro contabilizá-las nos mesmos moldes dos produtos imunes (deu exemplo de cálculo). Os próprios autuantes, na informação fiscal, reconheceram que não tiveram condições para fazer uma verificação em profundidade das operações de exportação indireta praticadas pelo contribuinte, tendo em vista que os livros fiscais que dariam suporte a essa fiscalização estavam em poder da receita federal, e preferiram, então, encerrar os seus trabalhos procedendo ao lançamento sem ter certeza do que autuaram. A falta de liquidez e certeza está evidenciada, o que, no mínimo, enseja a nulidade dessa parte do item, ou mesmo, uma diligência saneadora. A metodologia indicada pela empresa para o estorno proporcional é a mais adequada e está em conformidade com a legislação tributária, pois leva em consideração tanto a alíquota como os preços médios aplicáveis, calculando o estorno de crédito relacionado às saídas não tributadas, como também, ao frete, à telecomunicação e à energia elétrica a elas relativas, conforme planilha anexa.

Foi determinada a inclusão do processo em pauta suplementar (fl. 537).

Nesse ínterim, a empresa deu entrada de nova peça (fls. 539 e ss.), pedindo a nulidade ou mesmo a improcedência dos lançamentos dos itens 3º e 4º do presente Auto de Infração, tomando por parâmetro o parecer da procuradora Maria Dulce Baleiro Costa (cópia anexa – fls. 544/549), segundo o qual a redução da base de cálculo, assim como a imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, não foram descritas pela Constituição, pela Lei Complementar nº 87/96, pela Lei nº 7.014/96 ou mesmo pelo RICMS/97 como sendo motivos suficientes para o estorno do crédito dos insumos e do ativo fixo quando as saídas decorrentes forem isentas ou não tributadas. Argumenta que, na saída posterior dos produtos a que se referem os itens em apreço do Auto de Infração, não se tratou de mera isenção ou não-incidência do tributo, mas de imunidade. Observa que nem mesmo as alíneas “a” e “b” do inciso II do art. 155 da Constituição determinaram de forma diferente, pois, neste inciso, apenas os casos de isenção ou não-incidência prevêem a obrigatoriedade da anulação dos créditos relativos às operações anteriores, não havendo previsão de que a base de cálculo reduzida, ou mesmo a imunidade, seria motivo suficiente para anulação (estorno) destes créditos. A imunidade, a isenção e a não-

incidência possuem conceitos distintos, cuja única coincidência é de que não geram tributos. Aduz que, ainda que o referido parecer seja desconsiderado, determinando-se, por conseguinte, a necessidade do estorno dos créditos dos insumos e do ativo fixo nos casos de saídas imunes, não se pode deixar de verificar que os autuantes, por erro de metodologia, apuraram a mais os valores exigidos nos itens 3º e 4º do Auto de Infração, conforme foi alertado na defesa e na manifestação anterior, pois os fiscais não levaram em consideração a proporcionalidade do emprego específico de cada produto na produção de celulose e papel, suas alíquotas e preços de aquisição, para procederem ao estorno nota a nota, e nem ao menos verificaram que, no cômputo das saídas, muitas delas estavam amparadas pela imunidade constitucional na exportação de papel e, a partir da Lei Complementar nº 87/96, de celulose, cujos estornos não eram necessários. Também ficou evidenciado que no item 3º do Auto de Infração os auditores objetivam cobrar uma suposta diferença de imposto lançado em outro Auto de Infração anterior, mas utilizaram uma nova metodologia para o cálculo da proporcionalidade e em seguida o estorno, metodologia esta com a qual a empresa não concorda, pois, ao invés de utilizarem o montante total (valor contábil) do documento fiscal de saída, utilizaram, apenas, o valor da base de cálculo contido em cada nota, excluindo do cálculo o IPI incidente no documento fiscal. Em assim agindo, terminaram por onerar o importe a ser estornado, uma vez que houve um incremento do índice percentual (índice de proporcionalidade) a ser aplicado no crédito das entradas, sendo, no mínimo, um contra-senso que o IPI seja utilizado na composição do cálculo do ICMS a ser tributado e depois seja excluído da base de cálculo das operações imunes. Outro equívoco é a inclusão da venda de sucatas de papel no cálculo da proporcionalidade, pois essa operação é tributada na forma de substituição por deferimento para a operação subsequente, incorrendo em grave erro contabilizá-la nos mesmos moldes dos produtos imunes. Os próprios autuantes, na informação fiscal, reconheceram que não tiveram condições para fazer uma verificação em profundidade das operações de exportação indireta praticadas pelo contribuinte, tendo em vista que os livros fiscais que dariam suporte a essa fiscalização estavam em poder da receita federal, e preferiram, então, encerrar os seus trabalhos procedendo ao lançamento sem ter certeza do que autuaram, de modo que a falta de liquidez e certeza está evidenciada, o que, no mínimo, enseja a nulidade dessa parte do item, ou mesmo, uma diligência saneadora. Anexou cópia de parecer em resposta de consulta nº 19536920044, formulada pela empresa, na qual foi questionada a correta interpretação do novo dispositivo do art. 45-A da Lei nº 7.014/96. Observa que, pela intelecção da empresa, agora corroborada pela DITRI/GECOT, o seu estabelecimento está desobrigado de recolher a multa acessória no presente processo, uma vez que procedeu ao recolhimento tempestivo dos importes exigidos pelo Auto de Infração segundo os ditames da lei, ainda que se tenha irresignado com a exigência do tributo, procedendo à impugnação das infrações, sendo que o recolhimento teve por único objetivo a dispensa da multa, sem qualquer prejuízo para a discussão do mérito da lide.

O processo foi remetido em diligência à repartição de origem (fls. 572-573), a fim de que fiscal estranho ao feito analisasse a questão suscitada pela defesa, de que no caso dos itens 3º e 4º o cálculo do estorno de crédito foi feito de acordo com um critério diverso do que foi adotado em outro Auto de Infração anterior (Auto nº 269274.1101/02-6). Foi determinado que:

- a) se identificasse, no Auto de Infração nº 269274.1101/02-6, qual o critério adotado pela fiscalização no estorno do crédito;
- b) fosse verificado qual o resultado final do julgamento, pelo CONSEF, naquele caso, no tocante ao estorno de crédito;
- c) fosse efetuado o cálculo do estorno do crédito em consonância com o critério seguido no referido Auto de Infração nº 269274.1101/02-6;
- d) fosse informada a diferença entre o critério seguido no caso anterior e o critério adotado nos itens 3º e 4º do presente Auto de Infração;

- e) fossem levadas em conta, na revisão dos cálculos dos estornos de crédito dos itens 3º e 4º, as exportações indiretas, com base nos registros contábeis e na escrita fiscal da empresa, haja vista que, segundo os fiscais autuantes, isso não foi verificado porque os “livros contábeis” estavam em poder da receita federal.

A diligência foi cumprida pelo auditor Virgílio Coelho Neto (fls. 579 e ss.). Ele informa que, no Auto de Infração nº 269274.1101/02-6, a fiscalização, para apurar o índice de proporcionalidade das saídas não tributadas (IPST) para o cálculo do estorno de crédito, levou em consideração a seguinte fórmula: IPST = (saídas isentas ou não tributadas/valor contábil) x 100. O resultado final do julgamento pelo CONSEF, no tocante ao estorno de crédito, foi favorável ao fisco, desde a 1ª Junta de Julgamento. Houve Recurso Voluntário, porém foi mantido, por maioria, o voto do relator pela procedência, com voto de qualidade do Presidente, conforme cópia do Acórdão anexa ao presente (fls. 111 a 120). Em atendimento à diligência, o revisor elaborou planilha demonstrativa do cálculo de estorno do crédito em consonância com o critério seguido no referido Auto de Infração nº 269274.1101/02-6. Explica que neste item já foram levadas em consideração as exportações indiretas, com base nos registros contábeis e na escrita fiscal da empresa. Aduz que, no presente Auto de Infração (AI nº 233055.0901/04-5), a fiscalização, para apurar o índice de proporcionalidade das saídas não tributadas para o cálculo do estorno de crédito (IPST), adotou a seguinte fórmula: IPST = (saídas isentas ou não tributadas/base de cálculo + saídas isentas ou não tributadas) x 100. O revisor observa que, de acordo com o critério do Auto de Infração nº 269274.1101/02-6, o índice de proporcionalidade é menor porque no valor contábil estão incluídos o IPI e o valor corresponde a “outras saídas”, enquanto que, pelo critério utilizado no presente Auto de Infração, foram consideradas apenas a base de cálculo e as saídas isentas ou não tributadas, não se incluindo o IPI e as “outras saídas”. Declara que levou em consideração as exportações indiretas, com base nos registros contábeis e na escrita fiscal da empresa. Conclusão: nos exercícios de 2000 e 2001, não houve operações de saídas para exportações indiretas, e por isso permanece o demonstrativo de estorno de crédito às fls. 122 a 131 (Anexo II do PAF – infração 3ª). Já com relação aos exercícios de 2002 e 2003, foram feitas novas planilhas demonstrativas da revisão dos cálculos dos estornos de crédito dos itens 3º e 4º.

Foi dada ciência da revisão do lançamento ao contribuinte, reabrindo-se o prazo de defesa. Ele manifestou-se expondo as seguintes considerações (fls. 833 e ss.):

- a) os débitos de que cuidam os itens 3º e 4º deste Auto de Infração implicam violação do princípio constitucional da imunidade tributária do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, pois a taxação indireta que o fisco baiano quer fazer viola a norma constitucional, uma vez que a imunidade conferida é de toda a cadeia produtiva – para frente e para trás;
- b) nem mesmo as alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição determinaram de forma diferente, haja vista que, naquele inciso, apenas os casos de isenção ou de não-incidência determinam a obrigatoriedade da anulação dos créditos relativos às operações anteriores, não constando ali que a imunidade seria motivo suficiente para anulação (estorno) destes créditos;
- c) a imunidade tributária do papel destinado à impressão de livros, jornais ou periódicos é norma de competência negativa fixada pela Constituição e não poderia ser revogada, ou mesmo mitigada, por qualquer outra;
- d) os fenômenos da imunidade e da não-incidência não guardam identidade;
- e) na legislação baiana, o Regulamento de 1996 previa tanto a isenção, quanto a não-incidência e a imunidade como hipóteses de estorno ou anulação do crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias. Isso por si só determina duas conclusões. A primeira consiste no acerto da doutrina ao estabelecer que isenção, não-incidência e imunidade são fenômenos completamente distintos e não podem ser similarizados. A segunda conclusão é de que a

inclusão da imunidade nesse rol foi além do que a própria Constituição prevê, o que manifesta uma nítida constitucionalidade. Isso não passou despercebido do legislador, que, no Regulamento de 1997, ao qual estão submetidos os fatos em exame, retirou a imunidade do rol de hipóteses que determinam o estorno ou anulação do crédito fiscal relativamente às aquisições de produtos. O novo Regulamento, além de manter o termo “isenção”, retirou com acerto a imunidade e incluiu a expressão “não tributada”, que não quer se referir à imunidade. A imunidade dos livros, jornais e periódicos, como também do papel destinado à sua impressão, não pode sofrer qualquer tipo de revogação, ou mesmo mitigação do seu alcance, por legislação infraconstitucional. A expressão “não tributada” equivale a “não-incidência”, e não se refere à imunidade;

- f) com a nova redação, ficou definitivamente demonstrado que a imunidade não é motivo suficiente para o estorno ou a anulação de crédito fiscal relativamente às entradas de produtos, sejam eles insumos ou bens do ativo imobilizado. Essa interpretação literal da legislação é a exigível neste momento, por expressa determinação do art. 111 do CTN, ou, ao menos, que seja mais favorável ao contribuinte, conforme orienta o art. 112 do mesmo diploma legal, de acordo com a jurisprudência;
- g) o CONSEF já se posiciona pelo descabimento do estorno. Em recente julgado da 2ª Junta de Julgamento, nos autos do Processo nº 271331.0003/04-8, houve uma questão similar em que se discutiu a necessidade ou não do estorno de crédito quando a saída subsequente tiver base de cálculo reduzida, e o colegiado, com base num parecer da procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, datado de 27 de maio de 2004 e já anexado a estes autos, se posicionou pelo descabimento do estorno de crédito, tomando por base os mesmos fundamentos acima demonstrados. No aludido parecer, a procuradora concluiu ser ilegal a exigência do estorno do crédito das mercadorias, quando as saídas resultantes e subsequentes tiverem base de cálculo reduzida, sob o argumento de que o Regulamento do ICMS da Bahia instituiu hipótese de estorno não prevista nem em norma constitucional e nem em norma inferior;
- h) no aludido parecer, é dito que não há nos dispositivos legais – à exceção do Regulamento do ICMS da Bahia – qualquer disposição literal que discrimine a redução da base de cálculo como fator determinante para o estorno proporcional dos créditos fiscais das mercadorias adquiridas. Se a inclusão da hipótese da redução da base de cálculo no RICMS/97, como motivo gerador de estorno, foi por ela considerada ilegal e constitucional, uma vez que nem a Constituição, nem a Lei Complementar nº 87/96 e nem a Lei estadual nº 7.014/96 criaram tal incidência hipotética, mais flagrante é a nulidade da exigência de estorno nos casos de imunidade tributária do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, porquanto em nenhum momento tal hipótese é mencionada nas normas estudadas;
- i) a determinação do estorno torna o produto imune mais caro que o produto tributado;
- j) quanto ao método adotado no cálculo do estorno, ainda que o órgão julgador desconsidere toda a fundamentação aduzida pela defesa, como também o parecer da PROFIS, determinando o cancelamento dos créditos dos insumos e do ativo fixo nos casos de saídas imunes, resta o fato de que os autuantes incorreram em erro de metodologia na apuração dos valores exigidos nos itens 3º e 4º, e o fiscal revisor seguiu o mesmo caminho, pois não levou em consideração as operações de saída de sucatas denominadas genericamente como “outras saídas”. Aduz que mais equivocada ainda foi a desconsideração das operações de exportação indireta. Destaca, ainda, o engano em que teria incorrido o revisor na confecção das planilhas atinentes ao item 4º, ao adotar o fator 1/48 (um quarenta e oito avos), quando o correto seria 1/60 (um sessenta avos), sendo que neste ponto agiram certo os autuantes.

Conclui pedindo que, com base na diligência efetuada e nos argumentos aduzidos, especificamente no que concerne aos itens 3º e 4º, seja declarada a nulidade dos lançamentos ou mesmo a sua improcedência ou a improcedência parcial.

## VOTO

Os itens 1º e 2º deste Auto de Infração 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 mesmos 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 defesa (fls. 333-334) e pelos fiscais autuantes (fls. 428-429), com os esclarecimentos adicionais da empresa (fls. 460/463), chego às seguintes conclusões:

1. facas são empregadas pela empresa no corte de madeira de eucalipto de modo a transformá-la em “cavacos”, ou seja, são componentes de um equipamento no qual são introduzidos os toros de madeira, com a função de transformá-los em achas, estilhas, fragmentos, pedaços;
2. contra-facas são componentes acoplados às bigornas de contra-facas, e atuam numa etapa seguinte, triturando os cavacos de madeira, de modo a deixar a matéria-prima em condições de ser levada ao cozimento;
3. filtro é um bem constituído de algodão, lã ou material sintético, tendo a função de absorver a água contida na massa celulósica, mediante prensagem; consta que a prensagem é feita entre dois rolos, por onde passa um conjunto formado por uma camada de filtro, outra de massa celulósica e outra de outro filtro, e que esse conjunto de camadas passa entre os dois rolos-prensas, que espremem a água, de modo que a prensagem provoca a compactação, absorvendo a água contida na massa celulósica;
4. tela formadora é um bem constituído de material plástico, em formato de lençol, que se prende ao rolo cilíndrico da máquina, tendo como função filtrar a água impregnada na fibra celulósica, dando forma ao papel;
5. tela secadora é um bem constituído de material plástico, em formato de lençol, que se prende ao rolo cilíndrico da máquina, tendo por função diminuir a umidade da folha de papel, mantendo-a sempre em contato com a superfície aquecida do rolo;
6. lâmina raspadora é um equipamento constituído de material plástico ou metálico, utilizado na retirada de detritos de fibra de papel, de filtro ou de resíduos de cargas minerais, como sulfato e caulim, que ficam fixados na superfície dos rolos cilíndricos que conduzem o papel. A lâmina é acoplada externamente ao gume do “chanfro” do equipamento e fica posicionada no sentido contrário ao giro do rolo cilíndrico. Durante seu trabalho na máquina, permanece posicionada no sentido radial, com pequeno curso de movimento no sentido longitudinal, encostada ao longo do comprimento do rolo.

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, derrogou 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 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.” (os grifos são meus)

Analizando 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) devem ser *empregados* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou
- c) devem *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, dada a forma como os bens são consumidos no processo industrial, é inegável que se trata de 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.

Os autuantes anexaram aos autos cópias do Acórdão CJF 0259-11/04 e do Acórdão CJF 0555-11/03, ambos da 1ª Câmara. O autuado, por sua vez, baseia-se numa decisão da Câmara Superior, o Acórdão CS 0015-21/02, no julgamento de um Auto de Infração lavrado contra esta mesma empresa.

No cotejo entre decisão de uma Câmara e decisão da Câmara Superior, considero razoável que se dê primazia ao entendimento da Câmara Superior, por razões óbvias. O Acórdão CS 0015-21/02 foi proferido no julgamento do Auto de Infração nº 269194.0004/99-5, cujos itens 1º e 2º dizem respeito, respectivamente, à utilização indevida de crédito fiscal de material de uso e consumo, e o item 2º cuida da exigência do pagamento da diferença de alíquotas daqueles mesmos materiais. Naquele Auto de Infração, a questão girava em torno dos seguintes produtos: dicromato de sódio, hidróxido de amônia, hipoclorito de cálcio, inibidor de corrosão, ácido cítrico monohidratado, detergentes utilizados na limpeza de tubulações, máquinas e equipamentos, contrafacas, cal hidratada, bicarbonato de amônia, polieletrolito, anti-incrustante, ácido sulfúrico,

uréia, metabissulfito de sódio, hidrazina, enxofre, telas, feltros, lâminas raspadoras, bigornas de contra-facas, nitrogênio líquido e hidrogênio residual da eletrólise.

Eis a ementa da decisão da Câmara Superior deste Conselho, no julgamento a que me refiro:

“ACÓRDÃO CS 0015-21/02

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO OU CONSUMO E SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO OU CONSUMO. Decisão modificada. Comprovado nos autos que as mercadorias foram utilizadas no processo produtivo. Infração não caracterizada. **b)** SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO NÃO VINCULADO A PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO QUE RESULTEM EM OPERAÇÕES DE SAÍDAS TRIBUTADAS. O autuado não apresentou elementos para contrapor o levantamento fiscal. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A OPERAÇÃO POSTERIOR ALCANÇADA PELA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Modificada a decisão. Os materiais foram considerados produtos intermediários utilizados no processo produtivo, sendo, por isso, considerada insubstancial a exigência fiscal. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.”

Destaco o seguinte trecho do voto da nobre Relatora, Dra. Verbena Matos Araújo:

“Quanto ao mérito concordo com o opinativo da PROFAZ em seu último Parecer, bem como com o voto do relator da 4ª JJF, de que as mercadorias objeto da autuação são de fato consumidas no processo produtivo, ou desgastadas no curso deste processo, devendo ser contabilizados como custos, haja vista integrarem o processo de transformação.

“A diligência efetuada pela ASTEC é importante e não pode ser negligenciada, e de acordo com o fiscal revisor relativamente aos itens 1 e 2 do pedido de diligência os materiais ou insumos objeto da autuação estão diretamente vinculados ao processo industrial e a quantidade aplicada, consumida ou utilizada está relacionada com a produção, sendo indispensáveis para obtenção do produto final.”

“Ao contrário do entendimento da relatora da 1ª CJF que reformou a Decisão de 1ª instância, entendo que, se os produtos se desgastam no curso da produção, não importa se de forma mais rápida ou mais lenta, havendo a sua utilização no processo industrial, legítima é a utilização dos créditos dos produtos intermediários, sendo insubstancial também item que reclama o diferencial de alíquota decorrente da aquisição desses materiais.”

“O direito ao crédito de produtos utilizados no processo industrial não pode, de maneira alguma ser retirado do contribuinte, caso contrário o princípio constitucional da não cumulatividade estaria sendo desobedecido, o que não pode ser aceito.”

Faço o registro de que, no caso tomado por paradigma, os lançamentos já tinham sido considerados improcedentes na primeira instância; a 1ª Câmara modificou a decisão; a Câmara Superior reformou a decisão da 1ª Câmara, declarando indevidas a glosa do crédito e a exigência da diferença de alíquotas; foi apresentado um voto discordante, pelo Conselheiro Dr. Ciro Seifert, porém prevaleceu o voto da Relatora.

Não tenho a mais mínima dúvida de que a exigência fiscal do item 1º deste Auto de Infração 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. A empresa é a mesma. Seria um verdadeiro atentado ao princípio da segurança jurídica mudar o entendimento externado de forma tão convincente pela Câmara Superior deste Conselho, se não houve nenhuma alteração nas circunstâncias de fato e nem nos fundamentos de direito.

Quanto ao item 2º deste Auto de Infração, pelas mesmas razões já aduzidas, é indevido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente aos insumos industriais adquiridos em outros Estados.

Passo ao exame dos itens 3º e 4º. Com relação a estes, cumpre frisar que o contribuinte não impugnou, inicialmente, os fundamentos jurídicos das imputações, tendo questionado, apenas, os critérios interpretativos adotados pelos fiscais na apuração dos débitos. Depois, no curso do processo, o autuado passou a questionar, também, a legalidade dos lançamentos.

O RICMS/97 prevê, no art. 100, inciso I, que se faça o estorno ou anulação do crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive do crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, quando as mercadorias ou os serviços forem objeto de operação ou prestação subsequente “isenta ou não tributada”, ressalvadas as hipóteses expressas de manutenção do crédito.

A defesa sustenta a tese de que o Regulamento se refere a operação “isenta ou não tributada”, não se referindo, portanto, a “imunidade”.

Não-incidência é *gênero*. Imunidade e isenção constituem *espécies* do gênero não-incidência. Define-se a *imunidade* como a regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária) que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, delimitando negativamente a sua competência, constituindo, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, de modo que a redução do âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário implica a não-incidência do tributo criado por aquelas pessoas políticas com relação aos fatos e situações excepcionados pela Constituição. Difere a imunidade da isenção, dentre outros aspectos, porque, enquanto a imunidade tem sede no texto constitucional, a isenção é estabelecida pela legislação infraconstitucional.

A defesa apegue-se, ainda, a um parecer da PROFIS num caso em que se discutia sobre a necessidade ou não do estorno de crédito quando a saída subsequente tivesse base de cálculo reduzida. Esse parecer foi proferido nos autos do Processo nº 298570.5112/03-1. Versa o parecer acerca do estorno do crédito de ICMS quando as mercadorias ou os serviços forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que, segundo o Regulamento, o valor do estorno seria feito proporcionalmente à redução (cópia do Parecer às fls. 544/549).

A situação a que se reporta o parecer da PROFIS é contemplada no inciso II do art. 100 do RICMS. Já no caso em discussão no presente Auto de Infração, a matéria se refere ao inciso I. Trata-se, portanto, de matérias distintas.

Conforme salientei linhas acima, com relação aos itens 3º e 4º deste Auto de Infração, cumpre frisar que o contribuinte não impugnou, inicialmente, o fundamento legal das imputações, tendo questionado, apenas, os critérios interpretativos adotados pelos fiscais na apuração dos débitos. Atendendo ao apelo da defesa, foi determinada a realização de diligência (fls. 572-573) a fim de que fiscal estranho ao feito analisasse a alegação de que o cálculo do estorno de crédito foi feito de acordo com um critério diverso do que foi adotado em outro Auto de Infração anterior (AI nº 269274.1101/02-6). Foi determinado que:

- a) se identificasse, no Auto de Infração nº 269274.1101/02-6, qual o critério adotado pela fiscalização no estorno do crédito;
- b) fosse verificado qual o resultado final do julgamento, pelo CONSEF, naquele caso, no tocante ao estorno de crédito;
- c) fosse efetuado o cálculo do estorno do crédito em consonância com o critério seguido no referido Auto de Infração nº 269274.1101/02-6;

- d) fosse informada a diferença entre o critério seguido no caso anterior e o critério adotado nos itens 3º e 4º do presente Auto de Infração;
- e) fossem levadas em conta, na revisão dos cálculos dos estornos de crédito dos itens 3º e 4º, as exportações indiretas, com base nos registros contábeis e na escrita fiscal da empresa, haja vista que, segundo os fiscais autuantes, isso não foi verificado porque os “livros contábeis” estavam em poder da receita federal.

A diligência foi cumprida pelo auditor Virgílio Coelho Neto (fls. 579 e ss.). Ele informa que, no Auto de Infração nº 269274.1101/02-6, a fiscalização, para apurar o índice de proporcionalidade das saídas não tributadas (IPST), para o cálculo do estorno de crédito, levou em consideração a seguinte fórmula:  $IPST = (\text{saídas isentas ou não tributadas} / \text{valor contábil}) \times 100$ . O resultado final do julgamento pelo CONSEF, no tocante ao estorno de crédito, foi favorável ao fisco, desde a 1ª Junta de Julgamento. Houve Recurso Voluntário, porém foi mantido, por maioria, o voto do relator pela procedência, com voto de qualidade do Presidente, conforme cópia do Acórdão anexa ao presente (fls. 111 a 120). Em atendimento à diligência, o revisor elaborou planilha demonstrativa do cálculo de estorno do crédito em consonância com o critério seguido no referido Auto de Infração nº 269274.1101/02-6. Explica que neste item já foram levadas em consideração as exportações indiretas, com base nos registros contábeis e na escrita fiscal da empresa. Aduz que, no presente Auto de Infração (AI nº 233055.0901/04-5), a fiscalização, para apurar o índice de proporcionalidade das saídas não tributadas para o cálculo do estorno de crédito (IPST), adotou a seguinte fórmula:  $IPST = (\text{saídas isentas ou não tributadas} / \text{base de cálculo} + \text{saídas isentas ou não tributadas}) \times 100$ . O revisor observa que, de acordo com o critério do Auto de Infração nº 269274.1101/02-6, o índice de proporcionalidade é menor porque no valor contábil estão incluídos o IPI e o valor corresponde a “outras saídas”, enquanto que, pelo critério utilizado no presente Auto de Infração, foram consideradas apenas a base de cálculo e as saídas isentas ou não tributadas, não se incluindo o IPI e as “outras saídas”. Declara que levou em consideração as exportações indiretas, com base nos registros contábeis e na escrita fiscal da empresa. Conclusão: nos exercícios de 2000 e 2001, não houve operações de saídas para exportações indiretas, e por isso permanecem os demonstrativos de estorno de crédito às fls. 122 a 131 (Anexo II do PAF – infração 3ª). Já com relação aos exercícios de 2002 e 2003, foram feitas novas planilhas demonstrativas da revisão dos cálculos dos estornos de crédito dos itens 3º e 4º.

Ao tomar ciência da revisão, o contribuinte deu entrada em petição alegando que os fiscais autuantes incorreram em erro de metodologia na apuração dos valores exigidos nos itens 3º e 4º, e o fiscal revisor seguiu o mesmo caminho, pois não levou em consideração as operações de saída de sucatas denominadas genericamente como “outras saídas”. Aduz que mais equivocada ainda foi a desconsideração das operações de exportação indireta. Reclama do fato de ter sido adotado na revisão o fator 1/48 (um quarenta e oito avos), quando o correto seria 1/60 (um sessenta avos).

Este processo foi baixado em diligência para que o cálculo do estorno do crédito fosse feito em consonância com o critério seguido no Auto de Infração nº 269274.1101/02-6. Não está claro que a rubrica “outras saídas” diga respeito a operações com sucatas. Parto do pressuposto de que a diligência foi cumprida na forma como foi solicitada. O autuado alega erros do revisor, porém, pela análise dos elementos aduzidos, não há prova do que foi alegado. Em tese, concordo que sucatas de papel (aparas de papel) são mercadorias tributáveis. O fato de serem tais mercadorias enquadradas no regime de diferimento não significa que as operações não sejam tributáveis. No diferimento, ocorre apenas o deslocamento ou adiamento do momento em que o tributo se torna exigível (aspecto temporal da incidência da norma). Mas não resta dúvida que as mercadorias enquadradas no regime de diferimento são tributáveis pelo ICMS, embora mediante regime jurídico especial. Sendo assim, na fórmula do cálculo do estorno do crédito, as operações com sucatas devem integrar o conjunto das operações tributáveis. Estas considerações, contudo, estão

sendo feitas aqui apenas em tese, já que, a meu ver, a defesa não trouxe aos autos elementos concretos do que alega. Acato, por isso, o resultado da revisão fiscal.

É necessário, contudo, fazer algumas observações acerca da revisão. Embora o fiscal revisor afirme que, no caso dos exercícios de 2000 e 2001, após a revisão, “permanece o demonstrativo de estorno de crédito fls. 122 a 131”, noto que, na verdade, houve alterações dos dados dos aludidos exercícios na revisão fiscal, relativamente ao item 3º, haja vista os novos demonstrativos elaborados pelo próprio revisor, às fls. 583 e 589. Chamo a atenção, ainda, para os novos demonstrativos dos valores dos exercícios de 2002 e 2003, também do item 3º, às fls. 598 e 604, observando que a coluna final, denominada “Diferença”, não corresponde aos valores remanescentes dos débitos deste Auto de Infração, e a coluna “Valor Recolhido” também não tem importância do ponto de vista da apuração dos valores efetivamente devidos. Talvez essas colunas sirvam para o setor da repartição fiscal que fará a homologação dos valores pagos, mas não ao órgão julgador. Sendo assim, nos demonstrativos às fls. 598 e 604, os valores remanescentes dos débitos são os indicados na coluna “Diferença Reclamada” (tomando-se o vocábulo “reclamada” no sentido de “lançada”, e não de “defendida”, como seria normal).

Quanto ao item 4º, os valores remanescentes aparecem nos demonstrativos às fls. 606 e ss. Os dados finais podem ser extraídos analisando-se as fls. 610-611 e 616/619.

Talvez fosse o caso de se devolver o processo para que o revisor elaborasse o demonstrativo consolidado dos valores apurados na revisão, de acordo com as datas de ocorrência e de vencimento de cada tópico dos itens 3º e 4º, de modo a se ter uma visão clara e objetiva dos valores remanescentes, de forma conclusiva. No entanto, para evitar mais uma diligência, postergando o desfecho da lide, em prejuízo do Estado e do sujeito passivo, farei eu mesmo a especificação das quantias remanescentes, em nome do princípio da economia processual, embora esta, a rigor, não seja tarefa do julgador. O demonstrativo do débito dos itens 3º e 4º deverá ser refeito com base nas seguintes indicações:

DATA OCORR.	DATA VENC.	ICMS	
		VALORES. ORIGINÁRIOS	VR. REMANESCENTES
<b>ITEM 3º: fls. 583 (exercício 2000), 589 (exercício 2001), 598 (exercício 2002) e 604 (exercício 2003)</b>			
31/01/2000	09/02/2000	54.240,08	52.590,32
28/02/2000	09/03/2000	51.148,79	49.377,47
31/03/2000	09/04/2000	67.327,03	65.943,75
30/04/2000	09/05/2000	51.987,72	50.050,00
31/05/2000	09/06/2000	88.106,74	86.494,47
30/06/2000	09/07/2000	73.282,94	70.770,81
31/07/2000	09/08/2000	90.507,38	88.590,26
31/08/2000	09/09/2000	145.938,62	142.215,60
30/09/2000	09/10/2000	56.974,87	55.155,87
31/10/2000	09/11/2000	93.742,54	90.560,41
30/11/2000	09/12/2000	141.505,41	133.190,34
31/12/2000	09/01/2001	87.388,28	84.394,62
31/01/2001	09/02/2001	166.070,39	163.552,65
28/02/2001	09/03/2001	93.820,55	92.119,64
31/03/2001	09/04/2001	122.944,00	120.143,45
30/04/2001	09/05/2001	162.894,07	161.074,02
31/05/2001	09/06/2001	173.942,59	171.991,75
30/06/2001	09/07/2001	199.806,97	196.895,13
31/07/2001	09/08/2001	233.023,70	229.667,60
31/08/2001	09/09/2001	5.687,48	1.257,21
30/09/2001	09/10/2001	8.524,05	1.700,45
31/10/2001	09/11/2001	7.827,86	—
30/11/2001	09/12/2001	4.992,08	113,46
31/12/2001	09/01/2002	5.370,61	1.423,14
31/07/2002	09/08/2002	260.009,38	214.949,82
31/08/2002	09/09/2002	292.152,71	236.824,42

30/09/2002	09/10/2002	308.576,76	241.117,18
31/10/2002	09/11/2002	160.993,37	142.946,79
30/11/2002	09/12/2002	468.947,16	344.595,64
31/12/2002	09/01/2003	270.316,13	211.160,32
31/01/2003	09/02/2003	356.165,55	351.323,38
28/02/2003	09/03/2003	267.585,42	214.938,15
31/03/2003	09/04/2003	400.587,34	307.958,33
30/04/2003	09/05/2003	313.152,69	272.665,48
31/05/2003	09/06/2003	255.662,32	223.216,54
30/06/2003	09/07/2003	270.134,83	234.600,39
31/07/2003	09/08/2003	353.237,80	280.718,43
31/08/2003	09/09/2003	208.788,05	187.809,73
30/09/2003	09/10/2003	162.148,76	146.838,93
31/10/2003	09/11/2003	320.954,61	252.753,12
30/11/2003	09/12/2003	244.066,97	203.375,06
31/12/2003	09/01/2004	346.090,58	281.345,89
<b>Total do item 3º</b>			<b>6.458.410,02</b>
<b>ITEM 4º fls. 610-611 (exercício 2002) e 616/619 (exercício 2003)</b>			
31/01/2002	09/02/2002	7.822,73	1.003,23
28/02/2002	09/03/2002	6.219,63	657,51
31/03/2002	09/04/2002	3.336,96	941,95
30/04/2002	09/05/2002	4.122,59	800,29
31/05/2002	09/06/2002	3.536,73	421,45
30/06/2002	09/07/2002	3.401,02	441,35
31/07/2002	09/08/2002	6.171,67	692,30
31/08/2002	09/09/2002	5.991,29	–
30/09/2002	09/10/2002	6.475,19	–
31/10/2002	09/11/2002	2.830,89	1.527,27
30/11/2002	09/12/2002	5.407,35	721,58
31/12/2002	09/01/2003	4.034,02	1.066,50
31/01/2003	09/02/2003	5.312,41	526,10
28/02/2003	09/03/2003	4.574,61	–
31/03/2003	09/04/2003	6.616,29	4.379,19
30/04/2003	09/05/2003	4.249,63	3.835,11
31/05/2003	09/06/2003	3.847,92	4.661,74
30/06/2003	09/07/2003	4.259,60	3.750,88
31/07/2003	09/08/2003	5.702,15	–
31/08/2003	09/09/2003	2.981,75	1.015,44
30/09/2003	09/10/2003	2.404,35	122,18
31/10/2003	09/11/2003	4.528,41	612,19
30/11/2003	09/12/2003	3.679,02	674,58
31/12/2003	09/01/2004		850,38
<b>Total do item 4º</b>			<b>28.701,22</b>

Os débitos dos itens 5º e 6º não foram impugnados.

Quanto à reclamação pelo emprego da Taxa Selic na atualização dos valores lançados, cumpre observar que a referida taxa é prevista em lei, e este órgão de julgamento não tem competência para apreciar a legalidade ou constitucionalidade do direito posto.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 233055.0901/04-5, lavrado contra **SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 6.542.000,75, sendo R\$ 884.939,30, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos

acréscimos moratórios, e R\$ 5.657.061,45, prevista no art. 42, II, "a", e VII, "a" e "b", 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, 4 de outubro de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR