

PROCESSO - A. I. Nº 298574.0600/06-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BAHIA PULP S.A.
RECORRIDOS - BAHIA PULP S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0176-02/06
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 17/11/2006

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0390-12/06

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. É legítimo o crédito do imposto referente aos materiais utilizados no processo produtivo da empresa. Modificada a Decisão recorrida. Infração insubsistente. **b)** ESTORNO DE CRÉDITO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E ENERGIA ELÉTRICA. Constatado que o índice de proporcionalidade das exportações estatuído nas alíneas “a” e “b” do inciso II do art. 93 do RICMS-BA/97 e calculado pelo autuante não excluiu integralmente as remessas para armazém alfandegado das saídas totais. Refeitos os cálculos não subsistiram integralmente os débitos. Infrações parcialmente descaracterizadas. **c)** ESTORNO DE DÉBITO. O Contribuinte estornou o débito relativo a devolução de partes e peças adquiridas para o ativo permanente. Restou comprovado que não havia se creditado nas respectivas operações de entradas, pois os materiais se encontravam registrados na rubrica imobilizado em andamento. Infração insubsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É indevido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente aos insumos industriais adquiridos em outros Estados. Modificada a Decisão recorrida. Infração não caracterizada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM MERCADORIAS QUE NÃO FORAM EXPORTADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovada a ocorrência de equívocos entre a documentação fiscal e a Declaração de Exportação. Infração elidida. 4. IMPORTAÇÃO. **a)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Infração parcialmente subsistente. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Infração insubsistente. Reformada a Decisão de Primeira Instância. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto às infrações 1, 2 e 6. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício, decorrente do julgamento proferido pela 2ª JJF, relativamente ao Auto de Infração em lide, lavrado em 31/01/06, para cobrança de ICMS no

valor total de R\$1.320.217,98. Após a Decisão “*a quo*” o débito foi reduzido para R\$732.012,13, ensejando o re-exame necessário por esta Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Integram o Recurso Voluntário as infrações 1, 2 e 6, que foram julgadas totalmente procedentes. Compõem o Recuso de Ofício, as infrações 3, 4, 5, 8, 9 e 10. Acerca da infração 7 o autuado não se manifestou em sua defesa e no Recurso sendo julgada procedente face a inexistência de lide.

Passaremos inicialmente a descrever os fatos processuais relevantes quanto às infrações objeto do apelo voluntário.

INFRAÇÃO 1 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$260.383,62 e aplicada a multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 - falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$276.549,88 e aplicada a multa de 60%.

Ao decidir a lide quanto às infrações acima descritas o julgador “*a quo*” tracejou a seguinte linha argumentativa:

“Verifico que os materiais que integram os anexos A e B, fls. 28 a 38, são os seguintes: Amina Neutralizante, Inibidor de Corrosão, Ácido Cítrico, Fosfato Monossódico, Ácido Sulfâmico, Hipoclorito de Sódio, Antiespumante, Tela Formad, Feltro Úmido Prensa, Disco PO Dupla Face, Disco PK, Tela Plástica, Rolamento Ant. Esférico, Facas Circulares e Contra Faca.

O Parecer ASTEC nº 225/03 fls. 611 a 618, apresenta a descrição dos materiais objeto do A.I. nº 279464.0002-01-7 da seguinte forma:

“Ácido Cítrico – Evitar o entupimento dos filtros utilizado na filtragem da água feita através do processo de osmose;

Membrana Filmtec - Evitar o entupimento dos filtros utilizado na filtragem da água feita através do processo de osmose;

Fosfato de Sódio – Tratamento de água, visando corrigir o PH e manter um residual de fosfato para evitar a corrosão interna dos tubos das caldeiras;

Fosfato Trissódico Purificado – Idem item anterior;

Inibidor de corrosão e de Incrustação Inorgânica – Produtos químicos utilizados no tratamento da água desmineralizada para evitar a corrosão e a incrustação das caldeiras;

Óxido de Magnésio – Este produto não mais é utilizado no processo, porém de acordo com o diligente anterior era utilizado para mudar o ponto de fusão das cinzas visando minimizar a obstrução dos dutos de saída dos gases de combustão, e desta forma, reduzir a necessidade de limpeza dos dutos;

Sílica solução padrão – Aferição de equipamentos de medição de sílica na água;

Surfactante Ácido Cítrico – Idem item anterior;

Feltro agulhado – Peça inserida nas prensas úmidas que tem como finalidade remover a água das folhas de celulose;

Lâmina Raspadora Fibra – Peça utilizada para evitar que a fibra que acompanha o rolo das prensas passe para a tela;

Renew – Produto utilizado para limpeza interna do sistema de secagem, retirando a resina que se acumula nos dutos e tanques dos sistema;

Tela Formadora Inferior Dupla Camada – Peça confeccionada de material sintético (poliéster), responsável pela formação da folha de celulose ;

Tela Formadora Superior Dupla Camada - Peça confeccionada de material sintético (poliéster), responsável pela formação da folha de celulose;

Faca Circular – Utilizada para cortar as folhas de celulose para serem embalada em fardos. Atua conjuntamente com a Contra Faca.”

Ademais, coincidem, em sua quase totalidade com os materiais tratados pelo Parecer DITRI nº 2.444/2001, fls. 906 a 913, que depois de analisar a função de cada material resume da seguinte forma:

“a) uma parte deles não tem participação intrínseca ao processo produtivo: Ácido Cítrico, Ácido Sulfâmico, Fosfato de Sódio, Fosfato Trissódico Purificado, Inibidor de Corrosão, e de Incrustação orgânica, Óxido de Magnésio, Renew, Sílica Solução Padrão e Surfactante Ácido Cítrico;

b) os outros se caracterizam como peças de reposição, ou seja, não são consumidos a cada ciclo de operação e fazem parte de um equipamento, são eles: Contra faca, Correia Plana Transportadora, Faca Circular, Feltro Agulhado, Lâmina Destacadora, Lâmina Raspadora Fibra, Membrana Filmitec, Tela Formadora Inferior Dupla Camada, Tela Formadora Inferior Dupla Camada, Tela Formadora Superior Dupla Camada e Meia e Tela de Aço em Aço Inox AISI.

Assim sendo, para ambos os casos concluímos que tais materiais não podem ser enquadrados como produtos intermediários e devem sim ser tratados como materiais de uso e consumo”

Da leitura desses Pareceres depreende-se, nitidamente, em que pese a não convergência total na denominação dos materiais neles elencados e os discriminados nos presentes autos, que todos eles possuem a mesma natureza em termos de participação no processo produtivo na planta industrial do autuado.

Constatado também que o voto relativo às infrações 01 e 02 acerca da mesma matéria (AI nº 279464.0002/01-7), citado como improcedente, citado como arrimo à sua tese defensiva pelo autuado, julgado na 1ª instância do CONSEF, conforme Acórdão nº JJF 0362-02/04, fora vencido ao resultado final do julgamento colegiado, eis que o voto vencedor manteve os materiais em questão como sendo material de uso e consumo e considerou os demais como bens do ativo imobilizado. Já na 2ª instância deste CONSEF, através do Acórdão nº 0379-12/04, foram mantidas integralmente as duas infrações apontadas pela defesa como paradigma, ou seja, todos os materiais constantes do AI nº 279464.0002/01-7, foram considerados materiais de uso e consumo.

Verifico da análise dos materiais alocados nos demonstrativos dos anexos A e B, fls. 28 a 38, elaborados pelos autuantes, em relação à atividade industrial do autuado, efetivamente, não podem ser considerados insumos, nem produto intermediário, por não estarem diretamente vinculado ao processo produtivo e nem tão pouco serem elementos indispensáveis ao produto final elaborado pela planta do autuado.

Entendo, portanto, que não é cabível o direito ao crédito nos casos como o ora em exame, visto que os materiais acima especificados, consignados nos levantamentos, de fls. 28 a 38 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 à elaboração do produto final.

Mantenho as infrações 01 e 02 por entender que é assente o entendimento, em nível das decisões administrativas exaradas pelo CONSEF, o conceito de crédito físico, admitindo-se o direito a compensação do imposto com relação aos itens que integram o produto final, física ou quimicamente, ou que participem diretamente no processo produtivo como elemento indispensável, ainda que não integrando o produto final”.

A deliberação da JJF acima transcrita, todavia, não foi unânime, havendo voto discordante de lavra do ilustre julgador, José Bizerra Lima Irmão, que externou o seguinte entendimento:

“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.

No voto que proferi em outro processo envolvendo essa mesma empresa, no Acórdão JJF 0362-02/04 (AI nº 279464.0002/01-7), envolvendo basicamente os mesmos materiais em questão neste caso, concluí, com base na descrição feita pela Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, que todos os bens objeto da ação fiscal, sem exceção, ou eram bens do ativo imobilizado, ou eram típicos produtos intermediários. Como ponto de partida, baseio-me no que afirmei naquele caso, em síntese:

- 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.*

Os bens em discussão no presente processo, repito, são basicamente os mesmos do processo a que faço alusão. Minha conclusão: todos esses materiais, 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 à diferença de alíquotas, esta apenas é devida com relação aos bens do ativo imobilizado, sendo, contudo, inexigível em se tratando de insumos.

No julgamento a que me refiro, fui voto vencido (quanto ao tópico em apreço), sendo o voto vencedor da lavra da ilustre conselheira Teresa Cristina Dias Carvalho. Assim, tendo em vista que fui voto vencido naquele caso, não deveria insistir na tese por mim ali sustentada.

Ocorre que, posteriormente, com a nova composição desta Junta, houve uma Decisão em que este órgão, por unanimidade, analisando a glosa de crédito fiscal relativo a facas, contra-facas, feltros, telas formadoras, telas secadoras e lâminas raspadoras, decidiu nestes termos:

“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) [...] 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. [...]. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.”*

Esse acórdão, proferido nos autos do Processo n.º 233055.0901/04-5, julgado por esta junta na sessão do dia 4/10/05 – por unanimidade –, tomou por base julgamento anterior da Câmara Superior, envolvendo materiais da mesma natureza empregados no processo produtivo por uma empresa similar, igualmente fabricante de celulose a partir de madeira de eucalipto.

A referida Decisão da Câmara Superior materializou-se no Acórdão CS 0015-21/02, proferido no julgamento do Auto de Infração n.º 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 à

exigência do pagamento da diferença de alíquotas dos mesmo 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 monohidrato, detergentes utilizados na limpeza de tubulações, máquinas e equipamentos, contra-facas, cal hidratada, bicarbonato de amônia, polieletrólito, 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 insubsistente 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 JF, 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 insubsistente 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.

Feito o cotejo dos tipos de bens nos casos assinalados e no presente processo, há que se convir que os materiais são basicamente os mesmos: há alguns que constituem bens do ativo imobilizado, e outros que são típicos produtos intermediários, ou seja, insumos industriais, sendo, portanto, legítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição. Quanto à diferença

de alíquotas, esta apenas é devida com relação aos bens do ativo imobilizado, sendo, contudo, inexigível em se tratando de insumos.

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 derogado.

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) 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, dada a forma como os bens são consumidos no processo industrial, é inegável que se trata de bens do ativo imobilizado e de materiais utilizados durante o processo de industrialização, em contato direto com o produto em fabricação, na atividade-fim da empresa, na condição de insumos industriais, e não materiais de consumo, conforme acusa o Auto de Infração. 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.

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 deste Auto de Infração é indevida. Pondo em cotejo os materiais cuja glosa do crédito foi feita pelo fisco e aqueles que foram objeto do supracitado Acórdão CS 0015-21/02, 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”.

Destacou, todavia, na parte conclusiva do voto que: “... no tocante ao item 1º do Auto de Infração, discordo do voto do nobre Relator, pois está sendo glosado o crédito fiscal relativo à aquisição de bens do ativo imobilizado e de produtos intermediários empregados como típicos insumos industriais. Quanto à diferença de alíquotas de que cuida o item 2º, esta apenas é devida com relação aos bens do ativo imobilizado, sendo, contudo, inexigível em se tratando dos insumos”.

No Recurso Voluntário, o sujeito passivo, através de seus advogados, reitera os termos da sua defesa administrativa, sustentando que os materiais que a fiscalização denominou para uso e consumo do estabelecimento foram destinados ao desenvolvimento do processo industrial de produção da celulose solúvel de alta qualidade, ao qual se dedica a impugnante. Aduziu, que em outro processo versando sobre a mesma matéria (Auto de Infração nº 279464.0002/01-7), a Junta de Julgamento ordenou a realização de diligência pela Assessoria Técnica do CONSEF (ASTEC), resultando na produção do Parecer nº 225/2003, vinculado àquele processo, destacando que após a revisão técnica a veracidade dos argumentos defensivos foram confirmados pela ASTEC. Afirma que os materiais cujos créditos foram glosados na presente autuação coincidem com as mercadorias vinculadas ao AI acima mencionado. Destacou, ainda, que o RICMS/97 e a Lei nº 7.014/96, condicionam o direito à apropriação do crédito fiscal à aplicação dos produtos no processo de industrialização não havendo nas citadas normas a exigência de que as mercadorias consumidas direta e imediatamente ou que seja exigido a renovação ao cabo de cada etapa do processo fabril, ressaltando que tais restrições são “coisas do passado”, do tampo do extinto ICM. Afirmou que o voto vencedor da Decisão hostilizada desconsiderou inteiramente os argumentos que a oro recorrente apresentou. Aderiu aos argumentos constantes do voto vencido, de lavra do ilustre julgador, José Bizerra Lima Irmão e às Decisões exaradas nos Acórdãos nºs 0361-02/05, da 2ª JF e 0015-21/02, da Câmara Superior deste CONSEF, citadas como paradigmas. Requereu, ao final, a improcedência dos itens 1 e 2.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), em sua primeira intervenção nos autos, às fls. 1314 a 1318, solicitou a esta Câmara de Julgamento Fiscal o envio do processo em diligência, objetivando certificar se os bens objeto do lançamento de ofício poderiam ser considerados produtos intermediários ou insumos. O colegiado da 2ª CJF, indeferiu o pedido de revisão, considerando que a matéria fática já se encontrava satisfatoriamente esclarecida nos autos, considerando, especialmente, o Parecer ASTEC nº 0225/03, que versa sobre questão similar, além dos fundamentos inseridos na Decisão recorrida, com referência aos votos vencido e vencedor. Retornado o processo, para a emissão de Parecer jurídico conclusivo, a PGE/PROFIS se manifestou, às fls. 1329 a 1333, opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário quanto aos itens 1 e 2 da autuação, com base no entendimento os produtos não integram completamente a composição do produto final, destacando que a legislação do ICMS em vigor não admite o aproveitamento dos chamados “créditos financeiros”, mas apenas dos créditos físicos, ou seja, o direito ao crédito é pautado na distinção existente entre imposto incidente sobre bens que entram materialmente na composição do produto (crédito físico) e bens e serviços intermediários ou instrumentais que de alguma forma integram o processo produtivo (crédito financeiro).

Na Infração 6 o contribuinte é acusado da falta de recolhimento do ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$147.450,25 e aplicada a multa de 60%.

Consta na fundamentação do voto vencedor da JJF os seguintes argumentos:

“Depreende-se claramente que a matéria em lide nessa infração tem seu eixo central no questionamento de ser ou não indispensável o Certificado de Habilitação para o autuado importar o Sulfato Dissódico Anidro e a Fita de Papel Padrão.

Não se trata, portanto, de inferência ou análise subjetiva acerca das circunstâncias em que ocorreram os fatos, uma vez que o RICMS-BA/97 em seus artigos 344 e 345 tratam especificamente das exigências que devem expressamente ser atendidas nas operações com diferimento, prevendo, inclusive, as hipóteses para dispensa da habilitação, em nenhuma das quais se encontra enquadrado o autuado.

Emerge evidenciado dos autos, a inexistência de elementos que comprovem o atendimento por parte do autuado da exigência imprescindível para a fruição do diferimento nas importações ora em lide, ou seja, do Certificado de Habilitação previsto no art. 345 do RICMS-BA/97.

Entendo que, mesmo com a previsão legal estatuída pelo Dec. 6.734/97, alterado pelo Dec. 7.738/99, o autuado não poderia usufruir do benefício sem o atendimento das regras atinentes ao diferimento previstas no RICMS-BA/97, mantenho a exigência contida na infração 06”.

Da mesma forma que as infrações 1 e 2, a deliberação da JJF não foi unânime, se manifestando o julgador José Bizerra Lima Irmão, pela improcedência do item em questão, lastreado nos seguintes argumentos:

“Mediante o art. 2º, II-D, do Decreto nº 6.734/97, com a redação dada pelo Decreto nº 7.738/99, passou a ser previsto o diferimento do lançamento do ICMS no recebimento, do exterior, de insumos e embalagens por contribuintes que desenvolvessem a atividade de fabricação de celulose e outras pastas para fabricação de papel, extensiva às atividades florestais, encerrando-se o diferimento no momento da saída dos produtos resultantes da industrialização no estabelecimento importador.

Esse diferimento, por ser previsto em decreto esparso, tem tratamento fiscal distinto do previsto no Regulamento do ICMS. Quero com isso dizer que os requisitos e condições previstos no Regulamento para fruição do benefício do diferimento aplicam-se, apenas, às hipóteses de diferimento previstas no próprio Regulamento. Sendo assim, no caso do decreto esparso, os requisitos e condições a serem preenchidos são os expressamente previstos no próprio decreto esparso. Se esse decreto diz que o benefício é válido de tal data a tal data, ainda que venha a ser revogado o capítulo do Regulamento que cuida do diferimento, prevalece o benefício previsto no decreto extravagante. Se este decreto prevê que, para o reconhecimento do benefício, deve ser adotada determinada medida, mesmo que a mesma exigência não seja prevista no Regulamento, a exigência deve ser atendida, haja vista que se trata de uma norma especial, e as normas especiais derrogam as gerais. De igual modo, se o Regulamento, no capítulo do diferimento, prevê para a generalidade das situações ali contempladas certa condição ou requisito, mas o legislador, ao editar o decreto esparso, considera desnecessária a mesma exigência na situação por ele regulada, não pode o intérprete pretender que, por analogia, se deva exigir o preenchimento de tal requisito ou condição.

No caso em exame, a fiscalização não nega que o contribuinte tem direito do benefício do diferimento na importação das mercadorias. O que a fiscalização entende é que, para fazer jus ao benefício, teria de habilitar-se previamente, como prevê o art. 344 do Regulamento. Entendo que, quando o art. 344 do Regulamento prevê que a fruição do benefício do diferimento é condicionada a que o adquirente ou destinatário requiera e obtenha

previamente sua habilitação para operar nesse regime, nas operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento, aquele dispositivo, ao utilizar a expressão “mercadorias enquadradas no regime de diferimento”, está se referindo às mercadorias listadas nos incisos do art. 343. Mercadorias “enquadradas” no regime de diferimento são aquelas. O art. 344 do Regulamento integra um elenco de normas para a generalidade das mercadorias “enquadradas no regime de diferimento”. Eventuais importações de insumos com diferimento do imposto por força de um decreto esparsos (norma especial) não tem o condão de incluir “insumos” no rol das mercadorias “enquadradas no regime de diferimento”. Os requisitos e condições a serem atendidos na importação de mercadorias com os benefícios previstos no Decreto nº 6.734/97 são os previstos no próprio decreto. As normas especiais derogam as gerais”.

Arremata a questão, afirmando de forma conclusiva que: *“... no tocante ao item 6º, a minha discordância funda-se na convicção de que não se aplica aos contribuintes que importarem insumos com diferimento de ICMS nos termos do Decreto nº 6.734/97 a exigência de prévia habilitação nesse sentido prevista no art. 344 do Regulamento do Imposto para a fruição do benefício nas operações as “mercadorias enquadradas no regime de diferimento”, haja vista que os insumos em questão não integram o rol das mercadorias enquadradas no referido regime. As normas especiais derogam as gerais. Não se aplica a analogia para alargar a exigência de tributo ou a configuração de infração que não houve”.*

No Recurso Voluntário o contribuinte voltou a reiterar os termos de sua defesa administrativa, tecendo algumas considerações para impugnar a Decisão de 1º grau, com referência ao item 6 do lançamento. Citou o Decreto nº 6.734/97, que dispõe sobre a concessão de crédito presumido de ICMS e que concede, também, o diferimento do imposto nas operações internas com insumos e embalagens destinadas a fabricantes de celulose e outras pastas para fabricação de papel, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos por eles fabricados com a aplicação do referidos insumos e embalagens. Destacou que o Decreto nº 7.783/99, (art. 2º, II-D), promoveu alteração no Decreto acima mencionado, para diferir o ICMS, até 31/12/2007, pelas importações de insumos e embalagens, limitando o benefício somente aos recebimentos efetuados por contribuintes industriais, enquadrados Código Nacional de Atividades Econômicas/Fiscal (CNAE-FISCAL), indicados na norma, entre elas, o de nº 2110-5/00, referente à fabricação de celulose e outras pastas para fabricação de papel. Quanto à habilitação formal para operar no regime de diferimento, prevista no art. 344, caput, afirmou *“que se a lei já previu antecipadamente com rigor incontroversível tanto a situação de fato que dá margem ao ato quanto ao conteúdo do ato, que só pode ser no sentido de habilitar o contribuinte à fruição dos benefícios dos diferimentos do lançamento e do pagamento do ICMS previstos pelo Decreto nº 6.734/97, artigo 2º, incisos II-D e III, alínea “d”, à falta da apresentação do requerimento previsto pelo RICMS, artigo 344, caput, não é devido associar a promoção de ofício dos lançamentos dos créditos tributários cujos lançamentos e pagamentos diferiu, conforme Decreto nº 6.734/97, artigo 2º, inciso II-D”.*

Posteriormente, *“... afirma que requereu habilitação para fruição do benefício do diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS previsto pelo Decreto nº 6.734/97, artigo 2º, inciso III, alínea d, o que foi deferido, conforme relato da própria fiscalização, certamente deixou de requerer habilitação para fruição do benefício do diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS previsto pelo Decreto nº 6.734/97, artigo 2º, inciso II-D por lapso escusável. Por isso, entende que não é devida a promoção de ofício dos lançamentos dos créditos tributários cujos lançamentos e pagamentos diferiu, conforme Decreto nº 6.734/97, artigo 2º, inciso II-D”.*

Disse que é pertinente anotar que usualmente pelo menos 90% (noventa por cento) do faturamento da Impugnante resultam das vendas da celulose solúvel em países estrangeiros. A Impugnante não causou prejuízos aos cofres do Estado da Bahia; é devida a remissão ao RICMS, artigo 347.

“Art. 347 – [...]”

§ 3º - *É dispensado o lançamento do imposto cujo lançamento tenha sido diferido, relativamente às entradas:*

1- quando o termo final do diferimento for o momento da saída subsequente da mercadoria ou do produto dela resultante, no caso de:

a) mercadoria que venha a ser exportada para o exterior com observância dos arts. 581, 582 e 583”;

Assinala que a legislação baiana de regulamentação da cobrança do ICMS contém dispositivo cuja norma resultante objetiva inequivocamente evitar o indesejável acúmulo de créditos pelas empresas exportadoras. Por isso, não é devida a promoção de ofício dos lançamentos dos créditos tributários cujos lançamentos e pagamentos diferidos, conforme Decreto nº 6.734/97, artigo 2º, inciso II-D.

Requeru, ao final, a decretação da improcedência do item 6 do Auto de Infração.

Os Auditores Fiscais, por sua vez, ao prestarem informação fiscal esclareceram que: “... o autuado não apresentou o Certificado de Habilitação permitindo a realização de operação de importação de insumos e embalagens à Fiscalização, e que após pesquisa realizada nos sistemas de banco de dados da SEFAZ, não encontraram Resolução para conferir habilitação ao sujeito passivo efetuar operação de importação de insumos e embalagens, sob o regime de diferimento.

Diz que constatarem que o autuado possui habilitação, através da Resolução 28/2004 de 25/05/2004, a qual permite o diferimento do lançamento e pagamento do ICMS nas importações de bens destinados ao ativo fixo, em consonância, inclusive, com o art. 343, inciso XLVIII do RICMS, no presente caso, as operações de importação foram de Sulfato Dissódico Anidro - NCM 2833.11.10 e de Fita de papel padrão sem cloro, marrom, para sistema do lançador de fita - NCM 5806.40.00. Assevera que tais operações foram baseadas no Parecer 4847/2004, Processo nº 1104072004, o qual permite o diferimento para operações internas, exclusivamente.

Assinalam que o contribuinte não obedeceu ao disposto no art. 345 do RICMS-BA/97, inclusive, não se enquadra nas hipóteses de dispensa desse Certificado como regulamenta o art. 344 do Decreto nº 6.284/97, afastando o aspecto exclusivo do requisito objetivo ao regime de diferimento, defendido pelo sujeito passivo.

Afirma que para dirimir quaisquer dúvidas anexaram ao PAF, os documentos comprobatórios demonstrados, fls. 948 a 955, do Parecer nº 4.847/2004, além das Resoluções: 28/2004, 03/2005 e 66/2005”. Concluíram pela manutenção da infração.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), opinou, também, pelo Improvimento do Recurso Voluntário, quanto ao item em discussão, sob o argumento de que a legislação aplicável à matéria (art. 344 e 345 do RICMS), impõe a apresentação do Certificado de Habilitação, não podendo o administrador público, em observância da estrita legalidade, deixar de exigir tal requisito formal para reconhecer a aplicação do regime de diferimento.

Já o Recurso de Ofício, conforme declarado linhas acima, versa sobre as infrações 3, 4, 5, 8, 9 e 10, que envolvem as acusações abaixo descritas.

Infração 03 - trata-se do recolhimento a menos do ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior em razão de erro na determinação da base de cálculo (julgada parcialmente procedente).

Decisão da JJF:

“A defesa acolhe parte do lançamento dessa infração. Insurge-se somente em relação aos Dis n^{os} 31187077, 108346000 e 109969531, fl. 587.

Em relação a DI nº 311187077 assevera a defesa que a parcela relativa à armazenagem/arqueação não é de R\$ 9.804,16 na composição da base de cálculo como indicam a fiscalização e sim R\$ 2.604,16. O valor de R\$ 7.200,00 restante, diz ser referente à despesa de transporte posterior ao desembaraço aduaneiros.

Quanto às DI nºs 108.346.000 e 109.969.531 com ICMS devido, respectivamente, de R\$ 24.846,71 e R\$ 8.347,70, apurado pelos autuantes, aduz que apurou os valores devidos segundo cálculos efetuados de acordo com as determinações de Convênio ICMS nº 52/1991.

Os Autuantes, ao prestarem a informação, manifestam concordância com as alegações relativas à DI nº 31118077, asseverando que, realmente, os valores lançados de ofício, anexo F, fls. 163/164, estão incorretos. Acolhem, portanto, os valores das despesas de armazenagem/arqueação apresentados pela defesa e asseguram que o valor do ICMS a recolher correspondente a essa DI é nulo.

No tocante às demais DIs, assinalam que não procedem as alegações da defesa, em relação à aplicação do Convênio ICMS 52/91 que concede a redução da base de cálculo nas operações internas e interestaduais com equipamentos industriais agrícolas e implementos agrícolas.

Asseveram que as operações, ora lide, referem-se a importações de mercadorias que não estão contempladas por essa norma, bem como, as mercadorias das aludidas DIs não estão incluídas no anexo I do Convênio ICMS 52/91.

Considerando que restou efetivamente comprovado ser o valor de R\$ 2.604,16, fl. 622, correspondente a despesa de armazenagem/arqueação, está correto o ajuste relativo a DI 311187077, que resulta na redução do ICMS a recolher em 12/2003 de R\$ 1.529,83 para R\$ 55,14, fl. 164.

Entretanto, verifico que é descabida a pretensão do autuado de utilizar o benefício da redução da base de cálculo com base no Convênio ICMS 52/91, para as demais DIs, tendo em vista a inexistência de previsão específica para operações de importação no referido dispositivo normativo.

Mantenho, portanto, parcialmente a infração 03 reduzindo o montante inicialmente lançado de R\$ 47.310,18, para R\$ 45.835,78”, tudo conforme demonstrativo que integra a Decisão.

INFRAÇÕES 4 e 5 - versam sobre a omissão de saídas decorrentes do não lançamento de documento fiscal nos livros próprios e da omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuados sem a emissão de documentação fiscal. Decorrente de divergências apuradas pela fiscalização entre as documentações e registros fiscais de saídas para exportação e seus respectivos documentos que integram o processo de exportação. (A infração 4 foi julgada improcedente e na de nº 5, a multa foi reduzida, conforme fundamentação abaixo transcrita).

Decisão da JJF: “Da análise dos elementos de prova coligidos nos autos relativos a essa duas infrações verifico que devem ser acatadas, por estarem devidamente comprovados nos autos, através da documentação carreada pela defesa, as origens dos equívocos cometidos nas operações de exportações atinentes às “invoices” nºs CA0014 – NF nº 13205, fl. 685, CA0001/2004– NF nº 1066, fl. 740, e CA0089– NF nº 5786, fl. 831 que tiveram notas fiscais emitidas para fins de complementação de preço, bem como, as referentes às “invoices” nºs B00291– NF nº 1661, fl. 652, CA0007– NF nº 13204, fl. 679, CA0030– NF nº 873, fl. 698, CA0034– NF nº 1297, fl. 714, CA0072– NF nº 4582, fl. 799, CA0073– NF nº 5166, fl. 810, CA0099– NF nº 5977, fl. 839, CA0116– NF nº 6970, fl. 730, que tiveram suas quantidades alteradas através de notas fiscais de devoluções devidamente emitidas.

São também pertinentes as justificativas apresentadas para os equívocos na apuração das operações relativas às “invoices”, nºs B00295, fl. 630, B00296, fl. 641, CA0001/2002, fl. 667, e CA0084, fl. 824, inclusive, já acatadas pelos autuantes.

Constato dos exames realizados nas peças dos autos que os equívocos, cujas comprovações trazidas aos autos pela defesa evidenciam que as divergências entre as notas fiscais emitidas

pelo autuado e as Declarações de Exportação e registro no SISCOMEX, decorreram das seguintes falhas: a) averbação utilizando o peso da mercadoria em vez da quantidade; b) não consideração das devoluções cujas cópias foram colacionadas aos autos; e c) consideração de notas fiscais de complemento de preço como sendo de mercadorias exportadas.

Entendo que, independente da correção ou não das falhas junto ao SISCOMEX, restaram devidamente comprovadas as origens dos equívocos, ante a apresentação, pelo autuado das respectivas documentações fiscais correspondentes. Considero, por isso, a prevalência da verdade material, e por conseqüência, entendo insubsistente a infração 04.

Verifico que, somente em relação às “invoices” CA0019, fls. 845 a 852, CA0025, fls. 864 a 886, CA0026, fls. 854 a 862, e CA0057, fls. 767 a 776, o autuado não apresentou justificativa plausível alguma para as divergências apontadas, nem ele próprio sabe a origem dos erros, mantenho, portanto, a acusação fiscal sobre esse item que, por se tratar de aplicação de multa que dizem respeito à infração 05.

Assim, resta adequar as multas aos ditames legais, haja vista o equívoco em que incorreu o fiscal autuante, havendo uma flagrante cumulação de apenações. O fato de que cuidam as quatro multas é um só, pois é irrelevante se a irregularidade ocorre apenas em um mês ou em quatro meses seguidos. Observe-se que nos quatro casos a infração foi tipificada no mesmo dispositivo legal – inciso XVII do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Mantenho a multa relativa a junho de 2004, a última, no valor de R\$ 50,00”.

INFRAÇÕES 8 e 9 - referem-se à utilização do crédito fiscal relativos a aquisição de energia elétrica e serviço de comunicação em proporção superior às saídas destinadas ao exterior. Totalizaram, respectivamente, os seguintes valores em reais: R\$308.290,53 e R\$62.566,42. Ambas foram julgadas parcialmente procedentes.

A Junta de Julgamento Fiscal exarou o seguinte voto quanto a estas imputações: “Verifico que no presente caso, o cálculo do coeficiente utilizado para apropriação do crédito, ora questionado, efetuado pelo autuante não está, efetivamente, de acordo com o critério estatuído pelo inciso II do art. 93 do RICMS-BA/97.

Eis que, os autuantes contemplaram, além da exclusão da Remessas para Armazém Alfandegado, o ajuste decorrente também dos Retornos para Armazém Alfandegado, que por se tratar de retornos simbólicos não devem ser considerados.

Ressalto também que, tanto no art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, quanto no art. 93 do RICMS-BA/93 é definida a proporção das exportações sobre as “saídas totais”, portanto, não há o que se falar em exclusão dos retornos simbólicos do Armazém Alfandegado, pois se referem a ingressos simbólicos na empresa e nada têm a ver com saídas.

Por entender que no cálculo das Saídas Totais elaboradas pelos autuantes, como se verificam nos demonstrativos, fls. 37 a 41 e fls. 45 a 47, devem ser excluídas a dedução feita dos retornos de Armazém Alfandegado.

Por isso, com base nas planilhas elaboradas pelos autuantes recalculei os coeficientes Exportação/Saídas Totais, excluindo-se os retornos de Armazém Alfandegado, mantendo somente a exclusão das saídas totais as Remessas para Armazém Alfandegado (CFOP. 5.99).

Apresentamos a seguir os demonstrativos das infrações 08 e 09 contemplando o ajuste supra mencionado onde se constata que com os novos coeficientes de proporcionalidade em relação à infração 08 relativa à aquisição de energia elétrica, somente houve utilização de crédito indevido no mês de junho de 2003, e em relação à infração 09 relativa à aquisição de serviço de telecomunicação nos meses de fevereiro e junho de 2003 e maio de 2004”.

Foram elaborados novos demonstrativos de apuração do imposto, decidindo-se pela procedência parcial das infrações 8 e 9, com os seguintes valores, respectivamente: R\$341,20 e R\$107,04.

Os autuantes, às fls. 1304 a 1310, manifestaram a sua inconformidade com a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, apresentando petição sob a forma de “Recurso”

Em relação à infração 10, onde se acusa o autuado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente às aquisições para integrar o ativo permanente tendo em vista o mesmo ter se creditado nas devoluções dessas mercadorias, a Decisão “a quo” foi pela improcedência.

Em sua defesa, o contribuinte afirmou que costumeiramente compra partes e peças intercambiáveis capazes de formar os mais diversos equipamentos e máquinas componentes da planta industrial produtora de celulose solúvel de alta qualidade sendo que essas compras das aludidas partes e peças são promovidas segundo planos de montagem de equipamentos e máquinas antes projetados e descritos por funcionários técnicos. Disse que relativamente às compras de partes e peças destinadas à montagem de equipamentos e máquinas, promove competentes registros na conta que denomina Imobilizações em Andamento e, com a finalização da montagem dos equipamentos e máquinas e a declaração de operacionalidade significa que, com relação àquelas partes e peças, completou-se a imobilização. Assegurou que os registros contábeis na conta Imobilizações em Andamento, com relação àquelas partes e peças, tornam-se tecnicamente impróprios, e por isso, promove as baixas dos registros na conta Imobilizações em Andamento; são substituídos por pertinentes registros na conta Imobilizações Técnicas. Assinalou que a promoção dos pertinentes registros na conta Imobilizações Técnicas oferece a possibilidade do aproveitamento dos créditos de ICMS das compras das partes e peças, e somente promove os registros dos créditos de ICMS das compras das partes e peças no LRAICMS se houver os pertinentes registros na conta Imobilizações Técnicas. Ressaltou que as partes e peças compradas para a montagem de equipamentos e máquinas podem ser devolvidas antes da montagem dos equipamentos e máquinas, e que a devolução das partes e peças antes da montagem dos equipamentos e máquinas, conforme explicação, significa que ainda não promoveu o registro dos créditos correspondentes no LRAICMS. Disse que o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, através dos artigos 651 e 652 amparam os procedimentos adotados, e que o LRAICMS, à disposição da fiscalização, oferece a informação necessária para demonstrar que ainda não havia aproveitado os créditos das compras devolvidas. Requeveu a improcedência da infração 10.

Decisão da JJF. Os autuantes acolheram os argumentos defensivos, levando ao julgador de 1º grau a decidir pela improcedência deste item pelas razões a seguir externadas: *“Entendo que assiste razão ao autuado por se tratarem de devoluções de materiais adquiridos e registrados como imobilizações em andamento pelo autuado, não sendo nessa ocasião lançado o crédito correspondente, cuja apropriação do crédito fiscal somente é efetuada quando da transferência definitiva para o ativo imobilizado. Portanto, nas devoluções de parte desses materiais, para se compensar do débito destacado da nota fiscal da saída das devoluções, o autuado creditou-se do correspondente débito na forma prevista pelo art. 652 do RICMS-BA/97. Verifico também que esse procedimento adotado pelo autuado foi constatado na diligência fiscal relativa ao A.I. nº 279464.0002/01-7 que resultou no Parecer ASTEC nº 0225/03, fls. 611 a 618”.*

Após Decisão da 1ª Instância, o Demonstrativo de Débito resultante passou a apresentar os seguintes números:

DEMONSTRATIVO COMPARATIVO		
INFRAÇÃO	AUTO DE INFRAÇÃO	VOTO
1	260.383,62	260.383,62
2	276.549,88	276.549,88
3	47.310,18	45.835,49
4	190.183,89	0,00
5	430,00	50,00
6	147.450,25	147.450,25
7	1.294,65	1.294,65
8	308.290,53	341,20
9	62.566,42	107,04
10	25.758,56	0,00
TOTAL	1.320.217,98	732.012,13

Na assentada de julgamento o representante da Procuradoria Estadual, Dr. José Augusto Martins Júnior sustentou, em acréscimo às razões expostas pela PGE/PROFIS nos autos, relativamente à infração 6, que o art. 344 do RICMS firma normas gerais sobre o regime de diferimento, estabelecendo expressamente como requisito para a utilização do regime especial a existência da habilitação. Ressaltou não existir razão alguma para se entender que a norma disposta no Decreto nº 6.731/97 colida ou exclua a aplicação do artigo disposto no Decreto regulamentar. Assim, com base na norma existente na Lei de Introdução ao Código Civil, não sendo os textos legais excludentes ou estando sob a égide de um dispositivo legal derogatório, não há que se afastar a aplicação de norma geral sobre determinada matéria. Neste passo, pelas simples leitura do art. 344 do RICMS, deflui-se que a norma estabeleceu claramente como requisito autorizador do regime especial de diferimento a necessária habilitação, independentemente do produto ter sido encartado no regime da norma especial. Portanto não como se aceder à tese do recorrente.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário – Infrações 1, 2 e 6)

As infrações 1 e 2 guardam intrínseca relação, pois envolvem a glosa de créditos fiscais de materiais que foram considerados pela fiscalização como uso e consumo (infração 1) e a correspondente exigência do ICMS por diferencial de alíquota (infração 2). De acordo com o descritivo dos materiais existente nos autos e sua afetação do processo industrial do recorrente, agrupo as mercadorias, cujos créditos foram estornados, em duas categorias:

- a) Amina Neutralizante, Inibidor de Corrosão, Ácido Cítrico, Fosfato Monossódico, Ácido Sulfâmico, Hipoclorito de Sódio, Antiespumante: produtos vinculados ao tratamento de água e controle do PH e à manutenção de máquinas, equipamentos e tubulações, para fins de evitar corrosão, desgaste, entupimento ou acúmulos de resíduos indesejáveis;
- b) Tela Formad, Feltro Úmido Prensa, Disco PO Dupla Face, Disco PK, Tela Plástica, Rolamento Ant. Esférico, Facas Circulares e Contra Faca: são componentes de máquinas (bens ferramentais) que se desgastam no processo de produção.

Adoto na solução do caso em exame, o mesmo entendimento por mim externado no Acórdão nº 0234-12/06, desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, envolvendo empresa que opera no ramo de atividade de produção de papel, de forma a manter a coerência com as Decisões por mim exaradas, seja na função de relator ou como membro do órgão colegiado que vem atuando neste órgão administrativo nas deliberações sobre idêntica matéria.

Assim, considerando o acima exposto passo a apresentar os argumentos que servirão de base para a minha Decisão.

Tem imperado nas decisões do CONSEF, órgão de julgamento administrativo fiscal do Estado da Bahia, o entendimento contido no Parecer Normativo nº 1, da Procuradoria da Fazenda Estadual, que expressa posição de que não estão albergados no conceito de produtos intermediários e de matérias-primas os chamados ***bens instrumentais ou ferramentais, considerados acessórios ou componentes de reposição de maquinários leves ou pesados***. A legislação do ICMS do Estado da Bahia, na interpretação que lhe vem dando o CONSEF em inúmeros julgados, adota, desde a Constituição Federal até a lei ordinária vigente, o princípio do crédito físico, salvo as exceções expressas da norma, de forma que se estabelece a vinculação entre as entradas tributadas e as saídas tributadas. Esta tem sido a substância do princípio da não-cumulatividade do ICMS, positivada no art. 155, § 2º, inc. I da Carta Magna, e normatizada na legislação ordinária de nosso Estado, que admite a compensação do imposto em relação às operações de entradas tributadas vinculadas a saídas também tributadas, salvo hipótese de manutenção de crédito. Em consequência, a compensação do ICMS se estabelece com referência às operações de aquisição de mercadorias e produtos que estejam vinculados diretamente ao processo de transformação dos insumos de que decorra, na etapa seguinte, saídas tributadas pelo imposto. As etapas vinculadas outros processos, indiretamente vinculados à produção, a exemplo da manutenção de equipamentos, tratamento de resíduos industriais e conservação de maquinário, que se realizam

“a latere” do processo produtivo, ensejam consumo de produtos que a legislação fiscal dá o tratamento de materiais de consumo e que, portanto, não asseguram direito de apropriação de crédito fiscal. Em verdade, o sistema de crédito que tem imperado na operatividade do ICMS, segundo a interpretação dos órgãos fazendários é restrito, não comportando ampliações para abranger os insumos empregados na conservação, limpeza ou **reposição de peças de equipamentos (bens ferramentais)**, pois, tudo que entra no processo produtivo é insumo, porém, nem todo insumo gera direito ao crédito. Esse tem sido, conforme já afirmado, o entendimento dominante que deflui da interpretação das normas que compõem o ordenamento tributário, referentes a crédito fiscal do imposto de circulação de mercadorias, contidas na Lei Complementar nº 87/97, Lei Estadual nº 7014/96 e Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Decisões reiteradas do órgão administrativo de julgamento consignadas nos Acórdãos nºs 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00, 2667/00, vem se posicionando no sentido de que produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo direto no processo produtivo ou extrativo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam do processo na qualidade de agentes de manutenção dos equipamentos ou peças de reposição, enquadram-se na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2007, por força de disposição da Lei Complementar nº 114/02.

Ressalto que os acórdãos paradigmas apresentados no Recurso Voluntário, em especial a Decisão da Câmara Superior, contida no Acórdão CS nº 0015-21/02, relacionado a Auto de Infração lavrado contra a empresa Bahia Sul Celulose, externa entendimento que destoa em parte da jurisprudência reiterada deste CONSEF. Aliás, foi ressaltado em voto discordante, integrante daquela Decisão, os seguintes fundamentos: os produtos aplicados no tratamento de água que retornam ao processo produtivo deve ter o crédito fiscal assegurado, não gozando da mesma prerrogativa legal os demais produtos afetados ao tratamento de efluentes expelidos para o meio ambiente. Dessa forma, afasto a possibilidade de adequação plena ou de identificação causal entre Decisão paradigma trazida pelo contribuinte, vinculada ao processo produtivo da empresa Bahia Sul Celulose, e o caso ora em exame.

Cabe ainda mencionar que Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgado recente, no exame do Recurso Especial nº 84.808/SP, em 18/04/1996, deliberou que a dedução do ICMS pago anteriormente só poderá ocorrer se tratar de insumos que se incorporarem ao produto final ou, não se incorporando, sejam consumidos no curso de processo de industrialização, de forma imediata e **integral**, acatando, portanto, a tese do crédito físico, que restringe o direito aos insumos que se incorporam ao produto resultante do processo fabril. Em relação às peças e acessórios, ao apreciar questão vinculada ao crédito de bens ferramentais aplicados em máquinas moedoras de cana-de-açúcar, empregados para fabricar açúcar e álcool, decidiu pela inexistência do direito ao **crédito do ICMS**.

Portanto, equivoca-se o contribuinte/recorrente em utilizar o Parecer técnico da ASTEC e a Decisão da Câmara Superior nº 015/02 como fundamento de seu direito à apropriação dos créditos fiscais glosados no Auto de Infração, considerando que aquela Decisão não reflete o entendimento predominante neste órgão administrativo de julgamento. Em consequência, a aquisição interestadual daqueles produtos sujeita o contribuinte ao pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Isto posto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, em relação aos itens 1 e 2 do Auto de Infração, para acompanhar o Parecer jurídico da Procuradoria do Estado e manter inalterada a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Em relação à infração 6, versa a lide em torno de ser ou não indispensável o Certificado de Habilitação para o autuado importar o Sulfato Dissódico Anidro e a Fita de Papel Padrão sob o amparo do diferimento do ICMS.

O relator do voto vencido sustenta a que a norma geral prevista no RICMS, nos arts. 344 e 345, que tratam das exigências formais para as operações com diferimento, entre elas a habilitação, não se aplica ao decreto esparso, que teria natureza de norma especial, já que em seu texto não há a exigência da prévia habilitação. O recorrente invoca o princípio da razoabilidade e argumenta que 90% de suas operações são destinadas ao exterior, não havendo tributação nesta fase, circunstância que resultaria no acúmulo de créditos fiscais caso tenha que efetuar o pagamento do imposto diferido.

Entendo que os argumentos trazidos à discussão não podem prosperar. Primeiro, em virtude da habilitação para o regime de diferimento não se encontrar expressamente dispensado nas normas especiais (Decretos n^{os} 6.734/97 e 7.738/99), relativamente à atividade desenvolvida pelo recorrente. Em se tratando de benefício fiscal as normas devem ser interpretadas em conformidade com o comando do art. 111, do CTN, ou seja, se privilegiando a literalidade do texto. Assim, não havendo dispensa expressa da habilitação nos decretos específicos, aplica-se ao caso, a norma geral: portanto, as disposições do RICMS. Quanto ao argumento da preponderância das saídas dos produtos resultantes da industrialização para o exterior, não se pode acatar a tese, pois as operações que poderiam ser beneficiadas com o diferimento se referem às importações de matérias-primas e embalagens. Assim, sem a prévia habilitação, as mesmas se submetem ao regime de tributação normal, não podendo a Administração dispensar o pagamento, pois o contrário implicaria em afronta ao princípio da legalidade objetiva, e ao comando contido no art. 142, parágrafo único, do CTN, que obriga ao administrador público à prática do lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. A circunstância do contribuinte, eventualmente, acumular créditos em decorrência das exportações, é fato superveniente à ocorrência do fato gerador, verificado na etapa de entradas dos produtos importados.

Assim, considerando a fundamentação acima exposta, voto também pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso em relação ao item 6 do lançamento, em conformidade com o Parecer da PGE/PROFIS, mantendo inalterada a Decisão de 1ª Instância.

Quanto ao Recurso de Ofício, cabe inicialmente destacar que a peça produzida pelos auditores fiscais autuantes (fls 1304/1311) não pode ser processada como Recurso, considerado não haver previsão legal para este tipo de procedimento, que demandaria, também, o direito do contribuinte contra-arrazoar, sob pena de ofensa ao princípio do contraditório. Ademais, a Junta de Julgamento já interpôs o Recurso de Ofício, previsto no art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, submetendo sua Decisão à instância superior de julgamento, de forma que o conteúdo da peça processual produzida pelos autuantes não será apreciada por esta Câmara de Julgamento Fiscal, face a impossibilidade legal acima exposta.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício abrange as infrações 3, 4, 5, 8, 9 e 10, as quais passo a seguir a manifestar o nosso voto.

Quanto à infração 3, julgada parcialmente procedente, confirmo a Decisão de 1º grau, considerando que o valor correto da parcela relativa à armazenagem/arqueação, vinculada à DI nº 311187077, é de R\$2.604,16 e não a quantia de R\$9.804,16, visto que o valor excedente se referir às despesas de transporte verificadas após desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas.

Em relação às infrações 4 e 5, que tratam, respectivamente, de omissão de saídas decorrentes do não lançamento de documento fiscal nos livros próprios e da omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuados sem a emissão de documentação fiscal, foi constado pelo julgador de 1º grau, a partir das *comprovações trazidas aos autos pela defesa, que as divergências apuradas pela fiscalização tinham origem nas seguintes falhas: a) averbação utilizando o peso da mercadoria em vez da quantidade; b) não consideração das devoluções cujas cópias foram colacionadas aos autos; e c) consideração de notas fiscais de complemento*

de preço como sendo de mercadorias exportadas. Comprovadas as origens dos equívocos, ante a apresentação, pelo autuado das respectivas documentação fiscal correspondente e considerando a prevalência da verdade material, deve ser confirmada por esta instância superior a insubsistência da infração 04. Quanto à infração 5, restou sem demonstração probatória apenas algumas operações, cujas divergências apontadas pela fiscalização não foram sanadas pela defesa, procedendo-se também ao ajuste da multa, de R\$430,00 para R\$50,00, evitando-se, com este ajuste, a cumulação de penalidades. Correta, portanto, a Decisão “a quo”.

Relativamente às infrações 8 e 9, pertinentes à utilização do crédito fiscal relativos à energia elétrica e serviços de comunicação, em proporção superior às saídas destinadas ao exterior, devo aderir também à Decisão de 1º grau. Há que se considerar no cálculo do coeficiente utilizado na apropriação de créditos fiscais questionados, a sistemática que foi exposta pelo julgador de 1º grau, ou seja, levando em conta o valor das exportações, diretas e indiretas, em confronto com o total das saídas efetivas de mercadorias nas operações dentro do Estado, interestaduais e destinadas à exportação. As remessas e os correspondentes retornos simbólicos, vinculados às operações com destino a armazéns alfandegados não podem ser considerados no cálculo da proporção, pois, ou representam mera circulação física, na hipótese das saídas para os armazéns, ou se referem a simples retornos simbólicos para fins de registro das mercadorias efetivamente exportadas. Em total aderência ao julgado da 1ª Instância, se faz necessário ressaltar que *tanto no art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, quanto no art. 93 do RICMS-BA/93 é definida a proporção das exportações sobre as “saídas totais”, portanto, não há o que se falar em exclusão dos retornos simbólicos do Armazém Alfandegado, pois se referem a ingressos simbólicos na empresa e nada têm a ver com saídas. Por isso, voto no sentido de manter a Decisão recorrida, adotando os cálculos revistos pelo julgador de 1º grau, para considerar procedentes em parte as infrações 8 e 9, e negar provimento ao Recurso de Ofício quanto a estes itens.*

Em relação à infração 10, os próprios autuantes reconheceram a improcedência do lançamento fiscal, entendendo assistir razão ao autuado por se tratarem de devoluções de materiais adquiridos e registrados como imobilizações em andamento pelo contribuinte, não sendo naquela ocasião lançados os créditos correspondentes, cuja apropriação somente era efetuada quando da transferência definitiva para as contas do ativo imobilizado. Portanto, nas devoluções de parte desses materiais, adquiridos para fins de imobilização, para se compensar do débito destacado da nota fiscal da saída das devoluções, o autuado creditou-se do correspondente débito na forma prevista pelo art. 652 do RICMS-BA/97. Logo, o procedimento fiscal adotado pelo recorrente está correto perante a legislação fiscal, não merecendo reforma a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Assim, considerando o acima exposto, concluo que o Recurso de Ofício e o Recurso Voluntário devem ser NÃO PROVIDOS, para manter inalterada a Decisão de 1ª Instância.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso Voluntário - Infrações 1, 2 e 6)

Peço *venia* ao nobre relator para dele discordar no que concerne ao juízo de valor pelo mesmo proferido em relação às infrações 1, 2 e 6, objeto do Recurso Voluntário, acompanhando as razões de decidir suscitadas no voto divergente, pelo julgador José Bizerra Lima Irmão, como se aqui estivessem literalmente transcritas.

Quanto aos itens 1 e 2, em face da estreita correlação entre ambas, entendo que os bens objeto da ação fiscal, sem qualquer exceção, são bens do ativo imobilizado ou se tratam de típicos produtos intermediários.

Transcrevo o entendimento externado pelo referido julgador de primeira instância, no que tange à apreciação de cada um dos materiais objeto de autuação:

13. “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;*
- 14. 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;*
 - 15. 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;*
 - 16. 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;*
 - 17. 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;*
 - 18. 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;*
 - 19. 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;*
 - 20. 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;*
 - 21. “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;*
 - 22. 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;*
 - 23. 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;*

24. 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”.

Ora, por se tratarem de bens ou do ativo imobilizado ou típicos produtos intermediários (insumos industriais), legítimo indubitavelmente se apresenta o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição.

Outrossim, no tocante à diferença de alíquotas, esta apenas é devida com relação aos bens do ativo imobilizado, não sendo, todavia, exigível, eis que se tratam de insumos.

Invoca-se, ainda nesse particular, precedente da 2.^a Junta de Julgamento, manifestado através do Acórdão JJF Nº 0361-02/05, bem como da Câmara Superior deste CONSEF, através do Acórdão CS 0015-21/02, já transcritos no Voto Divergente de primeira instância e inteiramente aplicáveis à espécie.

Ao procedermos no cotejamento dos tipos de bens nos casos utilizados como paradigmas e aqueles outros presentes *in casu*, evidencia-se que se tratam basicamente dos mesmos materiais.

Saliente-se, ainda, que se, por um lado, é fora de dúvida que os bens do ativo imobilizado dão direito ao crédito do imposto, os materiais empregados na atividade industrial, por outro lado, 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, dando, portanto, igual direito ao crédito ao autuado.

Trata-se de materiais que são consumidos diretamente no processo industrial, jamais podendo ser considerados materiais de consumo, notadamente em função da forma como os citados materiais participam do processo produtivo, sendo inegável que eles têm envolvimento direto na elaboração do produto final, na condição de produtos intermediários, assegurando-se, em relação aos mesmos, o direito ao crédito pela legislação.

Hodiernamente, há que se aplicar o quanto insculpido no § 1.º, do art. 93, do RICMS/97 – não havendo mais porque se definir o que sejam “insumos” ou o que sejam “produtos intermediários” e especificando o que e em que casos dá direito ao crédito - posto que já derogado os ditames constantes do Parecer Normativo n.º 1/81, do Prof. Johnson Barbosa Nogueira.

Ora, à luz da legislação vigente, há que se ressaltar que os produtos intermediários não integram o produto final, visto que o que integra o produto final são as matérias-primas.

Como bem observou o julgador José Bizerra Lima Irmão, “*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*”.

No caso vertente, a lei baiana, ao abrigo da Constituição e da norma complementar à Constituição, definiu as situações em que o contribuinte pode utilizar o crédito, razão pela qual não há como se negar o direito ao crédito se os materiais consumidos no processo industrial preenchem os requisitos previstos na lei. Caso contrário, ao serem fixados critérios não estabelecidos pela lei, estaríamos a ferir o princípio da segurança jurídica e da tipicidade cerrada.

Invoca-se aqui o quanto disposto na Lei nº 4.825/89 e pela Lei nº 7.014/96, para o fim de atestar a derrogação do Parecer Normativo nº 1/81, bem como a nova disciplina normativa erigida no § 1º, do art. 93, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que sintetiza, no seu bojo, o regime do crédito fiscal, traduzindo a positivação dos arts. 24 a 31, da Lei nº 7.014/96.

Assim, em face do quanto albergado na legislação vigente, evidencia-se que o direito ao crédito, dentre outros pressupostos, como bem assinalou o voto paradigma:

- d) *“devem estar vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*
- e) *devam ser empregados no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou*
- f) *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.”*

Note-se que em face da conjunção “ou”, no final da alínea “b”, os requisitos indicados nas três situações acima são alternativos, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito.

Assim, no caso vertente, tendo em vista a forma como os bens são consumidos no processo industrial, inquestionável que se trata de bens do ativo imobilizado e de materiais utilizados durante o processo de industrialização, em contato direto com o produto em fabricação, na atividade-fim da empresa, na condição de insumos industriais, e não materiais de consumo, conforme acusa o Auto de Infração.

A interpretação da lei deve levar 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.

No que se refere à infração 2, indevido se apresenta o pagamento do diferencial de alíquotas referente aos insumos industriais adquiridos em outros Estados, pelas mesmas razões fática e jurídicas acima expendidas.

Destarte, em face de tudo quanto acima exposto, com espeque, repita-se, nas razões de decidir invocadas pelo ilustre julgador José Bizerra Lima Irmão expendidas no seu Voto Divergente de primeira instância, como se aqui estivessem literalmente transcritas, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, a fim de julgar improcedentes as infrações 1 e 2.

Ingressando na seara de análise da infração 6, entendemos, de igual forma, que merece reparos, *permissa venia*, o entendimento esposado pelo nobre Relator.

Também aqui invoco a linha argumentativa trazida à lume pelo julgador José Bizerra Lima Irmão, em seu Voto Divergente proferido em primeira instância, para justificar a improcedência deste item da autuação.

Entendo que o diferimento, por ter sido disciplinado em decreto esparso – art. 2.º, II-D, do Decreto nº 6.734/97 – apresenta tratamento fiscal distinto daquele albergado pelo RICMS. Isso porque os requisitos e condições a serem preenchidos pelo autuado são aqueles expressamente insculpidos no próprio decreto.

Ora, se o aludido decreto prescreve o período de vigência do benefício, mesmo que o capítulo do Regulamento que trata do diferimento venha a ser revogado, há que prevalecer o benefício estatuído no decreto, ante a sua especialidade.

Impende ressaltar que no caso em apreço, a fiscalização não nega que o contribuinte tem direito do benefício do diferimento na importação das mercadorias, mas sim que para fazer jus ao benefício, teria de habilitar-se, previamente, como prevê o art. 344, do Regulamento.

Ocorre que os requisitos e condições a serem atendidos na importação de mercadorias com os benefícios previstos no Decreto nº 6.734/97, são aqueles previstos no próprio decreto, visto que, como salientado, as normas especiais derogam as gerais.

Logo, entendemos que não há como se aplicar aos contribuintes que importam insumos com diferimento de ICMS nos termos do Decreto nº 6.734/97, a exigência de prévia habilitação nesse sentido, prevista no art. 344, do RICMS, posto que os insumos em questão não integram o rol das

mercadorias enquadradas no referido regime, não se aplicando a analogia para alargar a exigência de tributo ou a configuração de infração que não ocorreu.

Ex positis, comungando com o entendimento discordante externado no Voto Divergente prolatado pelo ilustre relator José Bizerra Lima Irmão na Decisão recorrida, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário também nesse particular, julgando improcedente a infração 6, objeto do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime quanto às infrações 1, 2 e 6, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298574.0600/06-8**, lavrado contra **BAHIA PULP S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$47.578,38**, acrescido da multa de 60%, prevista, no art. 42, II, “a”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$50,00**, prevista no inciso XXII do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso Voluntário – Infrações 1, 2 e 6): Conselheiros Nelson Antonio Daiha Filho, Bento Luiz Freire Villa-Nova, Helcônio de Souza Almeida e Fauze Midlej.

VOTO VENCIDO (Quanto ao Recurso Voluntário – Infrações 1, 2 e 6): Conselheiros Tolstoi Seara Nolasco e Álvaro Barreto Vieira.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 setembro de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR/VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS