

A. I. N° - 298574.0600/06-8  
AUTUADO - BAHIA PULP S.A.  
AUTUANTES - MARCO ANTÔNIO CARVALHO DE MATOS e JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO  
ORIGEM - IFEP METRO  
INTERNET - 02.06.06

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N.º 0176-02/06**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a.1)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. É legítimo o crédito do imposto relativo a insumos industriais e bens do ativo imobilizado, inclusive no caso de imobilizações em andamento ou imobilizações em curso, que venham a converter-se definitivamente em ativo imobilizado. Excluídas as parcelas relativas a material de uso e consumo cujo crédito fiscal somente será admitido a partir de 01/01/2007 (art. 33, I, da LC n.º 87/96, com a redação dada pela LC n.º 114/02). Infração parcialmente subsistente. **a.2)** DESTAQUE A MAIOR NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÕES. Infração não contestada. **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 os débitos. Infrações descharacterizadas. **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 entatadas 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 devido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente as aquisições de materiais adquiridos para uso ou consumo pelo próprio estabelecimento. Infração caracterizada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. **a)** 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. **b)** FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS OPERAÇÕES DE SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO. MULTA. O contribuinte não comprovou a origem das divergências entre as notas fiscais e as quantidades declaradas no SISCOMEX. Infração caracterizada. 4. IMPORTAÇÃO. **a)** ERRO NA DERTERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Infração parcialmente subsistente. **b)**

FALTA DE RECOLHIMENTO. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 31/01/06, para cobrança do débito no valor total de R\$ 1.320.217,98, pela constatação, no período fiscalizado de 01/01/2001 a 31/12/2004, das seguintes ocorrências:

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%;
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%;
3. recolhimento a menos do ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembarque, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$ 47.310,18 e aplicada a multa de 60%;
4. omissão de saídas de mercadorias decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$ 190.183,89 e aplicada a multa de 70%;
5. omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Sendo aplicada a multa fixa no valor de R\$ 430,00;
6. 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%;
7. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$ 1.294,75 e aplicada a multa de 60%;
8. utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica em proporção superior às saídas ou prestações destinadas ao exterior. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$ 308.290,53 e aplicada a multa de 60%;
9. utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de serviço de comunicação em proporção superior às saídas ou prestações destinadas ao exterior. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$ 62.566,42 e aplicada a multa de 60%;
10. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$ 25.758,56 e aplicada a multa de 60%.

Em seu arrazoado defensivo, fls. 579/605, apresentado tempestivamente, o autuado depois de transcrever o teor de todas as dez infrações do presente Auto de Infração, explana exaustivamente acerca do objeto social da companhia, descreve com minudência a natureza da mercadoria produzida em seu estabelecimento, a celulose solúvel de alta qualidade, cuja matéria-prima é o eucalipto.

Esclarece que a celulose solúvel é comercializada em forma de folhas, que podem ser contínuas, acondicionadas em bobinas ou, descontínuas, acondicionadas em fardos. Fala dos rigorosos controles técnicos de qualidade do produto, compreendendo padronização da espessura, branqueamento, pureza, etc., sendo que, para isso, a matéria-prima, já em forma de polpa, passa por processos de branqueamento mediante produtos químicos, filtragem, prensagem, raspagem e outros recursos.

Assinala que do total da celulose solúvel produzida, pelo menos 90% é destinada ao mercado externo, índice esse decorrente da própria orientação comercial adotada pela empresa para o desenvolvimento da atividade, acrescenta que essa política não é, nem recente, nem circunstancial, e que já se verificava em períodos anteriores fiscalizados.

Enfatiza que nos modernos processos industriais de fabricação da celulose solúvel os recursos gerenciais de operação desses processos devem ser empregados sempre para evitar a formação de folhas que não tenham uniformidade da espessura, bem como qualquer outro tipo de desconformidade.

Aduz que a uniformidade da espessura da folha depende especialmente do procedimento de prensagem da polpa branqueada, que por isso, é extremamente bem cuidado e que as telas formadoras, superfícies sobre as quais se realiza a prensagem da polpa branqueada, devem estar completamente limpas, sem quaisquer resíduos das prensagens anteriores, ou então os resíduos das prensagens anteriores provocam a formação deficiente da folha de celulose: de espessura variável e, consequentemente, de densidade variável.

Diz que para a garantia da uniformidade da espessura da folha de celulose solúvel, com o cabimento da limpeza perfeita das telas formadoras uma das partes do conjunto industrial é a lâmina raspadora de fibras, para que os vestígios dos subseqüentes processos de prensagem são removidos continuamente por essa mencionada lâmina, exigindo, nesse sentido o constante gerenciamento do perfeito funcionamento dessa parte do conjunto industrial.

Justifica a necessidade dessa exposição, pois a impugnação aos lançamentos promovidos de ofício deve referir-se ao processo de fabrico da celulose.

Quanto às infrações 01 e 02, depois de referir-se ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, alega que contrariamente à acusação formalizada através do Auto de Infração não utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, pois as mercadorias que a fiscalização denominou materiais para uso e consumo do estabelecimento foram todas destinadas ao desenvolvimento do processo industrial da produção da celulose solúvel de alta qualidade.

Diz que a fiscalização, já que se tratam dos mesmos materiais, ora em lide, repetiu o AI nº 279464.0002/01-7, uma vez as mercadorias destinadas ao desenvolvimento do processo industrial foram novamente denominadas materiais para uso e consumo do estabelecimento.

Aduz ainda que o relator do Auto de Infração supra enunciado solicitou diligência à ASTEC para aferir suas alegações, ou seja, de que os materiais cujos créditos fiscais foram glosados pela fiscalização não seriam materiais de uso e consumo. Acrescenta que o Parecer ASTEC nº 0225/2003, destacou a utilização de cada produto que a fiscalização classificara material para uso e consumo do estabelecimento e que eram todos relacionados ao desenvolvimento do processo industrial do fabrico da celulose solúvel de alta qualidade.

Reafirma o autuado que quase todas as mercadorias que a fiscalização denominou materiais para uso e consumo do estabelecimento, o que se relacionou às descrições das Infrações 01 e 02 do AI nº 298574.0600/06-8, coincidem com aquelas que a fiscalização denominou materiais para uso e consumo do estabelecimento e relacionou às descrições das Infrações 01 e 02 do AI nº 279464.0002/01-7.

Transcreve o voto exarado pelo relator do AI nº 279464.0002/01-7, relativo às infrações 01 e 02, idênticas às infrações 01 e 02, o qual conclui que, 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.

Conclui o autuado, por tudo o exposto requerendo a decretação da improcedência da lavratura do Auto de Infração e a consequentemente declaração da nulidade dos lançamentos promovidos de ofício das infrações 01 e 02.

Em relação à infração 03 diz que parte do lançamento é legítima, porém passa a explicitar os aspectos que considera indevidos.

Afirma que a fiscalização equivocou-se ao considerar que o ICMS devido no valor de R\$ 1.474,70 relativo à importação das mercadorias relacionadas à DI 311187077 de dezembro de 2003, não foram pagos. Acrescenta que a parcela relativa à armazenagem/arqueação da composição da base de cálculo do ICMS, diferentemente da informação da fiscalização, do Anexo F, não alcança R\$ 9.804,16, e que é apenas R\$ 2.604,16, pois os R\$ 7.200,00 restantes são referentes às despesas de transporte posteriores ao desembarque aduaneiro, conforme documentos anexados aos autos, fls. 619 a 622.

Em relação às DIs nºs 108346000 e 109969531 assevera que a fiscalização equivocou-se quando aponta que o ICMS nos valores, respectivamente, de R\$ 24.846,71 e de R\$ 8.347,70 não foram pagos.

Assegura que o referido imposto era devido segundo o cálculo efetuado de acordo com as determinações do Convênio ICMS nº 52/1991. Acrescenta que esse Convênio contém dispositivos cuja norma resultante objetiva inequivocamente promover o desenvolvimento industrial das regiões mais pobres do País.

Finaliza assinalando que norma resultante dos dispositivos do citado Convênio ICMS nº 52/1991 certamente ampara o pagamento reduzido do ICMS relativamente às importações de mercadorias relacionadas às DIs 108346000 e 109969531. Conclui, requerendo a decretação da improcedência da infração 03.

Em relação às infrações 04 e 05 afirma que são ilegítimas e descreve suas explicações em seguida.

*Invoice* nº B00295 - diz que a fiscalização equivocou-se conforme se verifica nos documentos anexados, fls. 624 a 633 - doc. 05, relatam que 1.389.492 na primeira Coluna é a quantidade da mercadoria e que 1.343,522 na segunda Coluna é o peso da mercadoria.

*Invoice* nº B00296 - diz que a fiscalização equivocou-se conforme os documentos anexados fls. 635 a 644 - doc. 06, revelam que 1.977,962 da primeira Coluna é a quantidade da mercadoria e que 1.926,644 da segunda Coluna é o peso da mercadoria.

*Invoice* nº B00291 - diz que a acusação é improcedente, pois 2.172,167 da primeira Coluna relatam a quantidade de mercadoria exportada e 2.175,738 informado pelo Sistema SISCOMEX está incorreto, pois não considerou a quantidade devolvida, conforme NF nº 1661 de devolução, assinala que já foi requerida a retificação, conforme os documentos anexados fls. 643 a 656 - doc. 07, que provam o cabimento do requerimento formulado.

*Invoice* nº CA0001/2002 - diz que a fiscalização equivocou-se e que a divergência refere-se a este equívoco, que atribuiu à NF nº 602 a característica de documento contábil-fiscal de devolução de mercadoria, entretanto, a NF nº 602 documenta apenas a devolução simbólica para posterior exportação. conforme os pertinentes documentos anexados, fls. 657 a 670 - doc. 08.

*Invoice* nº CA0007 - diz que a acusação é improcedente pois os 2.106,213 da primeira Coluna relatam a quantidade de mercadoria exportada e os 2.109,543 relatam a informação incorreta que o Sistema SISCOMEX prestava, alega que a informação do Sistema SISCOMEX estava incorreta, pois

não considerava a quantidade devolvida, conforme NF nº 013204 de devolução. Acrescenta que o Sistema SISCOMEX presta agora a informação correta já que houve retificação, conforme os documentos anexados, fls. 672 a 683 - doc. 09, que provam o cabimento da retificação promovida.

*Invoice* nº CA0014 – diz que a fiscalização equivocou-se, pois os 528,431 da primeira Coluna relatam a suposta quantidade de mercadoria exportada e os 527,431 relatam a informação do Sistema SISCOMEX.

A divergência refere-se ao equívoco da fiscalização, que atribuiu à NF nº 13205 a característica de documento contábil-fiscal de complementação da NF nº 13242, a NF nº 13205 documenta a complementação de preço da NF nº 13188, conforme os pertinentes documentos fls. 685 a 692 - doc. 10. *Invoice* nº CA0030 – diz que a acusação é improcedente, pois os 1.566.460 da primeira Coluna relatam a quantidade de mercadoria exportada e os 1.559.694 relatam a informação incorreta que o Sistema SISCOMEX prestava. Acrescenta que o Sistema SISCOMEX presta agora a informação correta já que promovera a retificação, conforme os documentos anexados, fls. 694 a 703 - doc. 11, que provam o cabimento da retificação promovida.

*Invoice* nº CA0034 – diz que a acusação é improcedente, pois os 4.200.200 da primeira Coluna relatam a quantidade de mercadoria exportada e os 4.201.856 relatam a informação incorreta que o Sistema SISCOMEX prestava. Acrescenta que a informação do Sistema SISCOMEX estava incorreta, pois não considerava a quantidade devolvida, conforme NF nº 001297 de devolução. Acrescenta que o Sistema SISCOMEX presta agora a informação correta já que houve retificação, conforme se verifica nos documentos anexos fls. 705 a 719 - doc. 12, que provam o cabimento da retificação promovida. *Invoice* nº CA0 116 – diz que a acusação é improcedente, os 2.417,072 da primeira Coluna relatam a quantidade de mercadoria exportada e os 2.418,741 relatam a informação incorreta que o Sistema SISCOMEX prestava. Assinala que a informação do Sistema SISCOMEX estava incorreta, pois não considerava a quantidade devolvida. O Sistema presta agora a informação correta já que fora retificado, conforme se verifica através dos documentos anexados, fls. 721 a 734 - doc. 13 que provam o cabimento da retificação promovida.

*Invoice* nº CA0001/2004 - diz que a fiscalização equivocou-se, pois os 1.052,954 da primeira Coluna relatam a suposta quantidade de mercadoria exportada e os 526.477 relatam a informação do Sistema SISCOMEX. Assinala que a divergência refere-se ao equívoco da fiscalização, que atribuiu à NF nº 1066 a característica de documento contábil-fiscal de adição da quantidade de mercadoria cuja venda a NF nº 986 documentou. A NF nº 1066 documenta a complementação de preço da NF nº 986. Acrescenta que a NF nº 1066 foi preenchida de modo equivocado, impropriamente repetiu a informação da NF nº 986 relativa à quantidade de mercadoria, e que é inegável que emitiu documento fiscal complementar obediente à ordem do RICMS, artigo 201, inciso III, § 5º. Observa que de fato, a operação de conversão do preço das mercadorias informado pela *Commercial Invoice*, de US\$ 364,848,56, conforme ordena a legislação aplicável, à taxa do dia anterior ao da emissão da NF, dia 08 de janeiro de 2004, de R\$ 2.858/US\$ 1.00, resulta em montante praticamente idêntico àquele resultante da soma dos valores das NF's nº 986 e nº 1066. Ressalta que a NF nº 1066 documenta a complementação de preço da NF nº 986, e que não houve omissão de saídas, pois a fiscalização equivocou-se, conforme se verificam nos pertinentes documentos, fls. 736 a 746 - doc. 14.

*Invoice* nº CA0042 – diz que a acusação é improcedente, pois os documentos anexos relatam que os 380,899 da primeira Coluna são a quantidade da mercadoria e que os 372,375 da segunda Coluna são o peso da mercadoria e que ao invés da quantidade da mercadoria exportada, o Sistema SISCOMEX prestava, por equívoco da Impugnante, a impertinente informação do peso da mercadoria. Afirma ainda que o Sistema SISCOMEX presta agora a informação correta pois promovera a retificação, conforme os documentos anexados, inclusive NF e Bill of Lading – BL, fls. 748 a 756 - doc. 15, que provam o cabimento da retificação promovida.

*Invoice* nº CA0048 diz que a acusação é improcedente, pois os documentos anexos relatam que os 221.960 da primeira Coluna são a quantidade da mercadoria e que os 218,608 da segunda Coluna são

o peso da mercadoria. Assinala que ao invés da quantidade da mercadoria exportada, o Sistema SISCOMEX prestava, por equívoco, a impertinente informação do peso da mercadoria e que fora corrigido, contendo agora, a informação correta, conforme os documentos anexados, inclusive NF e Bill of Lading – BL, fls. 758 a 765 - doc. 16, que comprovam o cabimento da retificação promovida.

*Invoice* nº CA0057 - diz que a acusação é improcedente, pois os 182,030 da primeira Coluna relatam a suposta quantidade de mercadoria exportada e os 182,072 relatam a informação do Sistema SISCOMEX. Ressalta que a informação do Sistema SISCOMEX está correta, e que, a divergência refere-se à informação incorreta da NF nº 4122, relativa à quantidade de mercadoria devolvida, tendo em vista que o número informado pela NF nº 4122 é 1,737, sendo o número correto 1,695. Acrescenta que a diferença é irrelevante, o que indica o cabimento de sua alegação, anexa a documentação pertinente, fls. 767 a 776 - doc. 17.

*Invoice* nº CA0063 - diz que a acusação é improcedente, os documentos anexos relatam que os 1.163.480 da primeira Coluna são a quantidade da mercadoria e que os 1.136.926 da segunda Coluna são o peso da mercadoria, e que ao invés da quantidade da mercadoria exportada, o Sistema SISCOMEX prestava, por equívoco da Impugnante, a impertinente informação do peso da mercadoria. Acrescenta que o Sistema SISCOMEX presta agora a informação correta já que promovera a retificação, conforme os documentos anexados, inclusive NF e Bill of Lading - BL fls. 778 a 784 - doc. 18, que provam o cabimento da retificação promovida.

*Invoice* nº CA0065 a acusação é improcedente, pois os documentos anexos relatam que os 869,572 da primeira Coluna são a quantidade da mercadoria e que os 852,673 da segunda Coluna são o peso da mercadoria, e que, ao invés da quantidade da mercadoria exportada, o Sistema SISCOMEX prestava, por equívoco da Impugnante, a impertinente informação do peso da mercadoria. O Sistema SISCOMEX presta agora a informação correta já que promovera a retificação, conforme os documentos anexados, inclusive NF e Bill of Lading – BL, fls. 786 a 792 - doc. 19, que provam o cabimento da retificação promovida.

*Invoice* nº CA0072 - diz que a acusação é improcedente, pois os 395,587 da primeira Coluna relatam a quantidade de mercadoria exportada e os 411,832 relatam a informação incorreta que o Sistema SISCOMEX prestava. Observa que a informação do Sistema SISCOMEX estava incorreta, pois não considerava a quantidade devolvida, conforme NF nº 4582 de devolução e que o Sistema SISCOMEX presta agora a informação correta; houve retificação, conforme os documentos, ora anexados, fls. 794 a 803 - doc. 20 que provam o cabimento da retificação promovida.

*Invoice* nº CA0073 - diz que a acusação é improcedente, pois os 336,080 da primeira das citadas Colunas relatam a quantidade de mercadoria exportada e os 336,918 relatam a informação incorreta que o Sistema SISCOMEX prestava. Assinala que a informação do Sistema SISCOMEX está incorreta, pois não considera a quantidade devolvida, conforme NF nº 5166 de devolução, e que a competente retificação da informação do Sistema SISCOMEX será requerida. Acrescenta que os documentos anexados, fls. 805 a 813 - doc. 21, provam o cabimento do requerimento.

*Invoice* nº CA0084 - diz que a fiscalização equivocou-se, pois os 3.142,321 da primeira das citadas Colunas relatam a suposta quantidade de mercadoria exportada e os 3.142,319 relatam a informação do Sistema SISCOMEX. A divergência refere-se ao equívoco da fiscalização, que atribuiu à NF nº 5235 a documentação contábil-fiscal da saída de mercadoria na quantidade de 1.736,880 ao invés da quantidade correta, de 1.736,878, conforme se verificam nos pertinentes documentos anexados, fls. 815 a 826 - doc. 22.

*Invoice* nº CA0089 – diz que a fiscalização equivocou-se, pois os 3.005,283 da primeira das citadas Colunas relatam a suposta quantidade de mercadoria exportada e os 3.004,283 relatam a informação do Sistema SISCOMEX. Assegura que a divergência refere-se ao equívoco da fiscalização, que atribuiu à NF nº 5786 a característica de documento contábil-fiscal de adição da quantidade de mercadoria cuja venda a NF nº 5591 documentou, acrescenta que a NF nº 5786 documenta a complementação de preço da NF nº 5591. Seguem os documentos pertinentes, fls. 828 a 834 - doc. 23.

*Invoice* nº CA0099 - a acusação é improcedente, pois os números indicados pela fiscalização nas “Colunas Quantidade Declarada por NF de saída” e “Quantidades Exportada” são divergentes, os 599,342 da primeira Coluna relatam a quantidade de mercadoria exportada e os 600,189 relatam a informação incorreta do Sistema SISCOMEX por não considerar a quantidade devolvida, conforme NF nº 005977 de devolução, afirma que requereu a retificação da informação do Sistema SISCOMEX. Os documentos anexos provam o cabimento do requerimento, fls. 836 a 843 - doc. 24.

*Invoice* nº CA0019 - a acusação é improcedente pelo fato dos números indicados pela fiscalização nas Colunas “Quantidade Declarada por NF de saída” e “Quantidade Exportada” serem divergentes. Os 1.930,808 da primeira Coluna relatam a quantidade de mercadoria exportada e os 2.000,000 relatam a informação incorreta prestada pelo Sistema SISCOMEX, por equívoco seu, e afirma que deverá requerer a retificação, fls. 845 a 852 - doc. 25.

*Invoice* nº CA0026 - a acusação é improcedente pelo fato dos números indicados pela fiscalização nas Colunas “Quantidade Declarada por NF de saída” e “Quantidade Exportada” são divergentes. Os 891,431 da primeira Coluna relatam a quantidade de mercadoria exportada e os 1.000,000 relatam a informação incorreta prestada pelo Sistema SISCOMEX, por equívoco seu, e afirma que deverá requerer a retificação, fls. 854 a 862 - doc. 26.

*Invoice* nº CA0025 - a acusação é improcedente pelo fato dos números indicados pela fiscalização nas Colunas “Quantidade Declarada por NF de saída” e “Quantidade Exportada” serem divergentes. Os 1.999,930 da primeira Coluna relatam a quantidade de mercadoria exportada e os 2.000,000 relatam a informação incorreta prestada pelo Sistema SISCOMEX, por equívoco seu, e afirma o autuado que deverá requerer a retificação, fls. 864 a 886 - doc. 27.

Requer a decretação da improcedência dessa infração pelos motivos supra apresentados.

Em relação à infração 06 o autuado diz que o Decreto nº 6.734/97, que dispõe sobre a concessão de crédito presumido de ICMS nas operações que indica e dá outras providências, é o recipiente do seguinte dispositivo:

“Art. 2º - Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS devido:

III - nas operações internas com:

d) insumos e embalagens destinados 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 dos referidos insumos e embalagens.”

Assegura que o Decreto nº 7.738, de 30 de dezembro de 1999, promoveu alteração da redação do Decreto nº 6.734/97; introduziu o inciso II-D ao artigo 2º, com a seguinte disposição:

“Art. 2º - Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS devido:

II-D - até 31 de dezembro de 2007, pela importação do exterior de insumos e embalagens promovida por contribuintes que desenvolvam a atividade de fabricação de celulose e outras pastas para fabricação de papel, extensiva às atividades florestais, bem como nas respectivas prestações de serviço de transporte, para o momento da saída dos produtos resultantes da industrialização no estabelecimento importador;”

Aduz que o Decreto nº 7.738, de 30 de dezembro de 1999, promoveu outras alterações da redação do Decreto nº 6.734/97; introduziu o inciso XLII ao artigo 3º, com a seguinte disposição:

“Art. 3º - O diferimento de que trata o artigo anterior alcança somente os recebimentos efetuados por contribuintes industriais que exerçam atividades enquadradas na Classificação Nacional de Atividades Econômicas/Fiscal (CNAE-FISCAL) sob os códigos a seguir indicados:

[...]

XLII - 2110-5/00 fabricação de celulose e outras pastas para fabricação de papel;”

Assinala que o Decreto nº 6.734/97, artigo 3º, inciso XLII, exige exclusivamente que o contribuinte industrial exerça atividade enquadrada na CNAE-FISCAL sob o código 2110-5/00 - fabricação de celulose

e outras pastas para fabricação de papel para que os diferimentos do lançamento e do pagamento do ICMS previstos pelo Decreto nº 6.734/97, artigo 2º, incisos II-D e III, alínea “d”, o alcancem.

Observa que o Decreto nº 6.734/97, artigo 3º, inciso XLII, prevê o requisito objetivo que alguém deve preencher para que os diferimentos do lançamento e do pagamento do ICMS previstos pelo Decreto nº 6.734/97, artigo 2º, incisos II-D e III, alínea “d”, o alcancem.

Assegura a defesa que os diferimentos do lançamento e do pagamento do ICMS previstos pelo Decreto nº 6.734/97, artigo 2º, incisos II-D e III, alínea “d”, alcançam o autuado, pois exerce atividade enquadrada na CNAE-FISCAL sob o código 2110-5/00 - fabricação de celulose e outras pastas para fabricação de papel, como o Decreto nº 6.734/97, artigo 3º, inciso XLII, exige.

Diz 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.

Aduz que, sob o princípio da razoabilidade, a falta da apresentação do requerimento previsto pelo RICMS, artigo 344, caput, certamente 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, porque, conforme previsão do RICMS, artigo 344, caput, a Impugnante 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.

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.

Diz 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 deferido, 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.

Portanto, por todo o exposto, requer a decretação da improcedência da lavratura dessa infração.

Quanto às infrações 08 e 09 o autuado diz que a Lei Complementar nº 87/96 disciplinou a cobrança do ICMS de competência estadual. Transcreve os artigos 19, 20 e 33 da referida lei complementar

com a finalidade fundamentar a sua alegação de que essas infrações não atendem ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Cita também o art. 93 do RICMS-BA/96 para esclarecer o critério de compensação proporcional quando a utilização resultar em operação de saída para o exterior, na proporção desta sobre as saídas totais.

Afirma que essas infrações referem-se ao suposto exercício do direito ao crédito relativo às entradas de energia elétrica e de serviços de comunicação, segundo cálculos que não respeitaram as normas em vigor.

Diz que a fiscalização equivocadamente apropriou para determinar o valor do total das saídas, a soma total da coluna dos valores contábeis das saídas para o Estado, para outros Estados e para o exterior, conforme o Livro Registro de Apuração do ICMS, para cada período, menos a seguinte parcela “(ii)” indicada nas planilhas de cálculo dos autuantes, conforme explicação dos Anexos C e D.

Observa que diferentemente do que a fiscalização suscitou, a soma total da coluna dos valores contábeis das saídas para o Estado, para outros Estados e para o exterior, conforme o Livro Registro de Apuração do ICMS, não representa o valor do total das saídas, eis que não é a soma total da coluna dos valores contábeis das saídas para o Estado, para outros Estados e para o exterior, conforme o Livro Registro de Apuração do ICMS, menos a parcela cujo cálculo os Anexos C e D.

Assegura que a fiscalização equivocou-se, pois a determinação do valor do total das saídas que o contribuinte promoveu não deve relacionar, por exemplo, os valores pertinentes às remessas para depósito fechado, às remessas para o porto, às remessas para conserto e às transferências de ativo imobilizado.

Reafirma que os valores pertinentes às remessas para depósito fechado, às remessas para o porto, às remessas para conserto e às transferências de ativo imobilizado foram todos relacionados, embora a fiscalização, com relação às remessas para armazém alfandegado, conforme explicação dos Anexos C e D sustente exatamente o contrário, pois a parcela que a fiscalização deduziu, conforme explicação dos Anexos C e D representa apenas o saldo relativo à realização da operação de subtração das devoluções de mercadorias do armazém alfandegado das remessas de mercadorias para armazém alfandegado.

Aduz que a fiscalização sustenta que o aludido valor é que representa efetivamente as saídas efetuadas mês a mês e foi esse valor que foi subtraído do total de saídas registradas, enfatizando que não há dispositivo legal que espelhe a explicação da fiscalização; pelo contrário, o RICMS, artigo 582, inciso III, invalida inteiramente o entendimento que a explicação da fiscalização expôs.

Argumenta que no caso dos autos do processo administrativo fiscal originado da lavratura do AI nº 279464.0002/01-7, a discussão era exatamente atinente à possibilidade do exercício pelo contribuinte do direito de crédito relativamente às operações de compra de energia elétrica e de serviços de comunicação, cujo limite calcula-se segundo a proporção das operações de circulação de mercadoria para o exterior em relação ao total das operações de circulação promovidas pelo sujeito passivo.

Parecer da ASTEC/CONSEF elaborado a pedido do relator assim conclui:

*“O autuante ao calcular o coeficiente das operações de exportação/saídas, de acordo com o demonstrativo à fl 863, considerou como saídas totais os valores das remessas para armazém alfandegado e outras saídas não especificadas, pois computou como saídas totais o valor contábil escriturado no livro RAICMS, quando o correto seria utilizar apenas os valores inseridos nos códigos 5.11; 6.12 e 7.11.”.*

Conclui o autuado requerendo a decretação da improcedência das infrações 08 e 09.

Em relação à infração 10 afirma 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.

Diz 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.

Assegura 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.

Assinala 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.

Ressalta 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.

Diz 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.

Por fim requer a improcedência da infração 10.

Requer a decretação da improcedência da lavratura do Auto de Infração e a consequentemente declaração da nulidade dos lançamentos promovidos de ofício.

Os Autuantes ao procederem à informação, fls. 884 a 904, depois de descrever as infrações e as considerações gerais abordadas pela defesa passam a refutar as alegações apresentadas para cada uma das infrações na forma a seguir resumida.

Em relação à infração 01, relativa à utilização indevida de créditos fiscais oriundos de aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, o autuante refuta as alegações da defesa na forma a seguir sintetizada.

Afirmam que na condição de prepostos fiscais, os lançamentos de ofício estão acordes ao que está disposto no RICMS vigente à época em que ocorreram as entradas dos produtos em tela, conforme transscrito abaixo.

RICMS aprovado pelo Dec. nº 6.284/97:

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

[...]

V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

[...]

b) a partir de 01/01/107, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96);

Asseveram que os dispositivos acima fundamentam a autuação.

Asseguram os autuantes que como se não bastasse o entendimento cristalino da legislação do ICMS acerca dos materiais que dão direito a crédito de ICMS no seu processo produtivo, o autuado usando do seu direito conforme estabelecido no Art. 55 do RPAF formulou consulta à SEFAZ, através do processo protocolado com o nº 000844/2001-4 em 09/01/2001, cuja cópia está anexa ao presente PAF, fls. 910 a 913, relativa aos materiais objetos de glosa de crédito pela fiscalização e que motivaram a infração 01, devidamente relacionadas no demonstrativo do Anexo A.

Aduzem que quanto aos argumentos da autuada constantes no tópico III de sua peça de defesa, na qual alega o desrespeito pelo Estado da Bahia ao princípio da não-cumulatividade do ICMS e questiona a inadequação jurídica das restrições ao crédito decorrentes dos lançamentos efetuados a partir do apontamento realizado pela fiscalização das infrações 01 e 02 do Auto de Infração nº 298574.0600/06-8, assevera que entendem que essa matéria não pode ser apreciada no âmbito administrativo.

Concluem mantendo a infração 01.

No tocante à infração 02 relativa à falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença de alíquota internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, sobre as alegações da autuada informam que, conforme informação fiscal relativa à infração 01 mantém a cobrança do pagamento do diferencial de alíquotas referentes aos produtos classificados como de uso e consumo procedentes de outras unidades da federação relacionadas no Anexo B do Auto de Infração nº 298574.0600/06-8, por não enquadrar-se na classificação de matéria-prima pelas razões já expostas. Assim o total da infração 02 é R\$ 276.549,88.

Com referência à infração 03 relativa ao Recolhimento a menos do ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembarço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, sobre as alegações da autuada informam o seguinte:

a) Quanto a DI nº 311187077, acatam as alegações realizadas pelo contribuinte, visto que os valores lançados de ofício estão incorretos, no Anexo F. Assim, os valores corretos são: da armazenagem / arqueação é R\$2.604,16, da despesa aduaneira é R\$ 7.696,21, da Base de cálculo do ICMS importação é R\$ 116.298,12, do ICMS devido é R\$ 19.770,68, resultando valor nulo na coluna do ICMS a recolher.

b) Com relação às alegações sobre os pagamentos do ICMS decorrentes das operações de importação acobertadas pelas DIS nºs 108346000 e 109969531, tendo as respectivas bases de cálculo reduzidas, não são passíveis de acolhimento visto que o Convênio nº 52/91 concede redução da base de cálculo nas operações internas e interestaduais com equipamentos industriais e implementos agrícolas, justamente para promover, de forma inequívoca, o desenvolvimento industrial das regiões mais pobres do país, como bem citado pelo autuado.

Diz que nas operações de importação de produtos/mercadorias que não são contempladas por essa norma, em consonância, inclusive, com a sua finalidade aludida pelo sujeito passivo. Tal afirmação baseia-se na espécie da operação realizada, frise-se de importação, conforme as respectivas declarações de importação - DIS, bem como os produtos / mercadorias, de NCM

84178090 e 84137090 objetos dessa operação, conforme fls. 257 e 243, não admitidos no anexo I do Convênio 52/91.

Concluem que com os ajustes o total dessa infração 03 é R\$ 45.835,78.

Quanto à infração 04, relativa à Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios informam o seguinte:

1. Quanto aos argumentos sobre os invoice nº B00295 a *invoice* nº B00296, acatam que os valores das quantidades exportadas estão incorretos, visto que foram lançados no Anexo G, os constantes do item 17 do relatório do SISCOMEX. Contudo, as alterações são devidas, em virtude dos valores consignados no campo 16 desse relatório, fls. 504 a 511, e não os apresentados, nos doc. 05 e doc. 06, pelo contribuinte, fls. 623 a 644.
2. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº B00291, não acatam, pois a solicitação de alteração, após a averbação, ao órgão competente do SISCOMEX, ocorreu em 23/02/06, após o início da ação fiscal que interrompe a possibilidade de espontaneidade pelo contribuinte.
3. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0001, de janeiro de 2002, acatam, pois houve no Anexo G, lançamento da NF nº 602 de forma equivocada, a qual demonstra a devolução simbólica da mercadoria, conforme fl. 316.
4. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0007, não acatam, pois o contribuinte não solicitou, após averbação, alteração ao órgão competente do SISCOMEX até o início da ação fiscal, fl. 520.
5. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0014, não acatam, pois o documento fiscal de saída de nº 13.205, de 03/11/03, de CFOP 7.101, apresenta quantidade de mercadoria exportada. fl. 686.
6. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0030, não acatam, pois a retificação da informação do SISCOMEX ocorreu após o início da ação fiscal, cujo procedimento espontâneo do contribuinte é vedado pela legislação estadual vigente.
7. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0034, não acatam pelas razões apresentadas referentes ao invoice nº CA0007. Vide fls. 394 e 395 em confronto com as fls. 716 e 717.
8. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0116, não acatam pelas razões apresentadas referentes ao invoice nº CA0007. Vide fls. 573 e 574 em confronto com as fls. 731 e 732.
9. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0001, de janeiro de 2004, não acatam pelas razões apresentadas referentes ao *invoice* nº CA0014. Vide fl. 740 desse PAF, que apresenta cópia da NF nº 1.066, de 21/01/04, demonstrando a quantidade exportada nesse documento fiscal.
10. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0042, não acatam pelas razões apresentadas referentes ao invoice nº CA0030. Vide fls. 543 e 544 em confronto com as fls. 753 e 754.
11. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0048, não acatam pelas razões apresentadas referentes ao invoice nº CA0030. Vide fls. 546 e 547 em confronto com as fls. 762 e 763.
12. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0057, não acatam, pois a quantidade consignada, na NF 4.122, de 08/06/04, é 1.737, conforme fl. 773.
13. Quanto aos argumentos sobre o invoice nº CA0063, não acatam pelas razões apresentadas referentes ao *invoice* nº CA0030. Vide fls. 552 e 553 em confronto com as fls. 781 e 782.
14. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0065, não acatam pelas razões apresentadas referentes ao invoice nº CA0030. Vide fls. 555 e 556 em confronto com as fls. 789 e 790.
15. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA 0072, não acatam, pois o contribuinte realizou alteração, junto ao SISCOMEX, após o início da ação fiscal, vedada pela legislação estadual vigente.
16. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0073, não acatam, pois o contribuinte emitiu a NF 5.166, de 30/07/04; junto ao SISCOMEX, existe a emissão da RE de nº 40944498, fls. 562 a 564. Além disso, não houve a devida retificação dessa declaração antes do início da ação fiscal.

17. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0084, acatamos, visto que o correto valor do campo quantidade da NF nº 5.235, de 01/08/04 é 1.736,878 ADT.
18. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0089, não acatam, pelas razões apresentadas referentes ao *invoice* nº CA0014, fl. 831, que apresenta cópia da NF nº 5.786, de 02/09/04, demonstrando a quantidade exportada nesse documento fiscal, cujo CFOP é 7.101.
19. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0099, não acatam, pois a espontaneidade do sujeito passivo é vedada após o início da ação fiscal, conforme legislação estadual vigente. Vide fl. 843.
20. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0019, não acatam, pois o contribuinte não realizou alteração da quantidade, mesmo indicando seu equívoco, em sua defesa, antes do início da ação fiscal. Vide fls. 374 e 375 em confronto com as fls. 849 e 850.
21. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0026, não acatam, pois o contribuinte não realizou alteração da quantidade, mesmo indicando seu equívoco, em sua defesa, antes do início da ação fiscal. Vide fls. 371 e 372 em confronto com as fls. 859 e 860.
22. Quanto aos argumentos sobre o *invoice* nº CA0025, não acatam, pois o contribuinte não realizou alteração da quantidade, mesmo indicando seu equívoco, em sua defesa, antes do início da ação fiscal. Vide fls. 362 e 363 em confronto com as fls. 879 e 880.

Concluem afirmando que após as devidas alterações ressaltando a correção do valor apurado no mês de julho de 2004 para agosto de 2004 no AI nº 298574.0600/06-8 o total da infração 04 é de R\$ 168.052,68.

Em relação à infração 05 informam que tendo em vista as alegações acatadas, no tocante a infração 04, como para essa infração cabe as mesmas razões apresentadas pela fiscalização foi acrescentada uma penalidade fixa para o mês de março de 2001 e diminuindo-a para o mês de janeiro de 2002, pela sua inexistência. Por fim, mantém a infração 05 no valor de R\$ 430,00.

No tocante à infração 06 informa 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 constataram 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. Concluem os autuantes mantendo a infração.

Quanto à infração 07 diz que o autuado não se manifestou e mantém a exigência de R\$ 1.294,65.

Em relação às infrações 08 e 09 aduzem que na lavratura dessas infrações se ativeram ao que está disposto no RAICMS vigente à época em que ocorreram as entradas de energia Elétrica e dos serviços de Comunicação.

Afirma que o coeficiente a ser utilizado para apropriação dos créditos de Energia Elétrica é, conforme preceitua o Art. 93 Inciso II-A alínea "a" do RICMS-BA a relação entre as operações destinadas à exportação e as saídas totais ou seja:

“O Coeficiente a ser usado para apropriação do crédito de Energia Elétrica é dado pela seguinte relação (coluna “F” do Anexo E) é:

= Total das Saídas com destino à Exportação”

Valor das Saídas Totais

Diz que essa é uma relação muito simples e cujos valores são de fácil obtenção, pois o valor das Saídas totais é obtido do Livro de Apuração do ICMS da autuada pela leitura direta do Valor contábil do Total das Operações de saída e representa a coluna “Y” do Anexo E.

O valor total das exportações (coluna “X” do Anexo E) é representado pela soma das exportações diretas (coluna "b" do Anexo E) e indiretas (coluna "a" do Anexo E) cuja obtenção é explicada na própria planilha.

Quanto ao valor das saídas totais (denominador da equação) explica: que a empresa envia mercadoria para armazém geral com objetivo de formar lotes para exportação, essas operações de remessa para armazém geral têm o CFOP 5.949 (registradas na coluna de Saídas) e as operações de retomo dessas mercadorias para a empresa com o objetivo de exportação têm o CFOP 1.949 (registradas na coluna de Entradas), essas operações são acobertadas por regime especial autorizado pela SEFAZ. Ressalta que as Saídas efetivas para armazém Geral correspondem a diferença entre o que saiu e o que voltou, ou seja, o que restou no Armazém Geral, dessa forma, o montante resultante da diferença equivalente a essas operações (Saídas para Armazém Geral menos retomo do Armazém Geral, é que representam efetivamente as saídas efetuadas mês a mês com destino a exportação) e foi esse valor que fora subtraído do total de saídas registradas no LRAICMS na coluna correspondente ao total de saídas, isso foi feito pois as notas fiscais de retomo de armazém geral são registradas na coluna de entradas e portanto se não forem consideradas, distorcem o cálculo do percentual de estorno a ser utilizado.

Assinala que esse procedimento foi adotado para que o contribuinte não fosse penalizado com a adoção de um valor de saídas superior ao que efetivamente foi realizado com transferência de titularidade e como está devidamente demonstrado na coluna “Y” do Anexo E.

Concluem mantendo os valores inicialmente lançados para essas duas infrações

Em relação à infração 10 os autuantes afirmam que acolhem os argumentos explanados pelo contribuinte des caracterizando a exigência fiscal

Conclui os autuantes requerendo a procedência do Auto de Infração

O autuado ao tomar conhecimento da informação fiscal apresentou novo arrazoado defensivo, fls. 958 a 968, reiterando todas as suas argumentações aduzidas inicialmente e requerendo a decretação da improcedência do Auto de Infração e pede o deferimento para a realização de novas diligências as quais afirma certamente demonstrarão a veracidade das informações contida em sua defesa.

## VOTO

Tendo em vista que o autuado não se manifestou em sua defesa acerca da infração 07, deixo de abordá-la em meu voto que enuncio a seguir para cada uma das demais infrações do presente Auto de Infração. Portanto, mantendo a acusação fiscal da infração 07 por inexistir lide quanto à exigência fiscal nela contida.

Mesmo tendo sido referido de forma genérica pela defesa deixo de acatar o pedido de diligência, por entender que os elementos que constam do processo são suficientes para a formação do meu juízo sobre a matéria, ora em lide.

Infrações 1 e 2 - tratam da utilização de crédito do ICMS e da diferença de alíquota referentes às aquisições de material de uso e consumo.

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 sistemas;*

*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.

Constato 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.

Mantendo 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.

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.

A defesa acolhe parte do lançamento dessa infração. Insurge-se somente em relação aos DIs nºs 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.

Mantendo, portanto, parcialmente a infração 03 reduzindo o montante inicialmente lançado de R\$ 47.310,18, para R\$ 45.835,78, na forma do demonstrativo a seguir apresentado.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO - 03					
Data Ocorrência	Data de Venc.	Base de Calc.	Alíquota	Multa	ICMS
31/01/01	09/02/01	40,00	17%	60,00	6,80
02/02/01	09/03/01	626,64	17%	60,00	106,53
31/03/01	09/04/01	90,00	17%	60,00	15,30
30/04/01	09/05/01	40,00	17%	60,00	6,80
31/05/01	09/06/01	50,00	17%	60,00	8,50
30/06/01	09/07/01	666,64	17%	60,00	113,33
31/08/01	09/09/01	85,94	17%	60,00	14,61
30/09/01	09/10/01	146.197,11	17%	60,00	24.853,51
31/10/01	09/11/01	49.144,11	17%	60,00	8.354,50
31/12/01	09/01/02	40,00	17%	60,00	6,80
31/01/02	09/02/02	1.797,88	17%	60,00	305,64
28/02/02	09/03/02	3.533,11	17%	60,00	600,63
31/03/02	09/04/02	47.927,70	17%	60,00	8.147,71
30/04/02	09/05/02	3.400,70	17%	60,00	578,12
31/05/02	09/06/02	619,82	17%	60,00	105,37
30/06/02	09/07/02	8.652,11	17%	60,00	1.470,86
30/09/02	09/10/02	2.585,52	17%	60,00	439,54
28/02/03	09/03/03	369,70	17%	60,00	62,85
31/07/03	09/08/03	365,58	17%	60,00	62,15
30/09/03	09/10/03	354,35	17%	60,00	60,24
31/10/03	09/11/03	184,82	17%	60,00	31,42
30/11/03	09/12/03	1.963,70	17%	60,00	333,83
31/12/03	09/01/04	8.999,00	17%	60,00	55,14
31/03/04	09/04/04	249,23	17%	60,00	42,37
31/08/04	09/09/04	256,23	17%	60,00	43,56
31/12/04	09/01/05	55,17	17%	60,00	9,38
TOTAL DO DÉBITO DA INFRAÇÃO 03					45.835,47

Infrações 04 e 05 - 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.

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 BO0291– 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.

Constatou 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 consequência, 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, mantendo, portanto, a acusação fiscal sobre esse item que, por se tratarem 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. Mantendo a multa relativa a junho de 2004, a última, no valor de R\$ 50,00.

Mantendo parcialmente a infração 05 na forma do demonstrativo a seguir apresentado.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO INFRAÇÃO 5				
DATA OCORR.	DATA PAG.	BASE DE CALC.	MULTA FIXA	
30/6/2004	9/7/2004	0,00	0%	50,00
TOTAL DO DÉBITO DA INFRAÇÃO 05				<b>50,00</b>

Infração 06 – versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido pelas importações realizadas pelo autuado.

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.

Infrações 08 e 09 - 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.

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 tratarem 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.

Com base nos novos demonstrativos de apuração mantenho a procedência parcial das infrações das Infrações 08 e 09.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO INFRAÇÃO 08					
DATA OCORR.	DATA PAG.	BASE DE CALC.	ALÍQ.	DÉBITO	MULTA
30/6/2004	9/7/2004	2.007,06	0,17	341,20	60%
<b>TOTAL DO DÉBITO DA INFRAÇÃO 08</b>					<b>341,20</b>

#### Energia Elétrica – Infração 08

MÊS/ANO	Saídas Totais	Total de Saídas com destino a exportação	Exportações / Saídas Totais	I C M S				
				Creditado	Devido	A Ser Estornado	Estornado Pela Empresa	Diferença
jan-02	4.480.736,50	3.749.940,77	83,69%	24.579,76	20.570,87	4.008,89	5.093,16	0,00
fev-02	12.999.908,47	12.737.700,36	97,98%	20.636,62	20.220,38	416,24	997,21	0,00
mar-02	9.600.661,32	9.005.834,02	93,80%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
abr-02	11.440.838,62	10.675.561,68	93,31%	22.371,13	20.874,73	1.496,40	2.023,42	0,00
mai-02	11.676.968,89	10.968.696,82	93,93%	24.237,98	22.767,81	1.470,17	1.825,17	0,00
jun-02	13.382.293,69	12.952.573,93	96,79%	28.589,87	27.671,82	918,05	1.333,27	0,00
jul-02	7.114.763,20	6.736.081,40	94,68%	31.687,74	30.001,17	1.686,57	2.332,03	0,00
ago-02	11.895.576,69	11.412.647,94	95,94%	30.814,26	29.563,28	1.250,98	2.060,34	0,00

set-02	15.920.392,15	15.579.332,59	97,86%	32.207,25	31.517,28	689,97	1.065,51	0,00
out-02	13.188.530,59	12.713.971,99	96,40%	32.196,26	31.037,75	1.158,51	1.617,83	0,00
nov-02	17.924.231,98	16.693.495,95	93,13%	27.484,77	25.597,58	1.887,19	2.285,45	0,00
dez-02	15.958.594,42	15.280.606,46	95,75%	31.487,71	30.149,98	1.337,73	1.744,27	0,00
jan-03	12.729.865,69	11.687.726,45	91,81%	33.159,12	30.444,53	2.714,59	2.718,10	0,00
fev-03	16.241.551,85	15.156.129,12	93,32%	33.316,88	31.090,31	2.226,57	2.232,93	0,00
mar-03	10.705.231,46	8.729.043,20	81,54%	28.520,89	23.255,93	5.264,96	5.397,66	0,00
abr-03	12.632.793,67	10.287.537,30	81,44%	31.622,37	25.751,73	5.870,64	7.033,00	0,00
mai-03	14.732.159,32	13.919.750,58	94,49%	30.959,35	29.252,09	1.707,26	1.764,28	0,00
jun-03	16.526.093,76	14.899.403,61	90,16%	35.518,92	32.022,74	3.496,18	3.154,98	341,20
jul-03	16.856.797,54	15.380.988,11	91,25%	39.976,56	36.476,62	3.499,94	3.507,80	0,00
ago-03	16.759.965,89	14.215.690,06	84,82%	43.628,04	37.005,01	6.623,03	6.669,70	0,00
set-03	14.173.138,31	12.362.207,10	87,22%	45.065,70	39.307,56	5.758,14	5.793,79	0,00
out-03	18.643.438,79	16.786.756,63	90,04%	58.111,49	52.324,22	5.787,27	5.944,22	0,00
nov-03	16.473.100,28	16.155.412,68	98,07%	4.385,41	4.300,84	84,57	88,72	0,00
dez-03	18.410.572,01	17.227.877,80	93,58%	3.501,47	3.276,54	224,93	227,61	0,00
jan-04	19.752.941,11	18.274.117,70	92,51%	3.826,38	3.539,91	286,47	294,48	0,00
fev-04	18.113.556,87	17.593.952,54	97,13%	4.887,72	4.747,51	140,21	141,85	0,00
mar-04	20.606.915,71	19.660.346,84	95,41%	3.536,70	3.374,24	162,46	163,59	0,00
abr-04	21.556.137,95	21.034.586,76	97,58%	3.778,41	3.686,99	91,42	94,72	0,00
mai-04	22.093.185,21	20.491.754,12	92,75%	4.175,66	3.872,99	302,67	338,69	0,00
jun-04	17.000.667,10	16.035.934,06	94,33%	3.762,84	3.549,31	213,53	217,94	0,00
jul-04	9.838.173,19	8.293.922,29	84,30%	3.885,51	3.275,62	609,89	611,89	0,00
ago-04	16.143.889,22	15.298.186,91	94,76%	24.197,01	22.929,44	1.267,57	1.374,41	0,00
set-04	17.948.761,64	16.412.244,50	91,44%	24.717,78	22.601,80	2.115,98	2.121,02	0,00
out-04	4.132.001,74	2.184.505,82	52,87%	23.803,84	12.584,61	11.219,23	11.771,77	0,00
nov-04	9.559.316,90	8.164.699,74	85,41%	29.402,26	25.112,74	4.289,52	4.548,44	0,00
dez-04	18.230.365,40	17.100.008,78	93,80%	24.815,92	23.277,23	1.538,69	1.546,16	0,00

#### DEMONSTRATIVO DE DÉBITO INFRAÇÃO 09

DATA OCORR.	DATA PAG.	BASE DE CALC.	ALÍQ.	DÉBITO	MULTA
28/02/03	09/03/03	5,65	0,17	0,96	60%
30/06/03	09/07/03	441,29	0,17	75,02	60%
31/05/04	09/06/04	182,71	0,17	31,06	60%
<b>TOTAL DO DÉBITO DA INFRAÇÃO 09</b>					<b>107,04</b>

#### Serviço de Comunicação Infração 09

MÊS/ANO	Saídas Totais	Total de Saídas com destino a exportação	Exportações / Saídas Totais	I C M S				
				Creditado	Devido	A Ser Estornado	Estornado Pela Empresa	Diferença
Jan-02	4.480.736,50	3.749.940,77	83,69%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
fev-02	12.999.908,47	12.737.700,36	97,98%	5.375,71	5.267,28	108,43	259,77	0,00
mar-02	9.600.661,32	9.005.834,02	93,80%	2,35	2,20	0,15	0,18	0,00
abr-02	11.440.838,62	10.675.561,68	93,31%	4.413,31	4.118,10	295,21	400,97	0,00
mai-02	11.676.968,89	10.968.696,82	93,93%	269,09	252,77	16,32	20,26	0,00
jun-02	13.382.293,69	12.952.573,93	96,79%	14.081,48	13.629,31	452,17	656,68	0,00
jul-02	7.114.763,20	6.736.081,40	94,68%	6.209,73	5.879,22	330,51	457,00	0,00
ago-02	11.895.576,69	11.412.647,94	95,94%	4.246,33	4.073,94	172,39	2.283,92	0,00
set-02	15.920.392,15	15.579.332,59	97,86%	3.909,21	3.825,46	83,75	119,75	0,00
out-02	13.188.530,59	12.713.971,99	96,40%	4.496,57	4.334,77	161,80	225,95	0,00
nov-02	17.924.231,98	16.693.495,95	93,13%	4.354,04	4.055,08	298,96	362,05	0,00

dez-02	15.958.594,42	15.280.606,46	95,75%	4.080,57	3.907,21	173,36	226,04	0,00
jan-03	12.729.865,69	11.687.726,45	91,81%	3.848,31	3.533,27	315,04	315,45	0,00
fev-03	16.241.551,85	15.156.129,12	93,32%	194,20	181,22	12,98	12,02	0,96
mar-03	10.705.231,46	8.729.043,20	81,54%	1.665,32	1.357,90	307,42	315,17	0,00
abr-03	12.632.793,67	10.287.537,30	81,44%	9.727,12	7.921,30	1.805,82	2.334,51	0,00
mai-03	14.732.159,32	13.919.750,58	94,49%	234,98	222,02	12,96	13,39	0,00
jun-03	16.526.093,76	14.899.403,61	90,16%	7.424,44	6.693,64	730,80	655,78	75,02
jul-03	16.856.797,54	15.380.988,11	91,25%	6.019,87	5.492,83	527,04	528,22	0,00
ago-03	16.759.965,89	14.215.690,06	84,82%	6.868,82	5.826,09	1.042,73	1.050,08	0,00
set-03	14.173.138,31	12.362.207,10	87,22%	6.273,18	5.471,64	801,54	806,50	0,00
out-03	18.643.438,79	16.786.756,63	90,04%	5.759,53	5.185,94	573,59	589,14	0,00
nov-03	16.473.100,28	16.155.412,68	98,07%	111,76	109,60	2,16	2,26	0,00
dez-03	18.410.572,01	17.227.877,80	93,58%	8.535,87	7.987,53	548,34	554,87	0,00
jan-04	19.752.941,11	18.274.117,70	92,51%	7.572,24	7.005,34	566,90	582,77	0,00
fev-04	18.113.556,87	17.593.952,54	97,13%	2.873,14	2.790,72	82,42	83,38	0,00
mar-04	20.606.915,71	19.660.346,84	95,41%	6.153,94	5.871,26	282,68	284,65	0,00
abr-04	21.556.137,95	21.034.586,76	97,58%	5.404,16	5.273,41	130,75	135,47	0,00
mai-04	22.093.185,21	20.491.754,12	92,75%	4.623,49	4.288,35	335,14	304,08	31,06
jun-04	17.000.667,10	16.035.934,06	94,33%	8.898,96	8.393,97	504,99	515,41	0,00
jul-04	9.838.173,19	8.293.922,29	84,30%	7.407,10	6.244,44	1.162,66	1.166,46	0,00
ago-04	16.143.889,22	15.298.186,91	94,76%	6.418,08	6.081,87	336,21	364,55	0,00
set-04	17.948.761,64	16.412.244,50	91,44%	7.064,71	6.459,93	604,78	606,30	0,00
out-04	4.132.001,74	2.184.505,82	52,87%	3.266,58	1.726,97	1.539,61	1.615,43	0,00
nov-04	9.559.316,90	8.164.699,74	85,41%	2.346,31	2.004,00	342,31	362,97	0,00
dez-04	18.230.365,40	17.100.008,78	93,80%	11.587,32	10.868,86	718,46	721,95	0,00

Infração 10 - versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente às aquisições para integrar o ativo permanente tendo em vista o autuado ter se creditado nas devoluções dessas mercadorias. Os autuantes acolhem os argumentos da defesa.

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.

Por isso, entendo está descaracterizada a infração 10. Apresento a seguir o demonstrativo de débito comparativo do lançamento inicial e o resultante de meu voto.

**D E M O N S T R A T I V O C O M P A R A T I V O**

<b>IN F R A Ç Ã O .</b>	<b>A U T O D E I N F R A Ç Ã O</b>	<b>V O T O</b>
<b>1</b>	260.383,62	260.383,62
<b>2</b>	276.549,88	276.549,88
<b>3</b>	47.310,18	45.835,49
<b>4</b>	190.183,89	0,00
<b>5</b>	430,00	50,00
<b>6</b>	147.450,25	147.450,25
<b>7</b>	1.294,65	1.294,65
<b>8</b>	308.290,53	341,20
<b>9</b>	62.566,42	107,04
<b>10</b>	25.758,56	0,00
<b>T O T A L</b>	<b>1.320.217,98</b>	<b>732.012,13</b>

Ante o exposto, concluo dos exames realizados nas peças dos presentes autos, que restou efetivamente comprovado o cometimento parcial, por parte do autuado, das infrações que lhe foram imputadas.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**VOTO DISCORDANTE QUANTO AOS ITENS 1º, 2º E 6º**

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 filtros, que são inseridos nas prensas úmidas, a fim de remover a água das folhas de celulose; tais filtros 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, filtros, 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 nº 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 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 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 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 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 1<sup>a</sup> Câmara modificou a decisão; a Câmara Superior reformou a decisão da 1<sup>a</sup> 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, 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. Fiel à Constituição, a lei do ICMS e o seu regulamento estabelecem o mecanismo da compensação ou regime de abatimento de modo a não dar margem a dúvidas, especificando, em detalhes, de forma bastante didática, quais os tipos de bens que dão direito ao crédito. Lendo o § 1º do art. 93 do Regulamento, fica mais que evidente que não tem mais aplicação, absolutamente, o Parecer Normativo nº 1/81. Esse Parecer desempenhou no passado importante papel na definição do que seriam produtos intermediários, conceituando-os como produtos que se utilizam no processo de industrialização de forma direta e imediata, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação. Todavia, aquele parecer, face à nova orientação estabelecida pela Lei nº 4.825/89 e pela Lei nº 7.014/96, encontra-se *derrogado*.

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

“§ 1º. Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

- a) estejam *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) sejam *consumidos* nos processos mencionados na alínea anterior; ou
- c) *integrem* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

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

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.

Passo ao exame do item 6º.

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 esparsa, 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 esparsa, os requisitos e condições a serem preenchidos são os expressamente previstos no próprio decreto esparsa. 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 esparsa, 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 requeira 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 esparso (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 derrogam as gerais.*

Em suma, 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.

Já 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 derrogam as gerais. Não se aplica a analogia para alargar a exigência de tributo ou a configuração de infração que não houve.

Quanto aos demais pontos, acompanho o brilhante voto do nobre Relator, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298574.0600/06-8, lavrado contra **BAHIA PULP S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 731.962,13**, acrescido da multa de 60%, prevista, no art. 42, incisos II, “a” e “f” e 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.

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, 16 de maio de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR