

**PROCESSO** - A. I. Nº 146548.0601/05-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - ARACRUZ PRODUTOS DE MADEIRA S/A.  
**RECURSO** - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Acórdão 2ª CJF nº 0122-12/06  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 15/02/2008

## **CÂMARA SUPERIOR**

### **ACÓRDÃO CS Nº 0009-21/07**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Demonstrado pelo autuado que parte dos materiais trata-se de produtos intermediários que participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final e indispensáveis à sua composição. Infração parcialmente procedente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Tratando-se de parte dos mesmos materiais de que cuida o item anterior (1.a) é devido o pagamento da diferença de alíquotas. Corrigidos os equívocos do lançamento em relação aos produtos consumidos no processo produtivo. Infração parcialmente caracterizada. O Recurso Extraordinário sustenta que a Decisão recorrida contrariou o entendimento manifestado em decisões reiteradas deste órgão julgador. Não assiste razão ao recorrente tendo em vista que os aludidos materiais, objeto do recurso, não podem ser considerados, à luz da legislação vigente, como peças de reposição ou partes de máquinas e aparelhos em virtude de eles serem integralmente consumidos no processo produtivo da empresa. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela Douta PGE/PROFIS, com espeque no art. 169, II, “c”, do RPAF/99, contra o referido Acórdão CJF nº 0122-12/06 (fls. 1602/1613), que julgou, em Decisão não unânime, parcialmente procedentes as infrações 2 e 3, objeto da presente autuação.

As infrações 2 e 3, estão assim descritas no Auto de Infração:

2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no total de R\$146.878,61, no período de julho de 2000 a dezembro de 2004, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no período de julho de 2000 a dezembro de 2004, conforme demonstrativos às fls. 20 a 28.
3. Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$96.873,88, no período de julho de 2000 a dezembro de 2004, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a uso e consumo do estabelecimento, no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2004, conforme demonstrativos às fls. 29 a 37.

No que pertine aos itens 2 e 3, objeto do Recurso Extraordinário ora interposto, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF n.º 0389-02/05, julgado de forma não unânime, após

análise dos demonstrativos constantes no PAF, das notas fiscais que serviram de base à autuação e das mercadorias - SERRA FITA, SERRA CIRCULAR, MULTILÂMINA, DESTOPADEIRA, PASTILHAS, FACAS, CORRENTES DE TRANSPORTES, LONA PRETA, LÁPIS FLUORESCENTE, GIZ DE CERA, SOLVENTE DE TINTA, RIBBON, TABIQUE, BOLSTERS, CANTONEIRAS e RODA DENTADA -, acompanhou o entendimento do autuante que as considerou como material de uso e consumo, não ensejando, portanto, direito à utilização dos créditos fiscais do ICMS, além de estarem sujeitos ao pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais. O *a quo* entendeu que as aludidas mercadorias não participam de forma direta na formação do produto final (madeira serrada em tábuas).

Para fundamentar seu voto, a 2ª Junta de Julgamento teceu algumas considerações sobre o conceito de produto intermediário, conceituando-o como sendo *“aquele que é empregado diretamente no processo de industrialização, integra o novo produto ou que, embora não integrando o novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização. Portanto, os produtos intermediários têm que ser utilizados na linha de produção, e não em linhas marginais ou independentes, devendo ser essenciais ou necessários para a obtenção do produto final, e serem consumidos a cada etapa produtiva, exaurindo-se imediata, gradativa e progressivamente no processo de industrialização”*. Desta forma, manifestou-se no sentido de que a questão se resume *“na identificação da real utilização dos materiais no processo industrial.”*

Afirmou que o fato do autuado ter trazido aos autos uma descrição detalhada de cada produto, inclusive acompanhada de fotografias, acerca do funcionamento e a função de cada produto no processo industrial, bem como a descrição da cada material, local de utilização das máquinas, vida útil e prazo médio de reposição, foi possível se verificar que se tratam de peças de reposição do maquinário e de componentes de máquinas, além de materiais de empilhamento e proteção do produto.

Comentou que a *“atividade fim do estabelecimento autuado é a fabricação de madeira serrada em tábuas (que são transformadas em pisos e assoalhos em outra empresa), e tomando por base a descrição da utilidade de cada material no processo produtivo, feita pelo autuado, ou seja, o funcionamento, a função de cada material no processo industrial, local de utilização das máquinas, vida útil e prazo médio de reposição,”* bem como *“que todos os materiais não estão enquadrados no conceito de produtos intermediários por não integrarem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário a sua produção, eis que, são componentes e peças de reposição do maquinário, e material de expediente de empilhamento e proteção do produto, não são consumidos a cada etapa de produção, inclusive alguns podem ser reutilizados no processo industrial e tem vida útil que varia de acordo com a sua utilização no maquinário”*.

A perfeita identificação dos materiais, bem assim o seu uso no processo de fabricação levou a Junta de Julgamento Fiscal a considerar desnecessária a realização de diligência para essa finalidade, tendo concluído, inicialmente, que *“dentro do conceito de produtos intermediário, é certo que os componentes e peças de reposição do maquinário, e matéria de empilhamento e proteção (SERRA FITA; SERRA CIRCULAR; MULTILÂMINA; DESTOPADEIRA; PASTILHAS; FACAS;), não se conceituam como produtos intermediários, pois não integram o produto final e nem mesmo são essenciais para se obter o produto final, não comportando o creditamento do ICMS destacado em suas Notas Fiscais.”* Destacou a Decisão do Acórdão CJF nº 0555-11/03, como exemplo de jurisprudência administrativa. Concluiu, portanto, no sentido de que *“com exceção dos produtos acima citados, considero que as demais mercadorias não se enquadram no conceito de produtos intermediários como elementos indispensáveis ao produto final e consumidos a cada etapa produtiva, nos termos artigo 93, § 1º, I, “c”, do RICMS/97, visto que realmente tratam-se de PEÇAS DE REPOSIÇÃO E PARTES utilizadas no maquinário, e outros MATERIAS DE EMPILHAMENTO E PROTEÇÃO DO PRODUTO, porquanto os mesmos não contribuem de forma direta na composição do produto final, tornando subsistente em parte este item no valor de R\$ 144.800,79”*.

Outrossim, impende observar que foi proferido Voto Divergente, em primeira instância, quanto aos itens 2 e 3, fundamentado pelo Julgador AF José Bizerra Lima Irmão, no que tange os produtos ora recorridos, da seguinte forma:

*“... ao dizer que os materiais não integram os produtos finais', o fiscal confunde produtos intermediários com matérias-primas ... o que integra o produto final é a matéria-prima pois o material intermediário não integra, necessariamente, o produto final, não se incorpora fisicamente ao produto final. Se o material intermediário 'integrasse' o produto final, conforme parece pretender o fiscal autuante, ele deixaria de ser material intermediário, seria matéria-prima.”*

*(...)*

*“Ora, se, conforme atesta o próprio fiscal, os materiais são consumidos ou usados ao longo do processo produtivo, por que, então, foi glosado o crédito fiscal? Material que é consumido ou usado no processo produtivo é insumo, e é legítimo o crédito fiscal dos insumos industriais”.*

*(...)*

*“No caso da 'lona preta', segundo o fiscal, ela é empregada para acondicionamento das tábuas serradas, logo após a aplicação do metabissulfito de sódio, insistindo em dizer que a referida 'lona preta' não integra o produto final, 'servindo tão somente como facilitador da absorção do produto intermediário (metabissulfito) por parte da madeira serrada' ... com essa descrição, fica mais que claro que a 'lona preta' é um produto intermediário, vinculado que é ao processo industrial, nos estritos termos do § 1º, I, “a”, do art. 93 do RICMS ... Em relação aos 'vários tipos de facas, serras, multilâminas e destopadeiras, ... os mesmos não são 'peças de reposição' nem são 'partes' nem 'peças' de máquinas e aparelhos”*

Exemplificou com a “faca” e comentou a respeito das posições de cada uma delas em relação às máquinas ou aparelhos. Entendeu também que as pastilhas de “stellite”, que são soldadas no topo dos dentes das serras, também são consumidas no processo industrial, no atrito com as fibras de madeira durante a operação de corte.

Fez comentários a respeito da discussão sobre o crédito fiscal de produtos intermediários e reportou-se a Pareceres e comentários sobre os chamados créditos físicos e créditos financeiros, entendendo que os denominados *“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.”* Sobre este assunto, acrescentou que foi emitido na época do ICM, talvez pela imprecisão dos dispositivos que tratavam da matéria o Parecer Normativo nº 1/81, o qual entende derogado, que passaria a orientar a fiscalização e os demais órgãos fazendários acerca do conceito de produto intermediário. Acreditou que após as leis do ICMS *“houve uma mudança substancial nesse aspecto, pois essa lei... 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.”*

Asseverou que é um grande *“equivoco 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. .... 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.”*

Observou *“que exigências do tipo “consumidos direta e imediatamente” ou “exigindo-se sua renovação ao cabo de...” não são feitas na lei.”* Comentou a respeito do princípio da não-cumulatividade, entendendo que *“o direito ao abatimento sai pronto e acabado da Constituição”*. Por outro lado, acrescentou: *“a fixação de critérios não estabelecidos pela lei*

*fere o princípio da segurança jurídica e leva de roldão o princípio da tipicidade cerrada.”*

Reproduziu e analisou a legislação baiana sobre o assunto, ressaltando que *“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.”*

E concluiu, aduzindo que *“os insumos 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.”*

Dentro do prazo legal, apresentou o contribuinte, ora recorrido, Recurso Voluntário, através do qual, após breve histórico, voltou a demonstrar a inserção dos produtos objeto do presente Recurso Extraordinário, relacionando-os ao processo industrial da empresa e, descrevendo-os da seguinte forma:

*“SERRA FITA – Explica que após seu descascamento, as toras sofrem o primeiro desdobro linear através de uma serra-fita de 213 dentes e espessura de lâmina de 3,1 mm, em conjunto com um carro porta-tora e um sistema para giro da tora, produzindo no mínimo 3 e no máximo 8 tábuas em cada tora. Diz que o tempo de uso é de quatro horas, quando é trocada para sofrer trabalho de limpeza, afiação, tensionamento e nivelamento, e que a vida útil é de dois meses. (docs. fls. 1.412 a 1.413)”;*

*SERRA CIRCULAR – Informa que para esquadrejamento das tábuas na serraria é utilizada uma canteadeira que trabalha com três serras circulares que possuem 46 dentes e uma espessura de lâmina de 3,0 mm, e também pastilhas de metal duro soldadas na face de corte dos dentes, e que após operar durante 90 horas são removidas para limpeza, afiamento, tensionamento e nivelamento. A vida útil desse material é de cinco meses. (docs. fls. 1.412 a 1.413)*

*MULTILÂMINA – Material dotado de 10 serras com 34 dentes e espessura de lâmina de 3,5 mm, e pastilhas de metal duro soldadas na face de corte dos dentes, tendo como função a geração de seis tábuas de uma só vez oriunda do miolo das toras de eucalipto. São trocadas a cada 18 horas, têm vida útil de cinco meses.*

*DESTOPADEIRA – São serras de corte a seco, possuindo um grande diâmetro para permitir refrigeração da lâmina, sendo utilizadas para ajuste de comprimento e remoção de defeitos, como rachaduras e desbitolamento das pontas. A vida útil é de 10 meses.*

*PASTILHAS DE STELLITE PARA DENTES DE SERRA – Tratam-se de pastilhas de metal duro que são soldadas no topo dos dentes tanto das serras-fita como das serras circulares. São substituídas a cada 32 horas para as serras-fita e 04 meses para as serras circulares devido ao atrito contra as fibras da madeira durante a operação de corte. Cada pastilha sofre 07 afiações até que a substituição torne-se necessária. (doc. fl. 1.415)*

*FACAS – São utilizados 03 tipos para desbaste e picagem de madeira. 1) facas para o desbastador da serra principal, possuindo dimensões de 44 mm e 228,6 mm e vida útil de dois dias cada face (04 dias no total), e após uso são descartadas; 2) facas para o picador de cavacos: dimensões de 228,6 mm, e têm vida útil de duas semanas cada face (4 semanas no total), já contando a afiação por uma vez e então são descartadas; 3) Facas para plainas acabadora: são utilizadas 300 unidades para os dois cabeçotes. Cada pastilha possui vida útil de três meses e então são removidas e enviadas para terem a superfície de corte substituída ou são descartadas. (doc. fl. 1.417)”*

Comentou novamente a respeito do antigo ICM, transcrevendo, como já havia feito quando da impugnação, a legislação da época Lei e Regulamento e reportou-se ao Parecer Normativo nº 01/81, entendendo que *“a regra pouco se modificou”* quando da instituição do ICMS. Repetiu as colocações que fez sobre o conceito de insumos, contido na Lei nº 4.825/89.

Voltou a ressaltar que, com o advento da LC nº 87/96, o legislador baiano editou a Lei nº 7.014/96, mantendo a premissa de que a entrada de materiais que participam do processo produtivo gera créditos ao estabelecimento, cujas condições para fruição do benefício estão inseridas no artigo 93, I, “b” e no § 1º, “a”, “b”, “c”, II, do RICMS/97, que transcreveu. E repetiu a referência que fez ao voto proferido no Acórdão JJF nº 0193/02/01, da 1ª Junta de Julgamento Fiscal pelo Relator José Bezerra Lima Irmão, sobre o seu entendimento acerca da conjunção alternativa “ou” aposta no final da alínea “b” do inciso I, do art. 93, do RICMS/97, e sobre a conjunção aditiva “e”, aposta no final da alínea “c” do mesmo dispositivo regulamentar.

Repetiu também os argumentos já apresentados no sentido de demonstrar o seu direito ao uso dos créditos fiscais relativos aos materiais objeto da autuação, reafirmando seu entendimento de que geram direito ao crédito as mercadorias ingressadas no estabelecimento que se vinculem ao processo produtivo, ou que sejam nele consumidos, ou que integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável, desde que, em qualquer caso, a saída subsequente seja tributada pelo imposto, mesmo que parcialmente. Disse que não geram direito ao crédito as mercadorias ingressadas no estabelecimento com a finalidade alheia ao processo produtivo, que são tradicionalmente denominadas de bens de uso e consumo, pois esse crédito será assegurado a partir de 01/01/2007, por força da LC 87/96.

Fez menção ao Acórdão CS 0015-21/02, onde foi reconhecido o direito ao creditamento do imposto referente à CONTRA-FACAS (picador de madeira); TELAS; LÂMINAS RASPADORAS; BIGORNA DE CONTRA-FACA, etc., e também ao Acórdão CJF nº 0311-12/02, sobre VIAJANTE DE NYLON; ao Acórdão JJF nº 0670-01, sobre SERRAS FITAS, FACAS, FRESAS, PASTILHAS, INSERTOS; e às Resoluções nº 872/85 e 729/86, referentes a MATERIAIS REFRATÁRIOS.

Comentou a respeito da posição do relator da JJF, após transcrever parte do seu voto: *“nota-se que o ilustre relator se apoderou da vetusta análise sobre o tema, do antigo ICM, vale dizer, anterior à edição do RICMS/97, uma vez que exaustivamente demonstrado, não há mais a necessidade de integração do material ao produto final para que seja assegurado o direito ao crédito fiscal. Basta que esteja vinculado ao processo produtivo, como meio de alcançar o produto industrialmente colimado”*. De outra sorte, acrescentou, a velocidade do eventual consumo do material é desimportante, conforme assinala a própria Câmara Superior do CONSEF.

Disse, ainda, que discordava do entendimento de que os materiais analisados seriam peças de reposição, partes ou meros materiais de empilhamento e proteção do produto e trouxe à colação trechos do voto vencedor onde o tema é abordado.

Aduziu, ainda, que o custo dos materiais é incorporado ao preço final dos produtos industrializados, os quais são tributadas pelo ICMS por ocasião da saída do estabelecimento.

Citou também a jurisprudência no âmbito federal e do TIT de São Paulo, em decisões que reconheceram como legítimo o crédito fiscal relativo a diversos tipos de materiais empregados no processo produtivo de estabelecimentos industriais, ou seja, no sentido de que não deve haver limitação ou restrição para uso do crédito, bastando que fique caracterizado que os insumos e os produtos intermediários sejam consumidos no processo industrial.

O ilustre Procurador, em seu Parecer opinativo, fez uma breve análise jurídica sobre os produtos intermediários passíveis de gerar crédito fiscal, em particular à *“ questão da utilização indevida de créditos relativa à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento ”*. Realizou, de acordo com suas próprias palavras, um *“sobrevôo sobre o regime da não-cumulatividade e, por fim, sobre as características dos produtos intermediários na acepção entalhada na legislação tributária”*. Reproduziu o art. 155, § 2º, inc. I e XII, da Constituição Federal e comentários

doutrinários. Afirmou que o “*princípio da não cumulatividade será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por Lei Complementar*”. Entendeu que “*apesar do imposto incidir sobre o valor total da mercadoria na saída, o contribuinte só recolherá o imposto sobre o valor agregado. Concordou com o Prof. Hugo de Brito Machado no sentido de que o legislador complementar no caso, opera dentro do quadro ou moldura de possibilidades deixadas pelas normas da Constituição. E estando, como está, expressamente autorizado pela norma constitucional a dispor sobre o regime de compensação do imposto, pode validamente optar entre o regime do crédito físico, ou do financeiro assim como pode adotar um regime misto, com características de um e de outro*”. Asseverou que a legislação baiana, de forma expressa, estabeleceu que “*os produtos intermediários passíveis de gerar direito a crédito são somente aqueles consumidos na produção ou que fisicamente integrem o produto final*”. Concluiu que, para que os insumos possibilitem o creditamento, necessitariam dos seguintes requisitos legais: intimidade, imediatismo e integralização, opinando, ao final, pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Através do Acórdão CJF n.º 0122-12/06, da lavra do ilustre Conselheiro Helcônio Almeida, decidiu a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, de forma não unânime, pela procedência parcial das infrações 2 e 3, julgando improcedente a autuação quanto aos materiais SERRA FITA, SERRA CIRCULAR, MULTILÂMINA, DESTOPAIDEIRA, PASTILHAS e FACAS, fazendo-o sob os seguintes fundamentos:

*“Quanto ao Recurso Voluntário devemos de alguma forma retomar a discussão sobre os tais produtos intermediários e suas conseqüências na apropriação ou não do crédito oriundo de suas aquisições o que representa por fim uma reflexão também sobre a não cumulatividade do ICMS.*

*Sempre entendi que esta matéria deve ser entendida inicialmente à luz da própria Constituição Federal. E na Carta Magna não há, ao nosso sentir, nenhuma limitação sobre o respeito, eu diria, quase universal, ao direito do contribuinte de creditar-se de todo o imposto que decorresse de operações tributadas oriundas da Bahia ou de outro Estado. É bem verdade, e aí ousamos divergir do eminente relator do voto discordante, que a expressão não alcança toda a vontade do legislador constituinte. Ora a não-cumulatividade deve ser entendida como resultado e não como causa do sistema de débito e crédito engendrado por esta técnica. É, portanto uma diretriz constitucional que obrigatoriamente deve ser obedecida. Cada qual do seu lado, contribuinte e Estado precisa se posicionar a respeito da matéria. Entendo que cabe sim à Legislação Complementar tratar da matéria, disciplinando-a. Esta disciplina não inclui, porém fixação de prazo e sim formas como esta apropriação deve ser feita. Acredito que este tipo de lei como 'uniformizadora' de leis ordinárias estaduais deve estabelecer como e quando o crédito será devido ou poderá ser utilizado. Dentro desta linha, e para facilitar a continuidade do nosso raciocínio ficamos provisoriamente com aqueles que acham que 'prazo' também tem haver com disciplina, sem deixar, porém de registrar, que quase vinte anos, já é um prazo bastante razoável para que esta disciplina já devesse estar concluída. Pois bem, retomo aqui a discussão que como se caracterizar um produto intermediário. Tenho a convicção que cada caso é um caso. Cada produto para caracterizar-se como intermediário ou não terá que ser analisado dentro de um determinado processo quer seja de produção quer seja de comercialização. E aqui retomo as idéias esposadas pelo lúcido voto do Julgador José Bizerra quando coloca de forma procedente que a discussão sobre crédito físico e financeiro, matéria historicamente muito bem esposada pelo famoso Parecer Normativo nº 1 da lavra do eminente Professor e então Procurador Geral da Fazenda Estadual, Johnson Barbosa Nogueira, já não faz sentido desde 1988 e me arrisco a dizer que esta postura foi ratificada em termos gerais em 1997 com a edição da Lei Complementar nº 86.*

*O que deve importar nesta análise são os parâmetros que devemos observar para concluir sobre a situação de cada produto dentro da realidade de uma empresa e o nosso ponto de partida será o fato de que poderá ser entendido como produtos intermediários todos aqueles*

*que sejam consumidos ou usados ao longo do processo produtivo. E neste ponto volto a concordar, perdoe o trocadilho, com a 'discordância'. Quando o Estado, através logicamente o Sr. Auditor autuante afirma que estes materiais intermediários não integram os produtos finais, realmente confunde produtos intermediários com matérias-primas. Pois como bem colocou aquele julgador, 'o que integra o produto final é a matéria-prima' pois o material intermediário não integra, necessariamente, o produto final, não se incorpora fisicamente ao produto final. Se o material intermediário 'integrasse' o produto final, conforme parece pretender o fiscal autuante, ele deixaria de ser material intermediário, seria matéria-prima."*

Passou a discorrer sobre cada um dos produtos objeto de autuação, decidindo, no que pertine aos itens 2 e 3, pela improcedência da autuação em relação aos seguintes produtos:

*"Entendo que produtos a seguir listados que podem ser agrupados conjuntamente por intervirem no processo industrial de forma semelhante:*

*SERRA FITA – Após seu descascamento, as toras sofrem o primeiro desdobro linear através de uma serra-fita de 213 dentes e espessura de lâmina de 3,1 mm, em conjunto com um carro porta-tora e um sistema para giro da tora, produzindo no mínimo 3 e no máximo 8 tábuas em cada tora. O tempo de uso é de quatro horas, quando é trocada para sofrer trabalho de limpeza, afiação, tensionamento e nivelamento, e que a vida útil é de dois meses. (docs. fls. 1.412 a 1.413)*

*SERRA CIRCULAR – Para esquadreamento das tábuas na serraria é utilizada uma canteadeira que trabalha com três serras circulares que possuem 46 dentes e uma espessura de lâmina de 3,0 mm, e também pastilhas de metal duro soldadas na face de corte dos dentes, e que após operar durante 90 horas são removidas para limpeza, afiamento, tensionamento e nivelamento. A vida útil desse material é de cinco meses. (docs. fls. 1.412 a 1.413)*

*MULTILÂMINA – Material dotado de 10 serras com 34 dentes e espessura de lâmina de 3,5 mm, e pastilhas de metal duro soldadas na face de corte dos dentes, tendo como função a geração de seis tábuas de uma só vez oriunda do miolo das toras de eucalipto. São trocadas a cada 18 horas, têm vida útil de cinco meses.*

*DESTOPADEIRA – São serras de corte a seco, possuindo um grande diâmetro para permitir refrigeração da lâmina, sendo utilizadas para ajuste de comprimento e remoção de defeitos, como rachaduras e desbitolamento das pontas. A vida útil é de 10 meses.*

*PASTILHAS DE STELLITE PARA DENTES DE SERRA – Tratam-se de pastilhas de metal duro que são soldadas no topo dos dentes tanto das serras-fita como das serras circulares. São substituídas a cada 32 horas para as serras-fita e 04 meses para as serras circulares devido ao atrito contra as fibras da madeira durante a operação de corte. Cada pastilha sofre 07 afiações até que a substituição torne-se necessária. (doc. fl. 1.415)*

*FACAS – São utilizados 03 tipos para desbaste e picagem de madeira. 1) facas para o desbastador da serra principal, possuindo dimensões de 44 mm e 228,6 mm e vida útil de dois dias cada face (04 dias no total), e após uso são descartadas; 2) facas para o picador de cavacos: dimensões de 228,6 mm, e têm vida útil de duas semanas cada face (4 semanas no total), já contando a afiação por uma vez e então são descartadas; 3) Facas para plainas acabadora: são utilizadas 300 unidades para os dois cabeçotes. Cada pastilha possui vida útil de três meses e então são removidas e enviadas para terem a superfície de corte substituída ou são descartadas. (doc. fl. 1.417).*

*Em relação a estes produtos volto a concordar com o Julgador discordante no sentido de que os mesmos não são 'peças de reposição' nem são 'partes' nem 'peças' de máquinas e aparelhos pois todos eles são consumidos no processo industrial, no atrito com as fibras de madeira durante as diversas operações de corte e sem estes materiais seria impossível surgir o produto final. Somos, portanto pelo provimento do Recurso Voluntário no que diz respeito a estes itens".*

(...)

*“Em relação ao item 3 'diferença de alíquota' o raciocínio é mesmo do item anterior, ou seja, aqueles produtos que foram considerados como intermediários estão obrigados ao pagamento de tais diferenças.”*

O ilustre Conselheiro Álvaro Barreto Vieira proferiu Voto Divergente acerca da matéria, lastreado nos seguintes argumentos:

*“Quanto aos produtos SERRA FITA, SERRA CIRCULAR, MULTILÂMINA, DESTOPADEIRA, PASTILHA DE STELLITE PARA DENTES DE SERRA e FACAS, considero correto o voto vencedor exarado na Decisão recorrida, haja vista que esses citados produtos também são classificados como bens ferramentais, peças de reposição e partes de equipamentos, não ensejando direito à utilização de crédito fiscal referente ao imposto pago na aquisição.*

*Acompanho o voto do ilustre relator quanto aos demais produtos arrolados nas infrações em tela, isso é, nas infrações 2 e 3.”*

A ilustre representante da PGE/PROFIS, Dr.<sup>a</sup> Maria Dulce Baleeiro Costa, interpõe Recurso Extraordinário contra a referida Decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, que julgou improcedentes as infrações 2 e 3, no que se refere aos seguintes produtos: SERRA FITA, SERRA CIRCULAR, MULTILÂMINA, DESTOPADEIRA, PASTILHA DE STELLITE PARA DENTES DE SERRA e FACAS.

Afirma, quanto ao Direito, que a matéria ora analisada já foi por demais debatida por este Egrégio CONSEF e este tem mantido entendimento no sentido de não permitir o crédito fiscal em relação a tais produtos, conforme ementas de alguns Acórdãos que transcreve, a saber: CS Nº 0121-21/02, CJF Nº 0422/01, CJF Nº 0082-11/02 e CJF Nº 0259-11/04. Entende que, considerando a divergência entre as decisões ora indicadas e a proferida nos autos em tela, a Decisão ora recorrida contraria o entendimento reiterado do CONSEF.

No que se refere ao cabimento do Recurso Extraordinário, salienta que tal espécie recursal pode ser proposta pelo representante da Procuradoria da Fazenda Estadual, quando, no entendimento deste, a Decisão *“contrariar a legislação, as provas dos autos ou o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF.”* (art. 169, II, c do RPAF/99- grifos não originais). Assinala que o prazo para interposição do Recurso Extraordinário é de 10 dias, *“contado da data da publicação da Decisão.”* (art. 172 do RPAF/99). Assim, prossegue, considerando que a Decisão foi publicada no site da SEFAZ no dia 06/04/2006, o Recurso Extraordinário é tempestivo. Acrescenta que, quanto ao seu fundamento, restou demonstrado que a Decisão recorrida contrariou o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF.

Ao final, pugnou pela modificação da Decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, a fim de que *“seja restabelecida a autuação”*.

Intimado manifestar acerca do Recurso Extraordinário interposto, apresentou o contribuinte as suas contra-razões às fls. 1650/1674, através das quais se insurge contra o pleito formulado pela Douta PGE/PROFIS, reiterando os argumentos pelo mesmo expendido em suas peças processuais já acostadas aos autos e acima relatados. Ao final, requer seja negado provimento ao apelo extraordinário apresentado pela Douta PGE/PROFIS, pugnando pela manutenção da Decisão recorrida em todos os seus termos.

## VOTO

*Ab initio*, insta-nos analisar o cabimento, ou não, do Recurso Extraordinário na hipótese vertente.

No que pertine à matéria ora debatida, estatui o art. 169, II, “c”, do RPAF, que o Recurso Extraordinário pode ser interposto por representante da Procuradoria da Fazenda Estadual, quando, no entendimento deste, a Decisão *“contrariar a legislação, as provas dos autos ou o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF.”*



Justifica a insigne representante da PGE/PROFIS que teria a Decisão recorrida violado o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF, transcrevendo, para tanto, os Acórdãos CS Nº 0121-21/02, CJF Nº 0422/01, CJF Nº 0082-11/02 e CJF Nº 0259-11/04, nos quais se firmou o entendimento quanto à não possibilidade de utilização do crédito fiscal em relação a tais produtos.

Entendemos que cabível se apresenta a peça recursal apresentada.

Isso porque, sem adentrar no *meritum causae* da presente autuação, é flagrante a controvérsia da matéria ora discutida neste CONSEF, concernente à possibilidade de utilização, ou não, do crédito fiscal em relação aos mencionados produtos, convindo ressaltar que ocorreu divergência de entendimentos nas duas instâncias administrativas.

No que concerne à tempestividade do Recurso Extraordinário, verificamos que o mesmo fora apresentado dentro do prazo regulamentar de 10 (dez) dias, à luz do quanto albergado no art. 172, do RPAF/99.

Conhecido e admitido o presente Recurso Extraordinário, cura-nos ingressar na seara de apreciação do mérito da *vexata quaestio*.

Cinge-se a insurgência recursal, quanto a infração 2, à impossibilidade de concessão do crédito fiscal para os produtos SERRA FITA, SERRA CIRCULAR, MULTILÂMINA, DESTOPADEIRA, PASTILHA DE STELLITE PARA DENTES DE SERRA e FACAS, todos englobados nas infrações 2 e 3, em relação aos quais a 2.ª Câmara de Julgamento Fiscal, através de Decisão não unânime no particular, julgou improcedente a autuação.

Ressaltamos que participamos do julgamento proferido em segunda instância, tendo acompanhado, naquela oportunidade, o Relator Cons. Helcônio Almeida, no sentido de afastar do Auto de Infração os valores atinentes aos citados produtos.

Mantemos o nosso posicionamento.

Comungamos com o entendimento daquele i. Julgador, bem assim daquele prolator do Voto Divergente/Vencido em primeira instância, Cons. José Bizerra Lima Irmão, no sentido de que “*cada caso é um caso*”, devendo ser analisado cada produto, a fim de caracterizá-lo, ou não, como intermediário, de acordo com o processo ao qual está vinculado, quer seja de produção quer seja de comercialização.

Quando o Estado, através do autuante, assevera que os materiais intermediários não integram os produtos finais, acaba por confundir “produtos intermediários” com “matérias-primas”, notadamente porque “*o que integra o produto final é a matéria-prima*”, visto que o produto intermediário “*não integra, necessariamente, o produto final*”, não se incorporando, pois, fisicamente ao produto final. Ora, se o material intermediário efetivasse integrasse o produto final, conforme pretende a autuação, no particular, ele deixaria de ser material intermediário, passando a se caracterizar como matéria-prima.

É o que sói ocorrer no caso vertente, de acordo com a descrição e funcionalidade de cada uma dos produtos, senão, vejamos:

- a) com relação à SERRA FITA, restou demonstrado que “*as toras sofrem o primeiro desdobro linear através de uma serra-fita de 213 dentes e espessura de lâmina de 3,1 mm, em conjunto com um carro porta-tora e um sistema para giro da tora, produzindo no mínimo 3 e no máximo 8 tábuas em cada tora. O tempo de uso é de quatro horas, quando é trocada para sofrer trabalho de limpeza, afiação, tensionamento e nivelamento, e que a vida útil é de dois meses*”. (docs. fls. 1.412 a 1.413);
- b) de referência à SERRA CIRCULAR, de acordo com a sua descrição, “*Para esquadreamento das tábuas na serraria é utilizada uma canteadeira que trabalha com três serras circulares que possuem 46 dentes e uma espessura de lâmina de 3,0 mm, e também pastilhas de metal duro*

*soldadas na face de corte dos dentes, e que após operar durante 90 horas são removidas para limpeza, afiamento, tensionamento e nivelamento. A vida útil desse material é de cinco meses”. (docs. fls. 1.412 a 1.413);*

- c) no que pertine ao produto MULTILÂMINA, ficou comprovado que se trata de *“Material dotado de 10 serras com 34 dentes e espessura de lâmina de 3,5 mm, e plastilhas de metal duro soldadas na face de corte dos dentes, tendo como função a geração de seis tábuas de uma só vez oriunda do miolo das toras de eucalipto. São trocadas a cada 18 horas, têm vida útil de cinco meses”;*
- d) *pari passu*, quanto ao material DESTOPADEIRA, o mesmo é uma serra de corte a seco, *“possuindo um grande diâmetro para permitir refrigeração da lâmina, sendo utilizadas para ajuste de comprimento e remoção de defeitos, como rachaduras e desbitolamento das pontas. A vida útil é de 10 meses”;*
- e) no que concerne às PASTILHAS DE STELLITE PARA DENTES DE SERRA, constituem-se as mesmas em *“pastilhas de metal duro que são soldadas no topo dos dentes tanto das serras-fita como das serras circulares. São substituídas a cada 32 horas para as serras-fita e 04 meses para as serras circulares devido ao atrito contra as fibras da madeira durante a operação de corte. Cada pastilha sofre 07 afiações até que a substituição torne-se necessária. (doc. fl. 1.415)”;*
- f) por fim, no que diz respeito às facas, ficou comprovado que *“São utilizados 03 tipos para desbaste e picagem de madeira. 1) facas para o desbastador da serra principal, possuindo dimensões de 44 mm e 228,6 mm e vida útil de dois dias cada face (04 dias no total), e após uso são descartadas; 2) facas para o picador de cavacos: dimensões de 228,6 mm, e têm vida útil de duas semanas cada face (4 semanas no total), já contando a afiação por uma vez e então são descartadas; 3) Facas para plainas acabadora: são utilizadas 300 unidades para os dois cabeçotes. Cada pastilha possui vida útil de três meses e então são removidas e enviadas para terem a superfície de corte substituída ou são descartadas (doc. fl. 1.417)”.*

Entendemos que os aludidos produtos não podem ser considerados, à luz da legislação vigente, como *“peças de reposição”* ou *“partes”*, muito menos *“peças”* de máquinas e aparelhos, posto que todos eles são integralmente consumidos no processo industrial, após o atrito com as fibras de madeira durante as diversas operações de corte, fazendo-se mister ressaltar que sem os mencionados produtos, consoante a Decisão de segundo grau, *“seria impossível surgir o produto final”*.

Outrossim, no que se refere à infração 3, que abrange o diferencial de alíquota, havemos de aplicar idêntico entendimento daquele apresentado no item anterior.

Isso porque somente os produtos que efetivamente não foram considerados como intermediários é que estão obrigados ao pagamento de tais diferenças, a título de imposto.

*Ex positis*, em face de tudo quanto acima exposto, votamos no sentido de CONHECER e admitir o Recurso Extraordinário interposto, NEGANDO-LHE PROVIMENTO quanto ao mérito para manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Respeitosamente, mais uma vez manifesto a minha discordância quanto à classificação dos produtos SERRA FITA, SERRA CIRCULAR, MULTILÂMINA, DESTOPADEIRA, PASTILHA DE STELLITE PARA DENTES DE SERRA e FACAS como se fossem insumos empregados no processo produtivo do estabelecimento do recorrido.

Concordo com o ilustre relator quando ele afirma que a classificação de um determinado produto deve ser feita caso a caso, conforme a utilização que lhe é dada no processo fabril de cada empresa. Neste meu voto, parto da utilização descrita pelo ilustre conselheiro relator, porém

chego à conclusão que, quanto aos produtos em tela, a legislação veda a apropriação do crédito fiscal de ICMS, bem como prevê o pagamento do ICMS referente à diferença de alíquotas.

Os produtos em questão não podem ser classificados como insumos, pois são partes e peças de bens do ativo imobilizado da empresa, não se consomem de uma só vez no processo produtivo e não integram o produto final do estabelecimento. Esse tem sido o entendimento deste CONSEF, conforme a farta jurisprudência administrativa citada pela ilustre representante da PGE/PROFIS no Recurso Extraordinário interposto.

Comungando com o abalizado voto vencedor proferido em primeira instância, não há como se considerar que as serras, as multilâminas, as pastilhas para dentes de serras e as facas entrem, de forma direta, na formação do produto final do estabelecimento do recorrido. Essas serras, multilâminas, pastilhas e facas fazem parte de bens do ativo imobilizado da empresa – tais como “carro porta-tora”, “canteadeira”, “plainas acabadoras”, etc. – e, portanto, são classificadas como peças de reposição, partes e peças.

Os produtos em tela, por serem peças de reposição, partes e peças de bens do ativo imobilizado, não ensejam o direito à apropriação do crédito fiscal de ICMS, bem como é devido o pagamento do ICMS referente à diferença de alíquota. Dessa forma, considero que o presente Recurso Extraordinário deve ser provido, para que seja modificada a decisão recorrida e, em consequência, seja restabelecida a decisão da primeira instância.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO do Recurso Extraordinário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Extraordinário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **146548.0601/05-0**, lavrado contra **ARACRUZ PRODUTOS DE MADEIRA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$143.517,37**, sendo R\$2.045,11, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, mais R\$141.472,26, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, “f” e VII, “a”, da citada lei, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já pagos.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho, Oswaldo Ignácio Amador, Valnei Sousa Freire, Fábio de Andrade Moura, Helcônio de Souza Almeida, Fauze Midlej e Márcio Medeiros Bastos.

VOTO VENCIDO/DISCORDANTE – Conselheiros (as): Tolstoi Seara Nolasco, Álvaro Barreto Vieira, Fernando Antonio Brito de Araújo, José Hilton de Souza Cruz e Denise Mara Andrade Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2007.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO DISCORDANTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS