

A. I. Nº - 146548.1202/06-0
AUTUADO - ARACRUZ PRODUTOS DE MADEIRA S/A
AUTUANTE - HAMILTON DE OLIVEIRA DOS REIS
ORIGEM - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 18. 06.2007

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0152-04/07

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de 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. **b)** DOCUMENTO FISCAL FALSO OU INIDÔNEO. Não ficou comprovado nos autos a irregularidade dos documentos fiscais. Infração insubstancial. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Trata-se de parte dos mesmos materiais de que cuida o item anterior. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 28/12/2006, para exigência de ICMS no valor de R\$ 230.787,29, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no total de R\$ 71.302,09, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.
2. Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$ 45.722,19, no período de janeiro a dezembro de 2005, 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.
3. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 113.763,01, referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos.

O autuado, representado por advogados legalmente constituídos, apresenta defesa às fls. 159/195, inicialmente esclarecendo que o Auto de Infração em lide, ao menos em relação às infrações 01 e 02 é uma reedição do AI nº 146548.0601/05-0, lavrado pelo mesmo autuante no ano de 2005 pelos idênticos fundamentos agora reapresentados. Aduz que naquela oportunidade, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por meio do acórdão CJF nº 0122-12/06 julgou improcedente as infrações em análise, considerando incorreta e ilegal a glosa dos créditos fiscais apropriados.

Quanto à infração 03, salienta que as supostas falhas apontadas no documento fiscal somente poderiam ser imputadas aos fornecedores das mercadorias não havendo como penalizá-lo com a glosa dos créditos.

Em relação às infrações 01 e 02, visando demonstrar que os materiais que serviram de base à autuação participam de forma direta e efetiva no processo produtivo do estabelecimento, e estão vinculados ao processo industrial, foi feita uma descrição da utilidade de cada material, quais sejam em síntese.

CORRENTES DE TRANSPORTE – Esclarece que este material trata-se de correntes de transporte em aço carbono que são utilizadas para movimentação de toras de eucalipto no pátio da empresa (correntes tipo H110, H120 e H124), e no interior da serraria, (correntes tipo H78-off-set, camel back, roof top, H81X, H81XH e H81XXH). Informou que tais correntes sofrem desgaste por esforço de tração, pelo ataque de enzimas e substratos desprendidos das toras e tábuas transportadas, e por atrito com areia e partes móveis.

LONA PRETA – É utilizada para envolver os pacotes de tábuas produzidas e evitar a incidência da luz do sol, para plena absorção da solução à base de água e de sal que é aplicada em todas as tábuas por um processo de difusão para que as células sejam preenchidas e o processo seja bloqueado quimicamente, e ainda para evitar volatilização e dispersão da solução. Diz que os pacotes embalados ficam dispostos no pátio ao ar livre por um período de 15 dias, para tábuas de 25mm de espessura, e 30 dias, para tábuas de 50 mm de espessura, e que concluído o processo de selagem por termo-contração, todo o plástico preto utilizado é descartado após a abertura dos pacotes.

SERRA FITA – Explica que após seu descascamento, as toras sofrem o primeiro desdobra 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.

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.

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.

ANCHORSEA/SELADOR – Explica que são denominações do mesmo produto. Trata-se de impermeabilizante, aplicado no topo de todas as tábuas secas em estufa, com o objetivo de evitar a absorção da umidade ambiental, preservando o grau de secagem de 8% obtido nas estufas.

Argumenta que todos os materiais descritos participam de forma direta e efetiva do processo produtivo da empresa, razão pela qual não se pode qualificá-los como bens de uso e consumo como pretende o autuante.

Prosseguindo, o autuado fez um histórico da legislação sobre o direito à utilização do crédito fiscal do ICMS, invocando o art. 32, II, e art. 34, I, da Lei nº 3.956/81, artigo 79, II, e 82, II, do RICMS/97.

Destaca que a PROFI interpretando tais disposições legais, emitiu o Parecer Normativo nº 01/81, onde, no item 08, foi definido o conceito de “matéria-prima” e de “material de embalagem”, salientando que no referido parecer foi enfatizado que os bens de uso ou consumo constituem aqueles materiais que “não são aplicados no processo produtivo”, concluindo que os materiais

auxiliares ou intermediários que sejam aplicados no processo produtivo geram direito ao crédito do ICMS.

Diz que tanto a Lei nº 4825/89 que criou o ICMS, quanto o seu RICMS/89, mantiveram em suas linhas básicas, o direito de crédito do imposto relativo à aquisição de materiais necessários ao processo produtivo de uma indústria, sendo definido como insumos as matérias-primas, os materiais secundários e demais bens intermediários utilizados durante o processo de industrialização de um determinado período.

Ressalta 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.

Fez referência 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” apostada no final da alínea “b” do inciso I, do art. 93, do RICMS/97, e sobre a conjunção aditiva “e”, apostada no final da alínea “c” do mesmo dispositivo regulamentar.

Com o objetivo de mostrar o seu direito ao uso dos créditos fiscais relativos aos materiais objeto da autuação, expressou o seu entendimento de que geram direito ao crédito as mercadorias ingressadas no estabelecimento que se vinculem ao processo produtivo, ou que seja nela consumidas, 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.

Com esse argumento, sustenta que todos os materiais glosados estão vinculados e se consomem no processo produtivo, pois participam de forma direta e imediata neste processo, tudo conforme a descrição da cada utilidade anteriormente especificada.

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

Destacou que os materiais como os solventes, são consumidos imediatamente no processo produtivo, exigindo muitas vezes a utilização de dezenas de litros dentro de um mesmo turno de produção.

Além disso, aduz 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.

Quanto à infração 03, Assevera que o crédito fiscal é derivado da entrada de insumos no estabelecimento, validamente registrada em sua contabilidade. Explica que a unidade de medida da compra de toras é o metro cúbico. Ao adquirir as toras de madeira, é emitida pelo fornecedor uma nota fiscal de venda, cujo volume de metros cúbicos é estimado, nota essa que acompanha a mercadoria até o descarregamento. O volume real da carga, no entanto, somente será apurado após a pesagem das toras pela defensora, e mediante a aplicação do fator de conversão de toneladas para metros cúbicos.

Ressalta que esse fator é previamente definido por amostragem de algumas toras, que são pesadas e medidas. O fator varia principalmente em função da idade e da espécie vegetal das toras. Diferentes áreas de plantio podem ter diferentes fatores de conversão, daí a necessidade de constante atualização. A diferença entre o volume estimado da nota fiscal e o volume real apurado representa o complemento a ser faturado e para que não se tenha que emitir um

faturamento complementar a cada nota recebida, adota-se o procedimento mais lógico de apurar o complemento devido sobre todas as entregas do mês.

Afirma que após os cálculos descritos e de posse do valor a ser complementado, autoriza o fornecedor, no mês subsequente à venda, a emitir uma nota complementar para cobrar o equivalente à diferença entre o valor estimado e o volume real apurado, conforme art. 201, § 2º do RICMS/BA.

Explica que as normas prescritas no artigo anteriormente citado são dirigidas ao emitente da nota fiscal complementar e não ao seu receptor. Aduz que o autuante inverteu completamente a lógica dos fatos, pois, ainda que o auditor colocasse em cheque a lisura das operações, haveria inúmeros meios de se averiguar a aquisição das mercadorias no montante registrado.

Por último, informa que está tentando contatar os fornecedores em questão para que envie cópia do livro registro de saídas, encerrando a querela quanto a esta infração e se compromete, na medida do possível, juntar cópia dos livros de saídas dos fornecedores. Requer diligência neste sentido.

Ao final, requer a improcedência do Auto de Infração.

O autuante em sua informação fiscal à fl. 314, destaca que a legislação determina que facas, contra-facas, serras e correntes sejam enquadradas como ferramentas de uso contínuo nas serrarias, consequentemente, não poderiam ser enquadrados como produtos intermediários. A lona preta é utilizada, na serraria, para enrolar tábuas, numa das etapas de preparação de secagem das madeiras, sendo posteriormente descartada, não integrando o produto final, caracterizando-se aí, como material de uso e consumo.

Quanto à infração 03, diz que a defesa não provou a legitimidade das operações, bastava trazer os comprovantes da contabilização dos pagamentos efetuados aos remetentes e ao ser intimado para a apresentação da escrita contábil o contribuinte apresentou diversas desculpas para não fazê-lo. Diz que a escrita fiscal apresentava as notas complementares com falta de indicações fundamentais para caracterizar a idoneidade das operações.

Ao final, solicita a manutenção da autuação.

VOTO

A presente autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS, e diferença de alíquotas referente a aquisições interestaduais, de materiais considerados como de uso e consumo do estabelecimento, bem como o uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a documento fiscal falso ou inidôneo.

Inicialmente, nego o pedido de diligência suscitada pela defesa, pois, estão identificados nos autos a utilização dos materiais no processo de industrialização, inclusive acompanhados de fotografias, sendo os elementos constantes nos autos suficientes para a formação de meu convencimento de julgador, ao teor do disposto no art. 147, I “a”, II, “b” do RPAF/99.

Farei aqui uma análise conjunta, em relação às infrações 01 e 02, tendo em vista que o autuado procedeu dessa forma e as mesmas estão correlacionadas, haja vista que se trata dos mesmos materiais autuados.

Na análise dos referidos demonstrativos constato que as notas fiscais que serviram de base à autuação as mercadorias se referem à aquisição dos seguintes produtos: correntes de transporte; fita dentada; pastilha de stellite; serra fita; lona preta; facas; anchorseal (selador); pneus, sendo consideradas pelo autuante como material de uso e consumo, não ensejando o direito a utilização dos créditos fiscais do ICMS, e sujeitos ao pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais.

O autuado, por seu turno, argumenta que é devida a apropriação dos créditos fiscais nas aquisições dos referidos materiais, pois os mesmos se enquadram no conceito de produtos intermediários, uma vez que os mesmos são empregados na sua atividade industrial e participam de forma direta e efetiva no processo produtivo do estabelecimento.

O artigo 93, inciso V, alínea “b”, do RICMS/BA, prevê que somente constitui crédito fiscal do estabelecimento, o valor do imposto por ocasião da entrada da mercadoria no estabelecimento, de bens ou materiais destinados, a partir de 01/01/2011, ao uso ou consumo, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a industrialização, por não integrarem o produto final como elemento indispensável ou necessário à sua produção. Portanto, somente existe previsão para crédito fiscal de materiais de uso e consumo a partir de 01/01/2011.

Ainda de acordo com o artigo 93, § 1º, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, *in verbis*: 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 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.

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

Resta saber, no presente caso, se as mercadorias autuadas são consideradas produtos intermediários ou materiais de uso e consumo, à luz da legislação em vigor. Dessa forma, farei o breve resumo do meu entendimento a respeito do que seja produto intermediário, material de uso e consumo e partes e peças de reposição:

Produtos intermediários são certos bens que são consumidos pelas empresas em sua atividade-fim, porém, não são nem matérias-primas nem materiais de consumo. São denominados de produtos “intermediários” justamente pela circunstância de se situarem nessa faixa de transição, no “meio”, entre os conceitos de matéria-prima e de material de consumo.

Materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Produtos consumidos diretamente no processo industrial não constituem “materiais de consumo”, são insumos industriais. Os insumos são gênero, do qual são espécies as matérias-primas e os produtos intermediários, nestes incluídos os catalisadores, os materiais de embalagem e outros materiais secundários empregados na produção de novas utilidades.

Partes e peças de reposição são componentes de equipamentos que se desgastam ao longo do processo produtivo e têm de ser repostos de tempos em tempos para garantir o perfeito funcionamento dos equipamentos. Esta categoria também é citada nominalmente no parecer PGE/PROFIS nº 01/81, item 12 – “Em conclusão não podem ser considerados produtos intermediários as máquinas, ferramentas, equipamentos e suas partes ou peças de reposição...”.

Após verificar a descrição detalhada de cada produto e das fotografias trazidas pelo autuado na presente lide e considerando que a atividade fim estabelecimento autuado é a fabricação de madeira serrada em tábuas (que são transformadas em pisos e assoalhos em outra empresa) cheguei à conclusão de que o produto lona preta é produto intermediário pois, trata-se de um material indispensável na preservação do Produto final, contra o escurecimento das peças

impactando no aspecto estético da peça produzida. Neste caso está dispensado da exigência do imposto decorrente da diferença de alíquotas a que se refere o art. 1º, § 2º do RICMS/BA.

Outrossim, em recente decisão, a 2ª Câmara de Julgamento fiscal, através do acórdão CJF nº 0122-12/06 concluiu por unanimidade em relação a este produto, prover o recurso voluntário do mesmo contribuinte e referente à mesma mercadoria autuada.

Quanto ao produto anchorseal (selador), há evidências que o uso deste produto, se esgota de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o seu completo exaurimento, na linha de produção, haja vista que a sua função está intimamente ligada ao produto final, portanto, entendo que o mesmo deve ser considerado como produto intermediário.

Quanto aos produtos: facas; serra fita; fita dentada e pastilha de stellite, entendo que são produtos classificados como bens ferramentais, peças de reposição e parte de equipamentos e de acordo com o parecer PGE/PROFIS nº 01/81, não podem ser considerados como produtos intermediários, mas de uso e consumo do estabelecimento, sendo assim, não ensejam o direito ao crédito fiscal e na aquisição interestadual destes produtos sujeita o contribuinte ao pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Em relação à mercadoria corrente de transporte, concordo com o entendimento da 2ª CJF, no Acórdão nº 0122-12/06, que definiu o produto como bem do ativo imobilizado e não produto intermediário, e neste caso, é devida a cobrança da diferença de alíquotas e a apropriação dos créditos fiscais deveria ter sido feito dentro da disciplina destinada a tais bens.

Assim, entendo que deve ser mantida a autuação referente às notas fiscais de aquisição de correntes de transporte, bem como as notas fiscais relativa a pneus, uma vez que considero tal produto como material de uso e consumo, não tendo nenhuma vinculação direta com o processo de produção da empresa, inclusive, tal produto não foi sequer questionado pelo autuado, devendo ser considerado o silêncio como um reconhecimento tácito de que o referido produto se trata de material de uso e consumo.

Do exposto, concluo que a infração 01 restou parcialmente caracterizada no valor de R\$ 44.862,15, enquanto que a infração 02 também é parcialmente procedente, no valor de R\$ 21.756,43, conforme demonstrativo abaixo:

	INFRAÇÃO 1 -	CRÉDITO INDEVIDO	VR. DEVIDO		INFRAÇÃO 2 .	DIF. ALIQ	VR. DEVIDO
mês	VR. LANÇADO	(-) lonas pretas/anchorseal	R\$	mês	VR. LANÇADO	(-) lonas pretas/anchorseal	R\$
jan/05	623,13	-	623,13	jan/05	623,13	-	623,13
fev/05	3.259,16	1.728,00	1.531,16	fev/05	1.728,00	1.728,00	-
mar/05	16.876,22	2.357,23	14.518,99	mar/05	10.365,98	2.357,23	8.008,75
abr/05	3.366,46	1.728,00	1.638,46	abr/05	3.366,46	1.728,00	1.638,46
mai/05	10.766,84	5.184,00	5.582,84	mai/05	6.673,41	5.184,00	1.489,41
jun/05	6.431,47	1.093,80	5.337,67	jun/05	5.632,30	1.093,80	4.538,50
jul/05	10.205,56	4.596,61	5.608,95	jul/05	5.429,36	4.596,61	832,75
ago/05	1.928,56	-	1.928,56	ago/05	351,27	-	351,27
set/05	3.766,36	2.484,00	1.282,36	set/05	3.766,36	2.484,00	1.282,36
out/05	4.207,62	2.787,72	1.419,90	out/05	2.787,72	2.787,72	-
nov/05	2.089,50	-	2.089,50	nov/05	2.089,50	-	2.089,50
dez/05	7.781,21	4.480,58	3.300,63	dez/05	2.908,70	2.006,40	902,30
TOTAL	71.302,09	26.439,94	44.862,15	TOTAL	45.722,19	23.965,76	21.756,43

Quanto à infração 03, que o autuante glosa os créditos fiscais referentes às notas fiscais complementares, classificando-as de falsas ou inidôneas, o autuado argumenta que ao adquirir as toras de madeira, é emitida pelo fornecedor uma nota fiscal de venda, cujo volume de metros cúbicos é estimado, sendo que, o volume real da carga, somente será apurado após a pesagem das toras pela autuada. A diferença entre o volume estimado da nota fiscal e o volume real apurado representa o complemento a ser faturado e para que não se tenha que emitir um

faturamento complementar a cada nota recebida, adota-se o procedimento mais lógico de apurar o complemento devido sobre todas as entregas do mês.

O Art. 201, inciso IV do RICMS/BA prevê a possibilidade de emissão da nota fiscal complementar na regularização em virtude de diferença de preço em operação ou prestação, ou na quantidade, volume ou peso de mercadoria, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário, enquanto que o § 2º do mesmo dispositivo legal define o procedimento a ser adotado pelos emitentes destas notas fiscais complementares.

Após analisar os documentos acostados aos autos, entendo que o argumento defensivo deve ser acolhido, tendo em vista que as normas prescritas no artigo anteriormente citado são dirigidas ao emitente da nota fiscal complementar e não ao destinatário dos produtos adquiridos. Observei ainda que consta nas notas fiscais anexas, às fls. 231 a 310, a observação de que são notas fiscais complementares, referindo-se ao período da regularização e foram emitidas por empresas fornecedoras de matéria prima para o estabelecimento autuado.

Assim, considerando que não consta nos autos qualquer prova de que as notas fiscais autuadas são falsas ou inidôneas, bem como a atividade econômica do impugnante requer a necessidade da emissão de nota fiscal complementar em virtude de diferenças de quantidades na aquisição das matérias primas, entendo que a infração 03 é insubstancial.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração no valor de R\$ 66.618,58, devendo ser homologado os valores já pagos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 146548.1202/06-0, lavrado contra **ARACRUZ PRODUTOS DE MADEIRA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$66.618,58**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “f”, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já pagos.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de maio de 2007.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - PRESIDENTE

MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA