

A. I. Nº - 233055.1201/06-3
AUTUADO - SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S.A.
AUTUANTES - SÉRGIO TERUYUKI TAIRA e JOSÉ LUIZ OLIVEIRA MACEDO
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 13.07.2007

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0202-02/07

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Tomando por base a jurisprudência do CONSEF mais recente foi mantido o lançamento por se tratar os citados materiais de peças de reposição do maquinário. **b)** FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO. INSUMOS E BENS DO ATIVO IMOBILIZADO EMPREGADOS NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS CUJAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS SUBSEQÜENTES OCORREM COM NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. GLOSADO O CRÉDITO SEGUNDO CRITÉRIO DE PROPORCIONALIDADE. Questionado o método adotado no cálculo do estorno. Comprovado pelo contribuinte autuado que não havia sido considerado no levantamento fiscal recolhimento efetuado em decorrência de anistia fiscal. Reduzido o débito. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É devido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente a mercadorias para uso e consumo do estabelecimento. Tratando-se dos mesmos materiais de que cuida o item **1.a**, foi mantido o lançamento pelas razões acima. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 14/12/2006, e reclama o valor de R\$267.133,59, sob acusação de cometimento das seguintes infrações:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$159.784,36, relativo a aquisição de serviço de comunicação em proporção superior às saídas ou prestações destinadas ao exterior, no período de janeiro a dezembro de 2004, conforme demonstrativos e documentos às fls.09 a 28
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$73.416,20, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no período de janeiro a dezembro de 2004, conforme demonstrativo e documentos às fls.29 a 70.
3. Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$33.933,03, 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 a dezembro de 2004, conforme demonstrativo e documentos às fls.29 a 70.

O sujeito passivo representado por procurador legalmente constituído, em sua defesa às fls.77 a 131, impugnou o lançamento consubstanciado no auto de infração com base nos seguintes fundamentos de fato e de direito.

Argüiu a insubsistência das infrações 02 e 03, tomando por base o julgamento do AI nº 233055.0901/04-5, em que foi proferido o Acórdão JJF nº 0361-02/05, cujo acórdão, pela improcedência, foram transcritas as conclusões do Relator do processo na parte relativa aos itens 1 e 2, que tratam de crédito indevido e diferença de alíquota dos materiais facas e contra-facas, destacando que dito julgamento acolheu a tese de que em virtude da matéria já ter sido decidida no Processo nº 269194.0004/99-5, julgado improcedente pela Câmara Superior, com decisão definitiva de mérito no sentido de que não poderia ser mais discutida em instância inferior, sob pena de se ofender a coisa julgada que se constituiu em jurisprudência uniforme.

Analisando o julgamento do Processo nº 269194.0004/99-5, o defendente destacou o parecer da [Profaz] prolatado pela Dra. Sylvia Amoedo no Recurso de Revista no sentido de mostrar que houve decisão definitiva de mérito transitada em julgado em fase de revista, e que houve uniformização da jurisprudência sobre a questão, ou seja, de que os citados produtos foram considerados como insumos denominados de produtos intermediários do processo produtivo, dando direito ao crédito para sua aquisição e transporte, descabendo o pagamento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais, sendo decidido no Acórdão CS nº 0015-21/02, a extinção definitiva do citado processo.

Salienta que no plano das relações tributárias continuativas, não faz sentido esta nova autuação, diante da jurisprudência que foi uniformizada em fase de Recurso de Revista apreciado pela Câmara Superior, impondo a sua improcedência. Diz que os bens são os mesmos e continuam sendo aplicados no processo produtivo da mesma forma como se demonstrou naquela demanda, e o arcabouço jurídico permanece idêntico.

Prosseguindo, no tocante a matéria de fato e de direito, o patrono do autuado discorre acerca do princípio geral da não-cumulatividade. Demonstra seu conhecimento de que esse princípio técnico-fiscal, se exterioriza pela compensação em conta corrente. Invoca o princípio constitucional da não-cumulatividade previsto no art.155, § 2º da CF/88, e argumenta que as limitações impostas pelos regulamentos ao aproveitamento de créditos de ICMS, são contrárias ao mandamento constitucional e a LC 87/96 alterada pela Lei 102/00, afirmando que não existe na Constituição ou na legislação complementar regra alguma que justifique a admissão de créditos pelo critério da absorção física, tendo transcrito os artigos 19 e 20 da LC 87/96. Sobre esta questão transcreveu comentários de Roque Antonio Carrazza e de Clélio Chiesa.

Por conta disso, aduz que as restrições impostas ao exercício do direito de crédito pela legislação infraconstitucional (RICMS/Ba), são nulas e inválidas por colidirem diretamente com o texto constitucional, não servindo, na sua visão, para a exigência fiscal.

Diz que vem sendo entendido pelas autoridades fiscais que os “produtos intermediários são aqueles que participam diretamente do processo de industrialização, integrando o produto ou sendo consumidos no processo produtivo, de tal forma que não mais se prestem às finalidades que lhes são próprias, gerando direito ao creditamento”.

O autuado alega que cumpriu o Regulamento, porque as aquisições de produtos intermediários geram direito ao crédito, e isto está previsto no RICMS/BA. Transcreveu as alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso I do art.93 do RICMS/97, para argumentar que as alternativas não são cumulativas, e que basta o implemento de qualquer das alíneas supra para que o crédito se viabilize. Para robustecer sua tese de que pelas funções das mercadorias objeto da autuação, é inquestionável que as mesmas são consumidas no âmbito do processo produtivo, o defendente elaborou um quadro visando mostrar que as mercadorias têm função no Processo Produtivo, implicando contato

direto com o produto, consumo no processo produtivo e desgaste, substituição periódica, e indispensabilidade, conforme alínea “b” supra”.

No citado quadro descreveu a forma como são utilizados pela empresa os materiais cujos créditos foram glosados, esclarecendo que as Facas “São utilizadas no corte de madeira para a produção do cavaco no setor de fabricação de celulose. Consome-se na produção”, enquanto que as Contra Facas, “São utilizadas na trituração de cavacos de madeira para prepará-las para cozimento. Consome-se na produção”, alegando que esses materiais se desgastam em decorrência da produção do papel e da celulose, ou seja, são consumidos para permitirem a industrialização destes produtos, de forma diretamente ligada a eles, motivo pelo qual não se pode admitir que os referidos materiais tenham seus créditos questionados.

Com esse argumento sustenta que tem direito a apropriação dos créditos fiscais por considerar que as facas e contra facas são produtos intermediários que se desgastam no processo produtivo em decorrência da produção do papel e da celulose.

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

Transcreveu trechos do Parecer Profi nº 01/81 do Prof. Johnson Barbosa Nogueira, para ponderar que a classificação de determinado produto como insumo ou como material de uso e consumo passa necessariamente pelo estudo de sua aplicação no caso concreto, dentro de uma determinada cadeia produtiva. Se o material se enquadrar na categoria de insumo, agregará valor econômico ao custo final do produto industrializado, classificando-se como um bem de produção; em caso contrário, será apenas uma despesa, e, mesmo que participe do processo produtivo, será considerado bem de uso ou consumo.

Ainda sobre a definição de insumos, o patrono do autuado, invocando a legislação federal, se reportou a Instrução Normativa SRF nº 358 de 9 de setembro de 2003 (art. 67, § 5º), com o fito de chamar a atenção de que não há competência para a legislação estadual categorizar contabilmente determinado bem e se o fizer de forma não aderente à legislação tributária e societária federal, incidirá na censura dos artigos 109 e 110 do CTN.

Requeru a realização de diligência para conferência dos valores lançados no auto de infração e para examinar a função dos materiais facas e contra-facas (picador e corte) e demais questionamentos associados ao seu entendimento de que se trata de produtos intermediários, de modo a demonstrar que as mercadorias não estão incluídas no ativo imobilizado e participam da produção de forma necessária e indispensável, desgastando-se nesse processo, além de estarem em linha com os requisitos de custo e de tecnologia contidos no item comentado anteriormente, e agregados ao custo final do produto acabado. Pede que seja essa condição também aferida na diligência e comparada à situação dos catalisadores previstos na legislação.

Mesmo solicitando diligência fiscal, o defendente trouxe ao processo uma cópia do Parecer ASTEC prolatado no Processo do AI nº 269194.0004/99-5 (fls. 171 a 175), dizendo que com relação aos mesmos produtos objeto da autuação confirma a tese de sua defesa.

Pelos mesmos argumentos acima expendidos, o autuado argüiu a insubsistência da infração 02, que trata da exigência do diferencial de alíquotas na aquisição interestadual dos mesmos produtos.

Contestou os percentuais de multa e bases de cálculo e todos os demais dados constantes dos Anexos do PAF, e pede que, vindo a serem mantidos os lançamentos objeto dos itens 1º e 2º, sejam dispensadas as multas, com fundamento na equidade, conforme prevê o § 8º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, tendo em vista que a empresa se louvou em decisão da Câmara Superior, como foi demonstrado inicialmente, para adotar o procedimento que agora está sendo contestado pelo fisco, certo de que o entendimento pretérito, favorável ao contribuinte, foi prolatado em sede de uniformização de jurisprudência.

Com relação à infração 01 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de serviço de comunicação em proporção superior às saídas para exportação - aduz que as restrições impostas pelo RICMS/Ba, são nulas e inválidas por colidirem diretamente com o princípio da não-cumulatividade previsto na Constituição Federal, ressalvado as disposições contidas no inciso II ao § 2º do art.155.

Sendo assim, entende que falece competência à lei complementar e qualquer outra norma infra constitucional para operar a norma contida no art.33, IV, “b” da LC 102/2000.

Contestou os valores exigidos neste item, incluindo os percentuais de multa e bases de cálculo e todos os dados constantes do Anexo do PAF, destacando que parte do débito foi recolhido em decorrência de anistia.

Explica que com base nos livros fiscais (Registro de Entradas e RAICMS), os autuantes levantaram os valores lançados nos CFOP’s de comunicação (1.302 e 2.302) e aplicaram a proporcionalidade que seria a relação entre as exportações e as saídas totais, chegando aos índices e valores apresentados nas letras A, B, C e D da planilha que instrui a autuação.

Diz que na formação da base de cálculo não foi levado em consideração pelos autuantes os créditos estornados pela empresa, em função de operações imunes, cujos valores foram recolhidos ao amparo da Anistia, conforme doc.fl.188. Portanto, sustenta que efetuou o estorno parcial do crédito fiscal correspondente às vendas de produtos com imunidade (papel) em consonância com o art.100, I, §§ 1º e 5º do RICMS/97, conforme planilha que anexou à fl.186, concluindo que do valor lançado de R\$159.784,36 deduzindo-se o valor recolhido de R\$44.423,68, resulta no valor de R\$115.360,68.

Requeru diligência visando confirmar suas alegações, e que se restar confirmado que foi exigido valor já adimplido via anistia, que lhe seja oferecida a oportunidade legal de recolhimento espontâneo do remanescente, caso não prefira prosseguir na discussão.

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

Prossegue com uma série de considerações jurídicas atinentes à primazia do interesse público constitucionalizado, à primazia do interesse público primário, à primazia da interpretação jurídica sobre a interpretação econômica, à primazia do princípio da máxima efetividade da norma constitucional, aos limites do poder regulamentar. No bojo dessas considerações, enfatiza a possibilidade de os órgãos judicantes administrativos decidirem sobre exação ou interpretação considerada ilegítima, quando a questão envolver interesse público constitucionalizado. Cita as palavras do juiz Dr. Luiz Fernando de Carvalho Accácio, em voto proferido no Processo DRT 5.02293/91, em que aquele magistrado assinala que os órgãos julgadores administrativos não flutuam ao largo da imperatividade da Constituição, pois lhe devem obediência, e não é uma desobediência em segundo plano, com preferência pela legislação ordinária, mas uma serviência em primeiro grau.

Por fim, requer que seja integralmente julgado improcedente o Auto de infração.

Na informação fiscal às fls.193 a 195, examinando a infração 02, os autuantes transcreveram o artigo 93, I, § 1º do RICMS/97, e destacam que o legislador condicionou o uso do crédito desde que as mercadorias adquiridas estejam vinculadas e sejam consumidas no processo de industrialização ou integrem o produto final. Dizem que neste processo a situação é inversa, pois os produtos facas e contra facas não integram o produto final na condição de elementos indispensável à sua composição, nem tampouco são consumidos no processo produtivo, apenas sofrem desgaste como peça mecânica de qualquer equipamento.

Quanto ao argumento da defesa de que a matéria dos itens 1º e 2º destes autos já foi decidida através de Acórdão da Câmara Superior referente ao Auto de Infração nº 269194.0004/99-5, observam que no citado AI, lavrado contra a Bahia Sul Celulose S/A, hoje, Suzano Papel e Celulose S/A, foram glosados créditos de vários materiais químicos que não constam neste processo, pois foram consideradas apenas peças mecânicas (facas e contra facas) que são substituídas no processo industrial como material de uso e consumo. Citam os Acórdãos CJF nº 0259-11/04 e CJF nº 0555-11/03, ambas proferidas pela 1ª Câmara do CONSEF, dando procedência total à glosa de crédito utilizado pela empresa na aquisição destes mesmos materiais.

Sobre a alegação de que o lançamento desobedeceu o princípio da não-cumulatividade, os autuantes esclarecem que o procedimento fiscal está amparado pela legislação do ICMS, através da Lei nº 7.014/96 e o RICMS/Ba aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, devendo-lhes obediência, pois estas normas baianas disciplinam todas as questões envolvendo as operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transportes intermunicipal e interestadual e de comunicação, de modo que, no tocante às alegações de inconstitucionalidade da legislação tributária, não lhe cabe fazer comentários.

Dizem que como a infração 02 tomou por base os mesmos materiais, mantém a exigência fiscal.

Com relação à infração 01, reconheceram que o autuado tem razão quanto aos valores apontados na defesa como não considerados, relativamente às parcelas de ICMS recolhidas na forma de estorno de crédito do ano de 2004. Assim, confirmam que o valor correto da infração é de R\$115.360,68, tendo elaborado novo demonstrativo de débito com os valores de cada data de ocorrência.

Pedem a procedência parcial do Auto de Infração.

Intimado a conhecer o teor da informação fiscal, o autuado por intermédio de advogado legalmente constituído, através do Processo nº 064848/2007-2 (fls.199 a 206), em relação à infração 01 disse que os autuantes não se manifestaram sobre sua alegação de que o procedimento adotado pela empresa quanto à utilização do crédito do ICMS referentes aos serviços de comunicação teve apoio no princípio constitucional da não-cumulatividade.

Frisam que demonstrou em sua defesa que não foram considerados no levantamento fiscal os estornos realizados anteriormente referentes às operações imunes, o que gerou a cobrança a maior de R\$ 44.000,00, equívoco esse que foi corrigido na informação fiscal.

Quanto aos itens 02 e 03, reiterou seus argumentos anteriores, acrescentando sua discordância quanto a interpretação do § 1º do art.93 do RICMS/97, com base no argumento de que os produtos objeto da glosa do crédito fiscal são utilizados exclusivamente para a fabricação dos produtos comercializados pela empresa, papel e celulose.

Teceu comentários sobre a indispensabilidade dos produtos, dizendo que esta não se restringe apenas à sua essencialidade para a existência do produto final, e que não existe na legislação vigente qualquer exigência relacionada ao tempo de consuação dos produtos empregados no processo produtivo na qualidade de insumos. Salienta que se o material se enquadrar na qualificação de insumo (matéria prima e produto intermediário), agregará o valor econômico ao custo final do produto industrializado sendo classificado como um bem de produção.

Por conta disso, reafirma que as facas e contra facas sofrem um intenso desgaste em razão do atrito direto com as toras de madeira, necessitando regularmente sua substituição em razão de perder as características que lhe são próprias, deixando de servir ao fim a que se destina, e portanto, utilizados no processo produtivo na qualidade de elementos necessários à industrialização.

Lembra que o CONSEF, através do Acórdão CS 0015-21/02 ao apreciar o Recurso de Revista do julgamento do AI nº 269194.0004/99-5, com base em diligência da ASTEC, reconheceu que os produtos objeto de glosa dos créditos fiscais, possuem a natureza de produtos intermediários dentro do processo de industrialização da empresa.

Diz que se persistirem dúvidas quanto ao que foi aduzido em sua defesa, ensejará a realização de uma diligência a ser realizada in loco para ser verificada a utilização dos produtos glosados dentro do processo produtivo da empresa, de modo a confirmar que em sua totalidade os bens são empregados diretamente e de forma indispensável na produção de celulose, agregando-lhe valor e sendo nela consumidos, devendo ser classificados como produtos intermediários, permitindo a apropriação dos respectivos créditos fiscais e desnecessário o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais assim como o recolhimento do imposto nas importações.

VOTO

Inicialmente, registro que não é esta Junta o foro apropriado para a discussão de uma possível ilegalidade de norma tributária estadual, como argüido pelo autuado, e a jurisprudência e doutrina citadas na defesa não aplicam ao caso em comento.

O segundo item do Auto de Infração, se refere à utilização indevida de crédito fiscal, tendo em vista o entendimento da fiscalização de que as mercadorias não são empregadas no processo produtivo, e por isso, foram consideradas como material de uso ou consumo do estabelecimento.

A terceira infração refere-se à exigência de ICMS relativo à diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento.

O débito das infrações supra citadas encontra-se demonstrado na planilha constante às fls. 29 a 30, intitulada de “Demonstrativo do Crédito Indevido e Diferença de Alíquota na aquisição de Material de Uso e Consumo”, na qual, encontram-se especificados cada nota fiscal, data de emissão, UF de origem, quantidade, valor da operação, base de cálculo do ICMS, alíquota, crédito indevido, diferença de alíquotas e a descrição dos produtos (facas e contra facas). Apesar

de impugnar o lançamento destes itens, o autuado não questionou objetivamente os números constantes nos citados demonstrativos.

Portanto, diante da correlação entre dois itens, haja vista que foram apurados através dos mesmos documentos fiscais, apreciarei ambos conjuntamente.

Antes de proferir meu voto, cumpre informar que não acatei o pedido para realização de diligência requerido pelo autuado, para verificar a real utilização dos materiais no processo produtivo do estabelecimento, tendo em vista que a questão discutida nos autos já foi objeto de julgamento anterior sobre os mesmos materiais que foram glosados os créditos fiscais, cujo referido julgamento está evidenciada a real utilização dos materiais no processo produtivo do estabelecimento, e portanto, estão presentes nos autos todos os elementos necessários para o meu convencimento sobre a lide, não persistindo qualquer dúvida sobre a utilidade dos materiais. Com fulcro no art.147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro o pedido de contribuinte nesse sentido.

De acordo com as alegações defensivas as mercadorias objeto da autuação fiscal (facas e contra facas) não podem ser consideradas materiais de uso e consumo, pois suas funções no processo produtivo de celulose podem ser equiparadas a dos catalisadores nas reações químicas de indústrias de base ou química fina. Diz que os produtos glosados no presente lançamento, em sua totalidade, são empregados diretamente e de forma indispensável na produção de celulose.

Por conta desse argumento, afirma que cumpriu o Regulamento, porque as aquisições de produtos intermediários geram direito ao crédito, e isto está previsto no RICMS/BA. Transcreveu as alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso I do art.93 do RICMS/97, para argumentar que as alternativas não são cumulativas, e que basta o implemento de qualquer das alíneas supra para que o crédito se viabilize.

Para robustecer sua tese de que pelas funções das mercadorias objeto da autuação, são consumidas no âmbito do processo produtivo, o defendente descreveu a função de cada produto, com o fito de mostrar que as mercadorias têm função no Processo Produtivo, implicando contato direto com o produto, consumo no processo produtivo e desgaste, substituição periódica, e indispensabilidade, conforme alínea “b” supra”, explicando que:

1. FACAS - “São utilizadas no corte de madeira para a produção do cavaco no setor de fabricação de celulose”;
2. CONTRA FACAS - “São utilizadas na trituração de cavacos de madeira para prepará-las para cozimento”.

Com esse argumento sustenta que tem direito a apropriação dos créditos fiscais por considerar que as facas e contra facas são produtos intermediários que se desgastam no processo produtivo em decorrência da produção do papel e da celulosa.

Em face da descrição feita pela defesa, cumpre observar que no processo produtivo, é considerado insumo tudo que entra na formação ou na composição de um produto, enquanto que material de uso/consumo não tem a mesma relação direta com o processo industrial. Quanto ao produto intermediário, a legislação prevê que somente se considera como tal, se os materiais forem consumidos no processo industrial ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme disposição contida no dispositivo abaixo transcrito.

O artigo 93, § 1º, do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, estabelece: *"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;"

Observo que os valores do fato gerador da obrigação tributária no presente lançamento remontam ao exercício de 2004, sendo o período anterior sido autuado e julgado improcedente com base na conclusão do Relator de que os bens objeto em apreciação, ou são bens do ativo imobilizado, ou são típicos produtos intermediários, ou seja, insumos industriais, sendo, legítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição, e, por conseguinte, não, segundo o defendente, é devido o pagamento da diferença de alíquotas quando adquiridos de outros Estados.

Além disso, arremata seu voto na conclusão de que os bens do ativo imobilizado dão direito ao crédito do imposto, e por outro lado, os 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, dando igualmente direito ao crédito. Diz mais que 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. Na defesa o autuado também centrou seus argumentos nessa mesma linha de entendimento.

Pela descrição da cada material, fornecido pelo próprio contribuinte às fls.109 a 110, inclusive já confirmado em diligência fiscal do PAF anterior, discordo da conclusão do processo anterior e das razões defensivas, por constatar que realmente os referidos produtos não se enquadram no conceito de produtos intermediários, tendo em vista que são de peças de reposição da unidade de secagem, uma das etapas do processo de fabricação de celulose. Neste caso, entendo que esses materiais não ensejam o direito ao crédito fiscal, tendo em vista que não participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final, indispensáveis à sua composição.

Portanto, os produtos em análise não se enquadram no conceito de produtos intermediários, por tratar de peças mecânicas, que embora se desgastem no processo produtivo, são peças de reposição do maquinário, como aliás é a jurisprudência do CONSEF através dos vários Acórdãos posteriores ao julgamento do processo anterior, a exemplo de: JJF nº A-011-03.07, CJF nº 234-12/06.

Assim, tendo em vista que não ficou provado nos autos que os materiais objeto da autuação são produtos intermediários, como alegou o autuado, considero procedente a exigência do imposto na infração 02, e pelas mesmas razões já aduzidas, é devido o pagamento da diferença de alíquotas por terem sido as mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação.

Com relação à infração 01 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de serviço de comunicação em proporção superior às saídas para exportação – o autuado após demonstrar o seu entendimento de como foi apurado o débito, e argüir que as restrições impostas pelo RICMS/Ba, são nulas e inválidas por colidirem diretamente com o princípio da não-cumulatividade previsto na Constituição Federal, ressalvado as disposições contidas no inciso II ao § 2º do art.155, sustentou que efetuou o estorno parcial do crédito fiscal correspondente às vendas de produtos com imunidade (papel) em consonância com o art.100, I, §§ 1º e 5º do RICMS/97, conforme planilha que anexou à fl.186, e que houve erro na apuração do débito concluindo que do valor lançado de R\$159.784,36 deduzindo-se o valor recolhido de R\$44.423,68 que foi recolhido em decorrência de anistia, resulta no valor de R\$115.360,68.

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

Outro argumento defensivo é de que não é devido o estorno do crédito fiscal em comento com base no parecer da PROFIS que foi proferido nos autos do Processo nº 298570.5112/03-1, que versa sobre o estorno do crédito de ICMS quando as mercadorias ou os serviços forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que, segundo o Regulamento, o valor do estorno seria feito proporcionalmente à redução, conclusão embasada no inciso II do art. 100 do RICMS, inaplicável no presente caso, tendo em vista que a matéria se refere ao inciso I do mesmo dispositivo regulamentar.

Quanto a metodologia adotada para a apuração do débito, considerando que esta questão foi objeto de diligência fiscal em consonância com o critério seguido nos autos do PAF nº 269274.1101/02-6, não submeti ao órgão julgador a possibilidade de baixar o processo em diligência, por considerar que a diligência anterior, já identificou o critério adotado no estorno do crédito, tomando por base as exportações indiretas constantes nos registros contábeis e na escrita fiscal da empresa.

Por fim, levando-se em consideração que os autuantes reconheceram o equívoco apontado na defesa na apuração do débito, relativamente às parcelas de ICMS recolhidas na forma de estorno de crédito do ano de 2004 com base em anistia fiscal, considero encerrada a lide, subsistindo em parte a infração no valor de R\$115.360,68, conforme demonstrativo à fl.195.

A multa aplicada pelo descumprimento da obrigação principal é prevista no artigo 42, inciso II, “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/95, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei.

Relativamente à taxa SELIC na atualização dos valores lançados, não obstante as alegações defensivas, a mencionada taxa é prevista no inciso II, do § 2º, do art. 102, da Lei nº 3.965/81 (COTEB), não cabendo a este órgão julgador a declaração de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, ficando o demonstrativo de débito da infração 01 modificado conforme planilha abaixo.

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO						
Data Ocor.	Data Vencto.	B. de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito	INF.
31/1/2004	9/2/2004	52.929,06	17	60	8.997,94	1
28/2/2004	9/3/2004	39.587,53	17	60	6.729,88	1
31/3/2004	9/4/2004	49.357,47	17	60	8.390,77	1
30/4/2004	9/5/2004	95.833,12	17	60	16.291,63	1
31/5/2004	9/6/2004	69.849,24	17	60	11.874,37	1
30/6/2004	9/7/2004	64.636,06	10	60	10.988,13	1
31/7/2004	9/8/2004	42.694,06	17	60	7.257,99	1
31/8/2004	9/9/2004	28.439,06	17	60	4.834,64	1
30/9/2004	9/10/2004	39.989,59	17	60	6.798,23	1
31/10/2004	9/11/2004	45.204,88	17	60	7.684,83	1
30/11/2004	9/12/2004	65.613,53	17	60	11.154,30	1
31/12/2004	9/1/2005	84.458,65	17	60	14.357,97	1
TOTAL DO DÉBITO					115.360,68	

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE – ITENS 2º e 3º DO AUTO DE INFRAÇÃO

Os itens 2º e 3º deste Auto de Infração têm estreita correlação entre si: o 2º diz respeito a crédito fiscal de bens que o fisco considera material de uso e consumo, e o item 3º cuida da exigência do pagamento da diferença de alíquotas daqueles mesmos bens.

Os bens em questão são facas e contrafacas.

A defesa referiu-se a um voto meu, nos autos do Processo nº 233055.0901/04-5 – que obteve decisão unânime desta Junta, consubstanciada no Acórdão JJF 0361-02/05. Naquele processo, dentre os bens objeto da discussão, encabeçavam o elenco justamente facas e contrafacas.

Ou seja, os bens objeto da autuação no presente Auto foram também objeto de análise no acórdão a que alude a defesa.

Naquele caso, para decidir, tomei por referência uma decisão da Câmara Superior deste Conselho, o Acórdão CS 0015-21/02, proferido no julgamento do Auto de Infração nº 269194.0004/99-5, cujos itens 1º e 2º diziam respeito, respectivamente, à utilização indevida de crédito fiscal de material de uso e consumo e da exigência do pagamento da diferença de alíquotas daqueles mesmo materiais. Na decisão da Câmara Superior, a lide girava em torno de vários produtos, cabendo assinalar aqueles que têm correlação com os do presente Auto: a Câmara Superior considerou produtos intermediários as contrafacas, as telas, os feltros, as lâminas raspadoras, as bigornas de contrafacas.

Destaco a identidade dos materiais: contrafacas, que desempenham papel semelhante ao das facas, conforme consta nos autos.

Além disso, destaco os seguintes aspectos, que considero fundamentais neste caso:

- a) o Auto de Infração julgado pela Câmara Superior (A.I. nº 269194.0004/99-5) foi lavrado contra esta mesma empresa, que à época se denominava Bahia Sul Celulose S.A.;
- b) O Auto de Infração do qual fui relator, citado pela defesa (A.I. nº 233055.0901/04-5) foi lavrado contra Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S.A.;
- c) essas duas empresas foram sucedidas pela Suzano Papel e Celulose S.A. (fl. 138), contra a qual foi lavrado o Auto de Infração objeto do presente julgamento.

Ou seja, *trata-se da mesma empresa*.

Esta Junta, no caso do Auto de Infração nº 233055.0901/04-5 (Acórdão JJF 0361-02/05), decidiu que facas e contrafacas são *insumos* empregados no processo produtivo.

A Câmara Superior, ao julgar o Auto de Infração nº 269194.0004/99-5 (Acórdão CS 0015-21/02), concluiu que contrafacas são *insumos* empregados no processo produtivo.

Como posso decidir de modo diverso? O que mudou de lá para cá, na legislação ou na planta de produção da empresa?

Esse vai-e-vem das posturas fiscais em relação a uma mesma empresa atenta contra a segurança jurídica. Como pode a Câmara Superior deste Conselho manifestar o seu entendimento, em processo regular, depois de diligências e pareceres técnicos, e depois a mesma empresa vir a sofrer autuações relativamente ao mesmo fato?

Não estou falando do instituto da coisa julgada. Estou falando de *segurança jurídica*. Diante de uma decisão da Câmara Superior, se a empresa passa a proceder de acordo com a linha de entendimento deste Órgão de Julgamento, considero um absurdo que a fiscalização continue a autuá-la sobre coisas que já estão pacificadas.

Concentro-me, inicialmente, na análise da glosa do crédito fiscal. O direito ao crédito dos insumos é disciplinado no § 1º do art. 93 do RICMS.

O fiscal autuante, ao prestar a informação, transcreveu o inciso I do referido parágrafo, e inclusive ressaltou os termos em negrito. Porém, ao comentar o conteúdo das alíneas do inciso I, ele pulou a alínea “a”, indo diretamente para as alíneas “b” e “c”, salientando que as facas e contrafacas não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, nem tampouco são consumidos no processo produtivo.

Não é de boa técnica comentar a legislação utilizando apenas os trechos que interessam ao intérprete.

Quando se refere ao processo julgado pela Câmara Superior, o fiscal distorce os fatos, destacando que naquele caso o crédito glosado dizia respeito a “materiais químicos”, ao passo que no presente caso o crédito se refere a facas e contrafacas.

A bem da verdade, o nobre autuante omitiu o fato de que, além dos materiais químicos por ele apontados, a decisão da Câmara levou em conta outros materiais, tais como contrafacas, telas, feltros, lâminas raspadoras, bigornas de contrafacas.

Friso esses aspectos porque o lançamento tributário é um ato vinculado, ou seja, regrado por lei, sendo dever do Órgão Julgador estar atento à estrita legalidade do procedimento fiscal.

O nobre autuante pondera que peças mecânicas de um equipamento não podem dar direito ao crédito, porque, se assim fosse, por analogia toda e qualquer peça mecânica substituída das máquinas entraria no conceito de produto intermediário.

Facas e contrafacas não são “peças de reposição” das máquinas e equipamentos. Elas não são “partes” nem “peças” de máquinas e equipamentos. Tome-se, por exemplo, o bem denominado “faca”. Faca é um material cortante que é acoplado a um equipamento ou máquina para trabalhar metais ou madeira. A faca é acoplada à máquina, mas não é uma peça da máquina. A faca é classificada na posição 8208 da NCM. Por sua vez, a máquina à qual a faca será acoplada – como é o caso das cortadeiras ou guilhotinas – é classificada na posição 8441. Como reforço da afirmação de que as facas e contrafacas não são peças ou partes das máquinas cortadeiras, note-se que as partes ou peças das máquinas cortadeiras são classificadas na posição 8441.90, ao passo que as facas e lâminas cortantes se classificam na posição 8208.

Por essas considerações, de acordo com a descrição da forma como os materiais são utilizados pela empresa, não tenho a mais mínima dúvida de que se trata de aquisições de insumos industriais (produtos intermediários).

É velha essa discussão do crédito fiscal de produtos intermediários. Na década de 80, à época do antigo ICM, havia uma distinção entre os chamados créditos físicos e créditos financeiros. Créditos físicos eram os correspondentes a bens que se incorporassem fisicamente ao produto final (matérias-primas) ou que fossem consumidos em contato direto e imediato com os materiais de que resultasse o produto final (produtos intermediários). Por outro lado, créditos financeiros eram aqueles que representassem dispêndios alheios ao processo produtivo, como, por exemplo, despesas com juros de financiamento, aquisições de patentes, investimentos, etc. Como a legislação do antigo ICM não era precisa na fixação dos critérios de identificação desses fatores, a Procuradoria da Fazenda, através do seu presidente àquela época, o prof. Johnson Barbosa Nogueira, elaborou o tão famoso Parecer Normativo nº 1/81, o qual passaria a orientar a fiscalização e os demais órgãos fazendários acerca do conceito de produto intermediário.

Entretanto, quando, em 1989, a Lei nº 4.825/89 converteu o ICM em ICMS, houve uma mudança substancial nesse aspecto, pois essa lei, em vez de deixar que atos normativos inferiores se ocupassem da formulação dos conceitos em torno da questão – matéria de reserva legal,

indelegável –, chamou para si essa atribuição, definindo, para efeitos de crédito fiscal, quais os insumos que dão ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto.

Idêntico critério foi adotado pela lei atual do ICMS, a Lei nº 7.014/96, e pelo seu Regulamento. Com efeito, o RICMS/97 regula de forma cabal o regime de compensação do imposto. Quando o Regulamento chamou para si a responsabilidade de definir quais os insumos que dão direito ao crédito, derogou o Parecer Normativo nº 1/81. Os critérios pelos quais deve pautar-se o intérprete, a partir do RICMS/97, devem ser os traçados pelo próprio Regulamento.

O aludido parecer normativo considerava “produto intermediário” aquele que fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao cabo de cada “fornada”, digamos assim. A expressão “direta e imediatamente” era inspirada na concepção então reinante do chamado “crédito físico”.

Porém, ao ser editado o RICMS/97, o legislador, deixando de lado a importância em se definir o que sejam “insumos” ou o que sejam “produtos intermediários”, preferiu, acertadamente, especificar, em detalhes, *o que e em que casos* dá direito ao crédito. Isso é feito no § 1º do art. 93 do RICMS/97.

O grande equívoco que se repete amiúde na determinação dos materiais que dão direito ao crédito está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada. Não faz mais sentido falar-se na distinção entre créditos físicos e créditos financeiros. O direito brasileiro não cuida disso. Crédito físico e crédito financeiro são coisas que podem interessar na Europa, nos países que adotam o IVA (imposto sobre valor agregado). No Brasil, não. Em nenhum momento a Constituição, a lei complementar, a lei ordinária ou o regulamento do imposto se referem a créditos físicos ou a créditos financeiros.

Nessa discussão, há quem chegue a dizer que determinado material, embora seja um produto intermediário, não dá direito ao crédito porque “não integra o produto final”. Ora, os produtos intermediários não “integram o produto final”, o que integra o produto final são as matérias-primas. Qualquer produto intermediário que integre o produto final deixa de ser conceituado como produto intermediário e passa a ser matéria-prima.

Observe-se que exigências do tipo “consumidos direta e imediatamente” ou “exigindo-se sua renovação ao cabo de...” não são feitas na lei. Repito: tais restrições não constam na lei nº 7.014/96. Nem tampouco no RICMS/97. Trata-se de coisa do passado, do tempo do extinto ICM.

O princípio da não-cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto relativo às suas operações (ou prestações) o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. O direito ao abatimento sai pronto e acabado da Constituição.

A lei baiana, fiel à Constituição e à norma complementar à Constituição, define as situações em que o contribuinte pode utilizar o crédito. Não há como negar o direito ao crédito se os materiais consumidos no processo industrial preenchem os requisitos previstos na lei. A fixação de critérios não estabelecidos pela lei fere o princípio da segurança jurídica e leva de roldão o princípio da tipicidade cerrada.

Os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo industrial. A conceituação técnica dessas figuras é importante, porém mais importante é a conceituação estabelecida pela legislação.

A legislação baiana é perfeita na regulação do princípio da não-cumulatividade. Fiéis à Constituição, a lei do ICMS e o seu regulamento estabelecem o mecanismo da compensação ou regime de abatimento de modo a não dar margem a dúvidas, especificando, em detalhes, de forma bastante didática, quais os tipos de bens que dão direito ao crédito. Lendo o § 1º do art. 93 do Regulamento, fica mais que evidente que não tem mais aplicação, absolutamente, o Parecer Normativo nº 1/81. Esse Parecer desempenhou no passado importante papel na definição do que

seriam produtos intermediários, conceituando-os como produtos que se utilizam no processo de industrialização de forma direta e imediata, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação. Todavia, aquele parecer, face à nova orientação estabelecida pela Lei nº 4.825/89 e pela Lei nº 7.014/96, encontra-se *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 positividade 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*)

Analisando 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.

Neste, como nos processos anteriores envolvendo esta empresa, foi feita a descrição detalhada da forma como as facas e contrafacas são utilizadas na empresa. Examinando-se a forma como os materiais em questão são empregados, fica patente que não se trata, evidentemente, de materiais de consumo. Materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Os materiais objeto desta autuação têm tal vinculação com o processo produtivo que sem eles a produção seria inviável. Não haveria produção. Também não haveria imposto.

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. Se for 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 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.

É indevida a glosa do crédito objeto do item 2º deste Auto de Infração.

Do mesmo modo, é indevida a exigência do pagamento da diferença de alíquotas, de que cuida o item 3º, pois tal exigência só é cabível em se tratando de material de uso ou consumo.

Voto pela exclusão dos débitos lançados nos itens 2º e 3º do presente Auto de Infração.

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 233055.1201/06-3, lavrado contra SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S.A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 222.709,91**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, fº, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de julho de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE/RELATOR

ANTÔNIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE