

**A. I. N°** - 233055.0901/07-0  
**AUTUADO** - VERACEL CELULOSE S/A.  
**AUTUANTE** - SÉRGIO TERUYUKI TAIRA E JOSÉ LUIZ OLIVEIRA MACEDO  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**INTERNET** - 15/04/2008

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0091-03/08**

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento do ICMS na entrada de mercadorias importadas do exterior. Acusação Subsistente. **b)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Autuado não contestou. **2.** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. Infração subsistente. **4.** DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando os bens são destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 28/09/2007, refere-se à exigência de R\$364.303,43 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01: Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento. A empresa importou material de uso e consumo sem o recolhimento do ICMS, nos meses de janeiro, maio, agosto, outubro e dezembro de 2006. Valor do débito: R\$257.409,08.

Infração 02: Recolheu a menos o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, nos meses de julho e setembro de 2006. Valor do débito: R\$637,00.

Infração 03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Crédito fiscal relativo a feltros adquiridos como peças de reposição para as máquinas da empresa, nos meses de maio e julho de 2006. Valor do débito: R\$42.502,94.

Infração 04: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de maio e julho de 2006. Valor do débito: R\$63.754,41

O autuado, por meio de advogado com procuração às fls. 58/60, apresentou impugnação (fls. 36 a 55), inicialmente informando que contesta as infrações 01, 03 e 04. Discorre sobre as mencionadas infrações e dispositivos legais tidos como infringidos e da multa aplicada. O defendente informa que se trata de uma empresa que atua na área de industrialização de celulose para a fabricação de papel; tem sua sede no município de Eunápolis – Bahia; sempre cumpriu com suas responsabilidades sociais e fiscais. Diz que a questão a ser discutida no presente PAF diz respeito à definição da natureza dos produtos elencados no lançamento e sua aplicação no processo produtivo do defendente, se material de uso e consumo ou insumo utilizado no seu processo

produtivo. Apresenta um estudo preliminar sobre o tributo exigido, sua mecânica de apuração; princípio constitucional de não-cumulatividade e seu alcance; a legislação infraconstitucional nacional e estadual, fazendo uma análise, em seguida, do seu processo industrial, para destacar a utilização de cada produto e comprovar que os materiais objeto da autuação, têm a natureza de insumos e não de materiais de consumo.

Quanto ao princípio da não-cumulatividade, transcreve o art. 155, inciso II e § 2º, inciso I da Constituição Federal, argumentando que tal princípio tem aplicabilidade imediata, e não poderia encontrar óbices para sua efetivação. Comenta sobre o Convênio 66/88 em relação à previsão quanto à utilização de crédito na entrada de mercadorias e produtos utilizados no processo industrial; reproduz os arts. 19, 20 e 33 da Lei Complementar 87/96, salientando que “as normas de aplicação imediata dispostas na Constituição Federal devem ser interpretadas em sua inteireza, vedando-se, portanto, qualquer tentativa infraconstitucional de mitigação de sua efetividade”. Cita ensinamento de Hely Lopes Meirelles quanto à hierarquia das normas e transcreve entendimento do Roque Antônio Carraza, ao comentar o § 2º do art. 155 da Constituição Federal. O defendente entende que a base de sustentação legal utilizada pelo autuante para fundamentar a autuação choca-se amplamente com o texto constitucional. Diz que, admitindo a validade jurídica dessas normas, ainda que se considere imotivada a discussão, o procedimento do defendente jamais poderia ser censurado, por que está em perfeita sintonia com a legislação baiana. Assegura que todos os produtos glosados na autuação, efetivamente são insumos, denominados produtos intermediários, o que conduz à improcedência da exigência fiscal, salientando que a natureza dos créditos fiscais não é novidade para o Fisco nem para os contribuintes e os conceitos de créditos foram estudados quando do antigo ICM. Comenta e transcreve parte do Parecer da PROFI nº 01/81, da lavra do Prof. Johnson Barbosa Nogueira, assegurando que o mencionado Parecer deu orientação inovadora sobre a diferença dos bens utilizados como insumos e aqueles ditos de uso e consumo. Comenta sobre a expressão “processo produtivo”, e afirma que o Parecer 01/81, serve atualmente como base de hermenêutica, apresentando o entendimento de que tal discussão foi superada pela legislação posterior. Transcreve os arts. 93 e 97 do RICMS/BA, assegurando que a legislação tributária estadual estabelece uma nítida classificação dos bens adquiridos pelo contribuinte e na noção exarada por alguns integrantes do Fisco as mercadorias glosadas seriam “peças de reposição” de máquinas e equipamentos. Acrescenta que se faz mister a concomitância de requisitos, conforme elencou na fl. 47 do PAF, para que os produtos sejam considerados como “produtos intermediários”. Contesta o raciocínio de que as mercadorias cujo crédito foi glosado, não podem ser consideradas como produtos intermediários, por não serem matérias primas que se incorporam ao produto final, e assegura que os produtos glosados são utilizados única e exclusivamente para a fabricação do produto comercializado pela empresa (celulose). Diz que muitos confundem os conceitos de uso, consunção e perecimento, sendo legalmente considerado produto intermediário se a consunção do bem se der em função do processo produtivo. Assegura que na legislação baiana vigente não existe exigência relacionada ao tempo para a consunção dos produtos empregados no processo produtivo, na qualidade de insumos, ou seja, em nenhum momento a norma baiana fez referência ao tempo necessário para que a mercadoria seja consumida, sendo que o requisito legal é o desgaste do produto no processo produtivo, independente do tempo necessário para que isso aconteça. Salienta que, “se o material se enquadrar na qualificação de insumo, agregará valor econômico ao custo final do produto industrializado, sendo classificado como um BEM DE PRODUÇÃO, caso contrário, será apenas uma DESPESA”. O defendente cita decisões do CONSEF sobre a matéria em questão em Auto de Infração lavrado contra a Bahia Sul Celulose, hoje Suzano Bahia Sul, salientando que naquele processo houve uma diligência realizada por preposto da ASTEC, que descreveu a utilização dos produtos no processo industrial da Suzano. Argumenta que, tendo em vista a decisão favorável à Suzano naquele processo, e que o defendente possui processo produtivo similar, e os produtos glosados são idênticos, entende que decidir de forma diferente seria “jogar por terra o Princípio da ISONOMIA TRIBUTÁRIA”. Cita ensinamento de Aliomar Baleeiro, além de decisão do STF, e

apresenta o entendimento de que “a classificação de determinado produto como insumo ou material de uso ou de consumo passa necessariamente pelo estudo de sua aplicação in concreto dentro de uma determinada cadeia produtiva”. Assim o defendente informa que, para facilitar o entendimento da função dos produtos glosados no presente processo, além do relatório que anexa aos autos, faz uma resumida explanação do processo de industrialização da celulose, que foi dividido em cinco etapas; trituração, cozimento, depuração, branqueamento e secagem. Comenta sobre cada elemento da unidade secadora e assegura que as telas, feltros e mantas não podem ser considerados materiais de uso e consumo, uma vez que não fazem parte do equipamento. Suas funções no processo produtivo podem se equiparadas a dos catalizadores nas reações químicas industriais de base ou química fina. São empregados diretamente e de forma indispensável na produção de celulose, agregando valor, devendo ser considerados como produtos intermediários. Finaliza, pedindo a improcedência das infrações 01, 03 e 04, e que se faça uma revisão fiscal para se confirmar *in loco* o emprego dos produtos no processo produtivo do defendente.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 102 a 104 dos autos, inicialmente ressalta que o autuado reconhece o débito apurado na infração 02. Quanto à infração 03, rebate as alegações defensivas argumentando que os auditores fiscais trabalham amparados pela legislação do ICMS, Lei 7.014/96 e RICMS/BA, que disciplinam todas as questões envolvendo as operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transportes intermunicipal e interestadual e de comunicação. Diz que o legislador mostrou a sua intenção de regulamentar o sistema de compensação do imposto, quando estabeleceu que “Cabe a Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto”. Entende que neste momento, o legislador quis impor certas restrições ao direito de uso do crédito fiscal para melhor ordenar o sistema de compensação, e não deixar que os critérios fossem interpretados aleatoriamente. Comenta sobre o Parecer Normativo 01/81 e assegura que as telas, feltros e mantas são simplesmente peças mecânicas que se desgastam com o processo produtivo e deverão ser substituídas normalmente como materiais de uso e consumo. Reproduz o art. 93 do RICMS/BA, e assegura que a legislação não reconhece o direito ao crédito fiscal porque os materiais em questão são necessários ao processo produtivo, porém, não estão enquadrados na condição de elemento indispensável, tendo em vista que a empresa busca com seu uso, acelerar o processo de fabricação da celulose por viabilidade econômica, como acentuou o defendente.

O autuante assegura que nenhum dos materiais objeto da autuação integra o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, nem tampouco é consumido no processo produtivo, sofrendo desgaste como peça mecânica de qualquer equipamento. Salienta que no Auto de Infração de nº 269194.0004/99-5, lavrado contra a empresa Bahia Sul Celulose S/A, atual Suzano Papel e Celulose S/A, citado nas razões de defesa, foi glosado o crédito fiscal relativo a vários produtos químicos que não constam deste Auto de Infração. Diz que este lançamento trata de peças mecânicas que são substituídas no processo industrial do defendente como material de uso e consumo; cita os Acórdãos CJF 0259-11/04 (AI 146548.1201/01-2) e CJF 0555-11/03 (AI 269274.1101/02-6), decisões proferidas pela Primeira Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, pela procedência total das autuações, relativamente à glosa de crédito fiscal utilizado pela empresa autuada nas aquisições destes mesmos tipos de materiais. Além dos mencionados processos, o autuante cita também, o Auto de Infração de nº 269274.0901/06-1, lavrado contra o autuado, julgado procedente, conforme Acórdão JJF nº 0011-03/07. Diz que, em decorrência da utilização indevida do crédito fiscal, cabe a cobrança do ICMS relativo à diferença de alíquota, o que explica a razão da existência da infração 04.

Quanto à primeira infração, o autuante informa que o imposto foi exigido pela importação dos materiais objeto das infrações 03 e 04, pelas mesmas razões (materiais de uso e consumo do estabelecimento). Finaliza, pedindo a procedência do presente Auto de Infração.

Na sessão de julgamento, compareceu a advogada do autuado, Dra. Liliana Iglesias Bautista, que na sustentação oral pediu a juntada aos autos de um Memorial acompanhado de cópia do PARECER ASTEC Nº 148/2007, datado de 31/10/2007, referente ao AI 269274.0901/06-1, lavrado contra

o autuado, tendo sido requerida a diligência fiscal pela Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

## VOTO

Inicialmente, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência/revisão, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as minhas conclusões acerca da lide. Ademais, o defendente não comprovou a necessidade de realização de diligência.

Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, não foi apresentada pelo defendente qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, e por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

Saliento que o autuado não contestou a segunda infração, tendo em vista que nas razões de defesa foram impugnadas somente as infrações 01, 03 e 04. Assim, considero procedente o item não contestado, haja vista que não existe controvérsia.

As infrações impugnadas, 01, 03 e 04, serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que a caracterização dos materiais objeto da autuação é fundamental para a decisão da lide quanto às mencionadas infrações.

A terceira infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Crédito fiscal relativo a feltros adquiridos como peças de reposição para as máquinas da empresa, nos meses de maio e julho de 2006, conforme demonstrativo à fl. 25 do PAF.

De acordo com as alegações defensivas, os materiais objeto do Auto de Infração, são considerados produtos intermediários, aceitos como geradores de créditos fiscais em razão de sua participação essencial no processo de industrialização das mercadorias produzidas.

Os autuantes informaram que não podem ser considerados produtos intermediários os materiais objeto da autuação, uma vez que não participam do processo produtivo, ressaltando que não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, nem são consumidos no processo produtivo.

Observo que os insumos estão diretamente vinculados ao processo industrial e a quantidade aplicada ou utilizada está relacionada com a produção, sendo essa quantidade necessária para obtenção do produto final. Em relação ao produto intermediário, 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.

O autuado argumentou que todos os produtos glosados na autuação, efetivamente são insumos, denominados produtos intermediários e que na noção exarada por alguns integrantes do Fisco essas mercadorias seriam “peças de reposição” de máquinas e equipamentos. Apresenta nas razões de defesa uma explanação do seu processo de industrialização, esclarecendo que telas, feltros e mantas são necessários para efeito da viabilidade econômica e produtividade; seu consumo não guarda nenhuma relação com a vida útil dos equipamentos.

Entendo que embora o material objeto da exigência fiscal (feltro) seja utilizado no processo produtivo do contribuinte, conforme alegado, não se reveste da condição de insumo ou produto intermediário, tendo em vista que são utilizados nos equipamentos, podendo se desgastar, exigindo a sua reposição. Portanto, se o feltro não integra o produto final na condição de elemento indispensável e não é consumido, inutilizado, gasto em cada processo produtivo, o material em questão é classificado como de uso e consumo do estabelecimento, portanto, não gera direito à utilização do correspondente crédito fiscal, conforme estabelece o art. 93, I, “b” e V, “b” do RICMS/97:

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

**I** - *o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

**a)** ...

**b)** *de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

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

**b)** *a partir de 01/01/2011, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96) (redação vigente à época da autuação);*

Quanto às decisões do CONSEF, ressalto que foram julgados Autos de Infração que tratam da mesma situação em comento, sendo decidido que o material objeto da autuação não é considerado produto intermediário, e sim material de uso e consumo. Assim, entendo que não se trata de falta de aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade, como entendeu o defendente, e em relação à decisão constante do Acórdão CS 0015-21/02 (fls. 80 a 84), se trata de uma decisão não unânime, tendo sido indicado no voto discordante que esses materiais sofrem intenso desgaste; são componentes de máquinas, que não são contempladas com o direito ao crédito fiscal, ou seja, os feltros são utilizados na reposição em equipamentos do autuado.

Em relação ao Parecer Normativo 01/81, citado pelo defendente, constato que o mencionado parecer sempre foi tido como referência na definição de produtos intermediários na medida em que esses materiais fossem utilizados no processo de industrialização, exigindo a sua renovação a cada participação no processo produtivo.

Verifico ainda, que o PARECER ASTEC acostado ao PAF pelo defendente apenas faz um detalhamento da utilização de cada material no processo produtivo do autuado, e não tem o condão de decidir quanto à legitimidade ou não da utilização dos créditos fiscais.

Em relação ao PARECER ASTEC Nº 148/2007, datado de 31/10/2007, apresentado pela advogada do autuado na sessão de julgamento, o diligente informa que “As telas, feltros e mantas são produtos utilizados com a finalidade de absorver a água contida na massa celulósica nesse sistema de secagem. As prensas de sapata que fazem parte desse equipamento operam de uma maneira que proporciona muito mais campo para otimização, ajuste fino de operação da máquina através de cuidadosa análise das mantas e dos feltros utilizados nas pensas” Diz ainda, que “não fosse esse o processo utilizado, obrigatoriamente seria um outro”. Observo que o mencionado Parecer ainda não foi objeto de análise pela Câmara de Julgamento Fiscal, não tem a faculdade de decidir pela legitimidade ou não do crédito fiscal, não se refere ao presente PAF, portanto, não pode ser utilizado para embasar este julgamento.

Concluo que a irregularidade apontada está devidamente caracterizada, sendo procedente a exigência fiscal desta terceira infração.

A infração 04 é decorrente da anterior, tendo em vista que o autuado deixou de recolher ICMS relativo à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação (feltros), destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de maio e julho de 2006, conforme demonstrativo à fl. 25 do PAF.

Tendo em vista que não foi considerado legítimo o crédito fiscal utilizado pelo autuado na terceira infração, conseqüentemente, é procedente a exigência do imposto apurado pelo autuante no item 04 da autuação fiscal, relativamente à diferença de alíquotas.

Infração 01: Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento. A empresa importou material de uso e consumo sem o recolhimento do ICMS, nos meses de janeiro, maio, agosto, outubro e dezembro de 2006.

O art. 1º, § 2º, V do RICMS/97 estabelece que o imposto incide sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, considerando-se ocorrido o fato gerador no desembaraço aduaneiro da mercadoria ou bem importado do exterior.

Considerando que não se trata de importação de mercadoria em operação de importação com isenção prevista na legislação, e que ficou comprovado se tratar de material de uso ou consumo, conforme ficou caracterizado nas infrações 03 e 04, concluo pela subsistência desta infração, tendo em vista que é devido o imposto apurado, conforme demonstrativo à fl. 09 do PAF.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **233055.0901/07-0**, lavrado contra **VERACEL CELULOSE S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$364.303,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e “f”; VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de abril de 2008

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - JULGADOR