

PROCESSO - A. I. Nº 298574.0600/06-8
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - BAHIA PULP S/A.
RECURSO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO – Acórdão 2^a CJF nº 0390-12/06
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 24/09/2009

CÂMARA SUPERIOR

ACÓRDÃO CS Nº 0030-21/09

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. A afetação dos referidos produtos no processo industrial da empresa comprova que alguns têm a natureza de produtos intermediários e outros de materiais de uso e consumo. Modificada em parte a Decisão recorrida. Infração subsistente em parte. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É indevido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente a produtos intermediários. Modificada a Decisão recorrida. Infração insubstancial. Vencido o voto da relatora. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Extraordinário interposto pela Procuradoria Geral do Estado, através da sua Procuradoria Fiscal, com arrimo no art. 169, II, “c” do Decreto nº 7.629/99 - RPAF/BA – em face da Decisão proferida pela 2^a Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0390-12/06, que concedeu Provimento a Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo relativo ao Acórdão JJF nº 0176-02/06, prolatado pela 2^a Junta de Julgamento Fiscal – no que tange às infrações descritas nos itens 1 e 2 da autuação, ao argumento de que a mesma contrariou entendimento manifestado em reiteradas decisões deste Conselho de Fazenda Estadual.

As infrações a que se reporta o presente Recurso Extraordinário estão assim descritas na peça inicial da autuação:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento e,
2. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

As mercadorias objeto da primeira infração, devidamente descritas às fls. 28 a 38 dos autos, são as seguintes: Amina Neutralizante, Inibidor de Corrosão, Ácido Cítrico, Fosfato Monossódico, Ácido Sulfâmico, Hipoclorito de Sódio, Antiespumante, Tela Formadora, Feltro Úmido Prensa, Disco PO Dupla Face, Disco PK, Tela Plástica, Rolamento Aut. Esférico, Facas Circulares e Contra Faca. A infração descrita no item 2 da autuação exige o recolhimento do ICMS a título de diferenças de alíquotas na aquisição interestadual destas mesmas mercadorias, à exceção do produto Rolamento Aut. Esférico.

Em Primeira Instância, a 2^a JJF julgou as referidas infrações procedentes, sendo que, em sede de Recurso Voluntário, a 2^a CJF, ao dar provimento ao Recurso – em Decisão não unânime, vencido o voto do Relator – julgou-as improcedentes.

A Decisão de 2ª Instância – fls.1.337 a 1.360 – externada pelo Relator do voto vencedor e expressa na ementa do Acórdão citado, foi no sentido de que para a primeira infração “*É legítimo o crédito do imposto referente aos materiais utilizados no processo produtivo da empresa.*” E, para a segunda infração, no sentido de que “*É indevido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente aos insumos industriais adquiridos em outros Estados.*”

Como fundamentação para a modificação da Decisão de Primeira Instância, consignou o Relator do voto vencedor que acompanha as razões de decidir suscitadas no voto divergente proferido pelo julgador José Bizerra Lima Irmão, no julgamento proferido pela JJF, ressaltando que “*os bens objeto da ação fiscal, sem qualquer exceção, são bens do ativo imobilizado ou se tratam de típicos produtos intermediários.*”, ao tempo que transcreve trechos do citado voto, onde são explicitadas a afetação de cada produto objeto da autuação no processo produtivo do recorrido, na seguinte forma:

1. “*as correias planas transportadoras são equipamentos acoplados à esteira rolante que transporta os cacos de eucalipto picado do setor de corte para os digestores, onde é feito o processo de cozimento; tais correias constituem, portanto, bens do ativo imobilizado da empresa;*
2. *no processo de lavagem, branqueamento e filtragem da matéria-prima já em forma de polpa, são empregadas telas de aço inox, que constituem equipamentos integrantes dos filtros rotativos; como se trata de equipamentos de aço inox, deduz-se que têm vida longa; constituem, por conseguinte, bens do ativo imobilizado da empresa;*
3. *no processo de evaporação da água empregada na produção da celulose, a fábrica utiliza ácido cítrico e membranas filtrantes, cuja função é evitar o entupimento dos filtros utilizados na filtragem da água, através do processo de osmose; por conseguinte, se o ácido cítrico é consumido no processo industrial, em contato direto com a matéria-prima, com a qual se mistura, para propiciar a evaporação da água, para a secagem do produto, e se as aludidas membranas filtrantes também são consumidas em contato direto com o produto em formação, não há dúvida de que se trata de insumos industriais indispensáveis ao processo produtivo, na condição de produtos intermediários;*
4. *o fosfato de sódio, o fosfato trissódico e os inibidores de corrosão e de incrustação inorgânica são utilizados no processo industrial para evitar a corrosão e incrustação interna dos tubos e das caldeiras; insumos consumidos diretamente no processo industrial são tecnicamente considerados produtos intermediários, jamais bens de consumo;*
5. *o óxido de magnésio era empregado à época dos fatos em questão para mudar o ponto de fusão das cinzas, visando minimizar a obstrução dos dutos de saídas dos gases de combustão; constitui, assim, um insumo industrial, consumido que é diretamente no processo produtivo, caracterizando-se tecnicamente como produto intermediário;*
6. *a sílica solução padrão e o surfactante ácido cítrico são materiais empregados na medição do teor de sílica na água; todo material consumido diretamente no processo industrial, na atividade-fim da fábrica, constitui insumo industrial; material de consumo é aquele que é consumido em suas atividades-meio; a sílica solução padrão e o surfactante ácido cítrico constituem produtos intermediários, sem dúvida;*
7. *na fase de secagem e acabamento do produto final, a empresa emprega feltros, que são inseridos nas prensas úmidas, a fim de remover a água das folhas de celulose; tais feltros jamais poderiam ser considerados materiais de consumo; o produto intermediário que se consome diretamente no processo industrial chama-se insumo;*
8. *as lâminas raspadoras são peças utilizadas para evitar que a fibra que acompanha o rolo das prensas passe para a tela; trata-se de bem do ativo imobilizado;*
9. *“Renew” é um produto utilizado para limpeza interna do sistema de secagem, a fim de retirar a resina que se acumula nos dutos e tanques do sistema; trata-se de um produto intermediário consumido diretamente no processo produtivo; uma coisa é o material consumido nas atividades-meio da empresa, e outra coisa é o material que se consome diretamente no processo industrial, na atividade-fim da empresa; todo material consumido diretamente no processo industrial, na atividade-fim da fábrica, constitui insumo industrial;*
10. *as telas formadoras de dupla camada são peças de poliéster responsáveis pela formação da folha de celulose; a descrição feita pela ASTEC não permite definir se se trata de bem do ativo imobilizado ou se se trata de produto intermediário; uma coisa é certa: não é material de uso ou consumo; um material que se torne “responsável pela formação da folha de celulose” não pode ser considerado material de consumo em hipótese alguma;*

11. a faca circular utilizada para cortar as folhas de celulose, apesar do nome, não têm nada de “faca”, são guilhotinas, equipamentos tecnicamente classificados como bens do ativo imobilizado;

12. por fim, a lâmina destacadora é um equipamento acoplado ao filtro rotativo, tendo a função de retirar a água da lama, para que esta seja queimada e transformada em cal; constitui, portanto, um bem do ativo imobilizado”.

Assim, conclui que por se tratarem de bens ou do ativo imobilizado ou típicos produtos intermediários (insumos industriais), legítimo indubitavelmente se apresenta o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição, além do que, no tocante à diferença de alíquotas, esta apenas é devida com relação aos bens do ativo imobilizado, não sendo, todavia, exigível, eis que se tratam de insumos.

Invoca precedente da 2^a Junta de Julgamento Fiscal, manifestado através do Acórdão JJF Nº 0361-02/05, bem como da Câmara Superior deste CONSEF, através do Acórdão CS 0015-21/02, observando que os mesmos estão transcritos no Voto Divergente de primeira instância e que são inteiramente aplicáveis à espécie.

Ressalta que ao proceder ao cotejamento dos tipos de bens nos casos utilizados como paradigmas e os referentes à presente autuação, evidencia-se que se tratam basicamente dos mesmos materiais. Salienta, ainda, repetindo trecho do voto divergente de Primeira Instância “que se, por um lado, é fora de dúvida que os bens do ativo imobilizado dão direito ao crédito do imposto, os materiais empregados na atividade industrial, por outro lado, 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, portanto, igual direito ao crédito ao autuado.”

Ainda repetindo tal voto, frisa que “Hodiernamente, há que se aplicar o quanto inscrito no § 1.º, do art. 93, do RICMS/97 – não havendo mais porque se definir o que sejam “insumos” ou o que sejam “produtos intermediários” e especificando o que e em que casos dá direito ao crédito – posto que já derrogado os ditames constantes do Parecer Normativo n.º 1/81, do Prof. Johnson Barbosa Nogueira. Ora, à luz da legislação vigente, há que se ressaltar que os produtos intermediários não integram o produto final, visto que o que integra o produto final são as matérias-primas. 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”.

Também repetindo trechos do voto divergente multicitado, alerta que:

“No caso vertente, a lei baiana, ao abrigo da Constituição e da norma complementar à Constituição, definiu as situações em que o contribuinte pode utilizar o crédito, razão pela qual não há como se negar o direito ao crédito se os materiais consumidos no processo industrial preenchem os requisitos previstos na lei. Caso contrário, ao serem fixados critérios não estabelecidos pela lei, estariam a ferir o princípio da segurança jurídica e da tipicidade cerrada. Invoca-se aqui o quanto disposto na Lei nº 4.825/89 e pela Lei nº 7.014/96, para o fim de atestar a derrogação do Parecer Normativo nº 1/81, bem como a nova disciplina normativa erigida no § 1º, do art. 93, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que sintetiza, no seu bojo, o regime do crédito fiscal, traduzindo a positivação dos arts. 24 a 31, da Lei nº 7.014/96. Assim, em face do quanto albergado na legislação vigente, evidencia-se que o direito ao crédito, dentre outros pressupostos, como bem assinalou o voto paradigma:

- 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.”

Note-se que em face da conjunção “ou”, no final da alínea “b”, os requisitos indicados nas três situações acima são alternativos, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito. Assim, no caso vertente, tendo em vista a forma como os bens são consumidos no processo industrial, inquestionável que se trata de bens do ativo imobilizado e de materiais utilizados durante o processo de industrialização, em contato direto com o produto em fabricação, na atividade-fim da empresa, na condição de insumos industriais, e não materiais de consumo, conforme acusa o Auto de Infração. A interpretação da lei deve levar 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.”

Em relação à infração descrita no item 2 da autuação, consignou o Relator do voto vencedor, que “*indevido se apresenta o pagamento do diferencial de alíquotas referente aos insumos industriais adquiridos em outros Estados, pelas mesmas razões fática e jurídicas acima expandidas.*”

O Recurso Extraordinário interposto – fls. 1.371 a 1.378 – traz os seguintes fundamentos como amparo à sua apresentação:

- I. que a 2^a CJF tracejou seu *decisum* arrimado no entendimento de que “*exigências do tipo ‘consumidos direta e imediatamente’ ou ‘exigindo-se sua renovação ao cabo de...’ não são feitas na lei e, por conseguinte, o contribuinte pode utilizar o crédito, se os materiais forem consumidos no processo industrial*”, mas tal fundamento despreza o entendimento já firmado em remansosas decisões do CONSEF e, mais ainda, decisões prolatadas pelo Superior Tribunal de Justiça, ora anexadas aos autos (fls. 1.379 e 1.380), de que os produtos utilizados no processo produtivo sejam diretamente consumidos no ciclo produtivo, sendo seu consumo direto e imediato;
- II. que, assim, resta claro que não se poderia considerar como produtos possíveis de gerar crédito fiscal os bens descritos no presente lançamento como materiais de reposição ou materiais não consumidos integralmente no processo produtivo;
- III. que a Decisão em apreço navega em direção contrária ao entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF, conforme se atesta nas decisões ora colacionadas, Acórdão 4^a JJF nº 2421/00 e Acórdão 2^a CJF nº 0049/01, proferidas no PAF nº 03226949/96; Acórdão 1^a JJF nº 0670/01 e Acórdão 1^a CJF nº 0082-11/02, proferidas no PAF nº 206975.0006/00-3, e Acórdão 1^a CJF nº 1919/00 e Acórdão CS nº 0012-21/02, proferidas no PAF nº 3602291/98.
- IV. Em conclusão, requer a PGE/PROFIS a reforma da Decisão recorrida em relação às infrações descritas nos itens 1 e 2 da autuação, tendo em vista que os materiais descritos no lançamento tributário em análise não são passíveis de gerar crédito fiscal, pois não são consumidos diretamente e imediatamente no processo produtivo, conforme impõe o regime do crédito físico acolhido pelo legislador pátrio e igualmente acolhido pela jurisprudência deste órgão julgador.

Cientificado da interposição do presente Recurso Extraordinário, o sujeito passivo atravessa petição aos autos – fls. 1.394 a 1.408 – apresentando suas contra-razões, abaixo expostas:

- I. que o seu caso é idêntico àquele a que se referiu o julgamento consubstanciado pelo Acórdão JJF nº 0361-02/05, e também e especialmente àquele sobre o qual já decidiu a Câmara Superior através do Acórdão CS nº 0015-21/02, cujo voto orientador transcreve;
- II. que a mesma composição da 2^a JJF decidiu de modos diversos: o julgamento consubstanciado pelo Acórdão JJF nº 0361-02/05, acima citado, invalidou os lançamentos, enquanto o Acórdão proferido pela Primeira Instância no presente processo validou lançamento semelhante àquele, devendo, a seu ver, prevalecer o julgamento proferido no primeiro acórdão citado, já que reproduz aquilo que a Câmara Superior do CONSEF já decidiu sobre a matéria, valendo ressaltar que tal Decisão, retratada no Acórdão CS nº 0015-21/02, apoiou-se em Parecer da própria procuradoria fiscal;
- III. que, assim, o julgamento proferido pela 2^a CJF, ora objeto de Recurso Extraordinário, é irrepreensível, já que o relator do voto vencedor repetiu o que a Câmara Superior já houvera disposto em caso idêntico, com o apoio explícito da Procuradoria;
- IV. que o Recurso Extraordinário interposto pela PGE/PROFIS não pretendeu discutir o mérito, mas requereu apenas restabelecimento do entendimento que não é mais pacífico no âmbito do CONSEF, pois se apoiou em julgados relativos a fatos geradores que aconteceram antes de 1988, ou seja, submetidos à ordem jurídica anterior à Constituição Federal de 1988;

- V. que o julgado do STF citado no Recurso Extraordinário – Recurso Especial nº 84808-SP, refere-se à legislação que não coincide com a legislação aplicável ao caso ora em discussão, pois se baseia ainda no Decreto-Lei nº 406/68; que, ainda, o outro julgado citado sequer foi analisado pelo STJ por trazer matéria de prova, no entanto, a sua ementa contém a referência ao julgado recorrido segundo o qual “os produtos da apelante são consumidos e utilizados no processo industrial, e geram crédito fiscal”, portanto sendo julgado cuja Decisão confirma a pertinência jurídica do julgamento proferido pela Segunda Instância deste CONSEF; e, ainda, que no terceiro julgado citado – Apelação Civil nº 009.479-5/9, do Tribunal de Justiça de São Paulo, não há indicação das datas dos fatos geradores; concluindo que, assim, os mesmos não servem como paradigmas;
- VI. que em relação aos julgados do CONSEF trazidos como paradigmas, ressalta que são todos dos anos de 2001 e 2002, anteriores ao Acórdão CS nº 0015-21/02, e não houve por parte do recorrente o pertinente cotejo analítico com relação aos aludidos julgados, não sendo possível, assim, aferir se tratam de matéria idêntica à dos autos do processo ora em apreciação; deixando, assim, o recorrente de provar que o acórdão recorrido consubstanciou julgamento contrário ao posicionamento até então mantido pelo CONSEF, finalizando requerendo o não provimento do Recurso Extraordinário para que seja mantido integralmente o julgamento consubstanciado no Acórdão recorrido.

Consta às fls. 1.422 a 1.431, nova manifestação do sujeito passivo, onde informa que nos autos da Ação Anulatória nº 754452-6/2005, interposta contra lançamento semelhante perpetrado em outro Auto de Infração de nº 279764.0002/01-7, foram realizadas perícias de engenharia e contabilidade, ressaltando que os Laudos Técnicos emitidos trazem conclusões que oferecem apoio à tese por ele esposada, citando algumas delas, e anexando-os às fls. 1.433 a 1.493, conjuntamente com demais documentos a ele pertinentes – fls. 1.494 a 1.544 - dentre estes o Parecer ASTEC nº 0225/03, proferido nos autos do Auto de Infração nº 279464.002/01-7, lavrado contra outro contribuinte que exerce atividade industrial idêntica à sua, e onde, através de diligência “*in loco*”, o diligente acompanhou e descreveu o processo produtivo e a afetação de cada bem neste processo, bem como Parecer da lavra de Sacha Calmon e Misabel Derzi, proferido em julho de 2007, intitulado “*A Compensação de Créditos no ICMS e o Princípio da Não-Cumulatividade*”, proferido após consulta realizada pelo recorrido especificamente quanto ao direito a crédito do ICMS na aquisição de bens objeto da presente autuação, com conclusão no sentido de cabimento ao referido crédito por serem os bens em tela, direta, essencial e exclusivamente implicados no processo produtivo industrial.

Informou, ainda, o recorrido, que o referido Laudo Técnico evidenciou o conceito proposto pelo Fisco baiano, segundo o qual material de uso e consumo é aquele empregado no processo de fabricação, mas que não integra o produto final, não é conhecido nem reconhecido como aplicável no âmbito da Engenharia Química. Informou, ainda, que o perito contador do juízo também proferiu Laudo Técnico, concluindo no mesmo sentido, o que evidencia a correção da sua tese, ao tempo que transcreve, às fls. 1.425 a 1427 da sua manifestação, os quesitos apresentados e as respostas proferidas pelo perito e a conclusão apresentada pelo mesmo, e reitera o seu pedido de não provimento do Recurso Extraordinário.

Às fls. 1.547 a 1.553, em nova petição que atravessa aos autos, o recorrido informa que recentemente, entre abril e maio de 2008, foram julgados autos de infração com matéria idêntica ao lançamento em tela, onde se resolveu até mesmo a divergência entre os representantes da SEFAZ no CONSEF, tanto na 1^a quanto na 2^a Câmara de Julgamento Fiscal, pois houve votação concordando que todos os creditamentos que se referem a produtos e bens essenciais ao processo produtivo, estando a ele diretamente vinculados, estão tecnicamente corretos.

Destaca o julgado proferido no Auto de Infração nº 269274.0901/06-1, da empresa Veracel Celulose S/A, que se dedica à mesma atividade sua e que tem matéria idêntica a ora discutida e que foi decidido favoravelmente ao contribuinte, por votação unânime, conforme extrato do acórdão que transcreve e acosta aos autos (fls. 1.555), e os julgados proferidos no Auto de Infração nº

233055.1201/06-3 e Auto de Infração nº 233055.0901/04-5, da empresa Suzano Papel e Celulose, também sobre a mesma matéria e mesmas mercadorias, já que a empresa que também exerce o fabrico de celulose, conforme ementas que transcreve e acosta aos autos, bem como os acórdãos respectivos – Acórdão nº 0139-11/08 e Acórdão nº 0140-11/08 (fls. 1.558 a 1.580).

VOTO VENCIDO (Quanto aos produtos Amina Neutralizante, Inibidor de Corrosão, Ácido Cítrico, Fosfato Monossódico, Ácido Sulfâmico, Hipoclorito de Sódio, Antiespumante e Facas Circulares e Contra Faca)

Inicialmente, devemos consignar que o art. 169, II do RPAF/BA traz como requisitos de admissibilidade desta espécie recursal as seguintes hipóteses:

- a. quando a Decisão contrariar a legislação;
- b. quando contrariar as provas dos autos ou,
- c. quando contrariar o entendimento manifestado em Decisões reiteradas do CONSEF.

Portanto, de logo podemos afirmar que a análise da existência ou não dos requisitos de admissibilidade deste Recurso Extraordinário leva inexoravelmente à apreciação do próprio mérito da questão nele ventilada e trazida ao crivo desta Câmara Superior.

Embora o juízo de admissibilidade deva anteceder lógica e cronologicamente o exame de mérito, como leciona Luiz Orione Neto, a análise dos requisitos citados no dispositivo regulamentar em apreço, por si só implica em análise do mérito da pretensão recursal, ou seja, é o próprio juízo de mérito, na medida em que neste último “*se apura a existência ou inexistência de fundamento para o que se postula*”, e os fundamentos trazidos pela PGE/PROFIS em sua peça recursal exigem a apreciação de tais requisitos.

Do exposto, entendemos deva ser ultrapassada a questão do conhecimento do presente Recurso e ser apreciado o seu mérito.

Assim, quanto ao mérito do Recurso Extraordinário, de logo se faz necessário pontuar que a matéria é uma das mais complexas das múltiplas questões apreciadas por este Conselho de Fazenda. Muito embora tal fato, não se logrou até o presente momento pacificar-se a questão da definição de produto intermediário para fins de utilização como crédito fiscal no processo industrial, levando a inúmeras decisões divergentes à míngua de uma norma legal mais explícita quanto ao seu conceito, tendo o Parecer Normativo nº 01/81, expedido pela então PROFI – Procuradoria Fiscal - sido utilizado como elemento de referência para a sua conceituação.

Em que pese tese defendida por alguns membros deste Conselho de Fazenda no sentido de que o referido Parecer seria atualmente inaplicável frente às regras atuais aplicáveis ao ICMS, advogamos tese contrária, pois o Parecer em apreço em verdade traz ensinamentos que em nada destoam dos dispositivos que tratam do crédito fiscal deste imposto.

Assim que, estabelece expressamente o art. 93, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA, que dará direito a crédito fiscal, no processo de industrialização, os insumos, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem.

A definição de insumos, catalisadores e material de embalagem não gera maiores dúvidas. No entanto, quanto ao produto intermediário, à míngua de definição na legislação do ICMS na Bahia, a doutrina e algumas legislações, como a de Minas Gerais, conceitua-o como aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido, imediata e integralmente no curso da industrialização.

Em verdade, o Parecer Normativo PROFI nº 01/81 traz um “norte” ao enunciar que “*É de se ver, no entanto, que a identidade física de determinado bem nem sempre é bastante para que se conclua por uma inclusão, entre os produtos intermediários ou entre os bens de produção ou instrumentais. É a afetação do bem, em razão de sua participação e utilização no processo industrial de um determinado produto, geralmente evidenciada na correta contabilização, que nos*

dará elementos para sabermos se sua aquisição gera crédito fiscal, ou não. Assim, uma aquisição de tinta pode ser para consumo próprio ou para ser utilizada na produção. Uma substância gasosa pode ser considerada um bem de uso e consumo (desinfetar ou aromatizar o ambiente do estabelecimento) pode ser considerada um bem de produção (componente de uma máquina como gás cativo em serpentina de refrigeração), ou produto intermediário (catalisador ou função de criar condições de reação química durante o processo de produção), ou mesmo matéria-prima (como utilizada para compor certos aerosóis). ”.

E, é com base neste “norte” que este Conselho de Fazenda vem sedimentando seu entendimento no sentido de que é essencial para o deslinde da questão a análise sobre a natureza dos materiais empregados pelos contribuintes através da verificação da sua afetação no processo produtivo do contribuinte.

Assim, dentro deste “norte” e da descrição da afetação dos produtos objetos da autuação no processo produtivo da empresa, constante dos autos, entendemos correta a Decisão recorrida quanto aos produtos “telas” e “feltro”, pois se subsumem efetivamente como produtos intermediários, já que em contato direto com a matéria-prima, participam diretamente do processo de industrialização da celulose, nas suas etapas de cozimento, lavagem e secagem, como produtos individualizados que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Também no pertinente aos produtos Disco PO dupla face e Disco PK deve ser mantida a Decisão recorrida, pois os mesmos são utilizados na embalagem do produto final do recorrido, cujo direito ao crédito fiscal encontra-se amparado pela regra do art. 93, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA.

Quanto aos produtos “Faca circular”, “Contra-faca”, e “Rolamento Esférico”, são ferramentais, que não se subsumem no conceito de produtos intermediários, e embora se desgastem ou deteriorem, tal ocorre ao longo do tempo, como ocorre com qualquer bem até o seu completo exaurimento, sendo os dois primeiros utilizados no corte da madeira para transformá-los inicialmente em toras e após em cavacos, ainda no pátio da empresa, antes do processo industrial da celulose, conforme esclarece o laudo técnico acostado pelo recorrido aos autos, às fls. 1.433, e os demais meras partes e peças, componentes de máquina, aparelho ou equipamento, que embora se desgastem ou deteriorem em função do tempo de uso, tal fato não decorre imediatamente do processo de industrialização, ou seja, não se esgotam em função de seu emprego na linha de produção, mas sim em razão do término da sua vida útil.

Quantos aos demais produtos objeto da autuação, utilizados como inibidores de corrosão e incrustação interna e os utilizados no tratamento da água desmineralizada para evitar ou reduzir a corrosão e a incrustação das caldeiras e tubos, a descrição da afetação dos mesmos no processo produtivo da empresa, inclusive mediante os laudos apresentados pelo recorrido, permite-nos aferir que os mesmos não se caracterizam como produtos intermediários, já que não são afetos diretamente ao processo produtivo da celulose, mas funcionam em linha marginal a este processo, sem a característica de essencialidade na obtenção do produto final.

Do exposto, correta a exigência de glosa dos créditos quanto aos produtos Amina Neutralizante, Inibidor de Corrosão, Ácido Cítrico, Fosfato Monossódico, Ácido Sulfâmico, Hipoclorito de Sódio, Antiespumante, Rolamento Aut. Esférico, Facas Circulares e Contra Faca, bem como a exigência de recolhimento da diferença de alíquota na aquisição interestadual de tais produtos, e indevidas as exigências fiscais de glosa dos créditos e diferença de alíquotas quanto aos produtos Tela Formadora, Tela Plástica, Feltro Úmido Prensa, Disco PO Dupla Face e Disco PK, devendo, assim, ser modificada parcialmente a Decisão recorrida, pelo que votamos pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Extraordinário.

VOTO VENCEDOR (Quanto aos produtos Amina Neutralizante, Inibidor de Corrosão, Ácido Cítrico, Fosfato Monossódico, Ácido Sulfâmico, Hipoclorito de Sódio, Antiespumante e Facas Circulares e Contra Faca)

Com a devida *venia* do entendimento esposado pela nobre relatora, tenho que os créditos relativos aos produtos facas, contra-facas, anti-corrosivos e anti-incrustantes não são passíveis da glo-
sa pretendida pela douta PGE/PROFIS.

A questão posta à apreciação desta Câmara Superior, por conduto do presente Recurso Extraordi-
nário, passa, necessariamente, pela fixação de um conceito de produto intermediário, pois so-
mente assim poderemos firmar um entendimento sobre os créditos passíveis de utilização pelo
contribuinte e aqueles que não poderão ser lançados no seu conta-corrente para apuração do im-
posto devido no período. Essa tarefa, contudo, é bastante árdua, especialmente diante da carência
legislativa disciplinando a questão.

Pois bem, como pontuou a nobre Relatora, devemos partir de um norte para definirmos o que
seja produto intermediário. E o norte que geralmente se utiliza é o Parecer Normativo PROFI n°
01/81, transcrito em parte no voto vencido e do qual extraio os seguintes parâmetros de diferencia-
ção entre os produtos intermediários e bens de uso e consumo, a saber: em primeiro lugar, deve-
se analisar qual a afetação do bem no processo produtivo da empresa – se o produto fica à mar-
gem do processo produtivo, enquadra-se como de uso e consumo, sem qualquer controvérsia; se
ele participa diretamente do processo produtivo, existem já chances de ser classificado como
produto intermediário.

Além disso, para que um produto seja considerado intermediário para fins de utilização do crédi-
to fiscal, ele precisa ser indispensável ao processo produtivo e desgastar-se em decorrência de
sua participação na elaboração do produto final, exigindo-se, via de regra, que o produto inter-
mediário entre em contato com o produto final, não se integrando a ele por não se tratar de insu-
mo.

Trazendo esses parâmetros para o caso concreto, cumpre analisar os produtos facas e contra-
facas. A nobre Relatora, segundo se extrai do seu voto, os classificou como ferramentais utiliza-
dos no corte da madeira para transformá-la inicialmente em toras e, depois, em cavacos, ainda no
pátio da empresa, “*antes do processo industrial da celulose*”. Afirmou, ainda, a Relatora, que,
embora se desgastem ou se deteriorem, tal fato não decorre imediatamente do processo de indus-
trialização, mas, sim, em razão do término de sua vida útil.

Os argumentos utilizados no voto da relatora estão dissociados do entendimento atual firmado
por este Conselho de Fazenda. Em primeiro lugar, merece registro que o processo de industriali-
zação inicia-se com a transformação da matéria-prima e ele pode ocorrer dentro ou fora do esta-
belecimento comercial. No particular, o fato de as facas e contra-facas serem utilizadas ainda no
pátio da empresa não significa que estão fora do processo produtivo; na verdade, ao que tudo
indica, esses produtos participam justamente da inauguração do processo produtivo, da primeira
fase de transformação da madeira em celulosa.

Quanto ao desgaste, entendo equivocado o entendimento da ilustre relatora. Todo e qualquer
produto, seja intermediário, ferramental ou de uso e consumo, sofre desgaste natural pela simples
exposição ao ambiente atmosférico; ou seja, um dia, com ou sem uso, terá expirado a sua vida
útil. No caso das facas e contra-facas esse desgaste não se dá pelo simples transcurso da vida útil
alegada pela relatora, mas, sobretudo, pela sua participação no processo produtivo, pelo seu con-
tato direto com a matéria-prima da celulose.

Além disso, não se pode negar que esses produtos são absolutamente indispensáveis para o pro-
cesso produtivo, pois sem eles não seria possível ao sujeito passivo prosseguir nas demais etapas
para a obtenção da celulose.

Nas circunstâncias, as facas e contra-facas não podem ser consideradas meros ferramentais; são
legítimos produtos intermediários, devendo ser reconhecido o direito do contribuinte quanto à
utilização dos créditos decorrentes das operações de entrada.

No que concerne aos anticorrosivos, antincrustantes e demais produtos utilizados no tratamento da água desmineralizada, cumpre consignar, inicialmente, que o processo produtivo da empresa exige uma água com nível elevado de pureza e que receba o devido tratamento para não contaminar a celulose e, ainda, para preservar as máquinas e equipamentos que fazem a industrialização da madeira para transformá-la no produto final.

Assim, não se pode dizer, como fez a relatora, que esses produtos estejam à margem do processo produtivo. Na verdade, eles são aplicados na água que é utilizada diretamente no processo produtivo, entrando em contato imediato com a matéria-prima e o produto final. Sem esse tratamento, segundo informado por preposto da empresa na sessão de julgamento e conforme se extrai do memorial descritivo do processo produtivo, é impossível a fabricação do produto final, pelo menos no grau de qualidade que o contribuinte se propõe e que os seus clientes exigem.

Por esses motivos, concluo que os produtos Amina Neutralizante, Inibidor de Corrosão, Ácido Cítrico, Fosfato Monossódico, Ácido Sulfâmico, Hipoclorito de Sódio e Antiespumante são produtos intermediários, fazendo jus o contribuinte à utilização dos respectivos créditos. Quanto ao demais produtos, concordo com o voto da nobre relatora, que se manifestou pela possibilidade de utilização dos créditos relativos a telas, filtros e discos e pela manutenção da exigência contida na infração 1 no que concerne ao Rolamento Aut. Esférico.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Extraordinário interposto pela PGE/PROFIS, apenas para restabelecer a exigência no que tange à mercadoria Rolamento Esférico no valor de R\$44,64.

Assim, o débito remanescente no presente Auto de Infração, passa do valor de R\$47.628,38 para R\$47.673,02.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Extraordinário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298574.0600/06-8, lavrado contra **BAHIA PULP S.A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$47.623,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no inciso XXII do art. 42, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiro (as): Fábio de Andrade Moura, Fernando Antonio Brito de Araújo, Valnei Sousa Freire, Carlos Fábio Cabral Ferreira, Fauze Midlej, Márcio Medeiros Bastos, Tolstoi Seara Nolasco, Nelson Antonio Daiha Filho, Oswaldo Ignácio Amador e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO - Conselheiros (as): Sandra Urânia Silva Andrade e Álvaro Barreto Vieira.

Sala das Sessões do CONSEF, em 31 de agosto de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA/VOTO VENCIDO

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO VENCEDOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS