

**PROCESSO** - A. I. N° 298574.0501/09  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BAHIA PULP S/A. (BAHIA SPECIALTY CELULOSE S/A.)  
**RECORRIDOS** - BAHIA PULP S/A (BAHIA SPECIALTY CELULOSE S/A.) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF n° 0372-01/10  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 27/12/2011

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF N° 0407-12/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Excluídas parcelas relativas a insumos da produção. Infração parcialmente subsistente. Sanado o equívoco de cálculo do valor remanescente. **b)** ENERGIA ELÉTRICA. **c)** SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. Constatado que o índice de proporcionalidade das exportações estatuído nas alíneas “a” e “b” do inciso II do art. 93 do RICMS e calculado pelo autuante não exclui integralmente as remessas para armazém alfandegado das saídas totais. Refeitos os cálculos, não subsistiram os débitos. Infrações descaracterizadas. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Não constituem materiais de consumo aqueles que são diretamente empregados na atividade-fim da fábrica, mas sim produtos intermediários, espécie do gênero insumos industriais. Excluídas as parcelas relativas aos insumos industriais. Infração parcialmente subsistente. Sanado o equívoco de cálculo do valor remanescente. 3. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Restou comprovado mediante diligência cumprida pela ASTEC/CONSEF, que o crédito fiscal glosado indevidamente nas infrações 03 e 04, resultou no imposto exigido. Refeito o cálculo a infração não subsistente. Recurso de Ofício **NÃO PROVADO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVADO**. Decisão não unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão n° 0372-01/10 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 15/01/2009, exige crédito tributário no valor de R\$ 1.482.276,20, em decorrência do cometimento de seis infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado. Fazem parte dos Recursos as seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1** – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de março a setembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 283.207,24. Consta que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal, quando

da aquisição de produtos para uso e consumo do estabelecimento, como insumos, conforme demonstrado no Anexo A.

INFRAÇÃO 2 – Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de março a setembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 250.629,72. Consta que o contribuinte não realizou o recolhimento do ICMS, referente à diferença de alíquotas, quando da aquisição de produtos para uso e consumo do estabelecimento, como insumos, conforme demonstrado no Anexo B, sendo decorrente da infração 1.

INFRAÇÃO 3 – Utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica em proporção superior às saídas ou prestações destinadas ao exterior, nos meses de março a setembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 794.855,50. Consta que o contribuinte não realizou corretamente o estorno de crédito fiscal na aquisição de energia elétrica, pelo fato de não computar os valores totais de saídas do estabelecimento, majorando e utilizando, dessa forma, crédito de ICMS na sua escrita fiscal, conforme demonstrado no Anexo H.

INFRAÇÃO 4 – Utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de serviço de comunicação em proporção superior às saídas ou prestações destinadas ao exterior, nos meses de março a setembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 29.812,33. Consta que o contribuinte não realizou corretamente o estorno de crédito fiscal, na aquisição de serviço de comunicação, pelo fato de não computar os valores totais de saídas do estabelecimento, majorando e utilizando, dessa forma, crédito de ICMS na sua escrita fiscal, conforme demonstrado no Anexo H.

INFRAÇÃO 5 – Falta de recolhimento do ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de maio de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 8.099,28.

O autuado reconhece o cometimento da infração 6 e admite, em relação à infração 1, a utilização indevida de créditos fiscais referente a diversos produtos que indica, totalizando os créditos fiscais indevidos no valor histórico de R\$ 20.804,86.

Faz uma exposição detalhada sobre a atividade industrial da fabricação de celulose solúvel de alta qualidade que desenvolve, dizendo que há certas e determinadas especificações para o produto, que é a matéria-prima para o fabrico de inúmeros outros produtos, conforme identifica. Diz que a exposição se faz necessária, pois a impugnação aos lançamentos de ofício deve se referir ao processo do fabrico da celulose. Salienta que, de toda a celulose solúvel produzida, 90% é destinada ao mercado externo, sendo decorrente da própria orientação comercial adotada pela empresa para o desenvolvimento da atividade, portanto, não sendo circunstancial, e nem recente, pois já se verificava ao tempo dos períodos fiscalizados.

Prosseguindo, e em relação à parte não reconhecida às infrações 1 e 2, sustenta que quase todas as mercadorias que a fiscalização denominou materiais para uso e consumo do estabelecimento foram destinadas ao desenvolvimento do processo industrial da produção da celulose solúvel de alta qualidade. Registra que a fiscalização, novamente, incorreu em equívoco ao lavrar o Auto de Infração nº 298574.0501/09-4, já que repetiu os Autos de Infração nºs 279464.0002/01-7 e 298574.0600/06-8, por serem as mercadorias destinadas ao desenvolvimento do processo industrial, novamente denominadas *materiais para uso e consumo do estabelecimento*. Informa que, quando de sua contestação ao Auto de Infração nº 279464.0002/01-7, solicitou que fosse realizada diligência, a qual foi deferida pela 2ª JJF. Através do Parecer nº 0225/2003, a ASTEC/CONSEF comprovou a veracidade das alegações defensivas, sendo destacado no referido Parecer que a utilização de cada produto que a fiscalização classificara como material para uso e consumo do estabelecimento eram todos relacionados ao desenvolvimento do processo industrial do fabrico da celulose solúvel de alta qualidade. Nesta linha, a 2ª JJF, acertadamente, se posicionou, não obstante ter sido por longo tempo incompreendido por parte dos conselheiros do CONSEF, a exemplo do Auto de Infração nº 279464.0002/01-7 julgado procedente. No entanto, quando a

grande maioria dos conselheiros do CONSEF modificara o entendimento acerca da matéria, os idênticos lançamentos promovidos de ofício através do citado Auto de Infração nº 298574.0600/06-8 foram julgados improcedentes, tendo o Acórdão CJF nº 0390-12/06 refletido o que já fora sustentado pelo voto divergente do Acórdão JJF nº 0176-02/06, cujo teor transcreve parcialmente. E que entre abril e maio de 2008 este CONSEF, ao julgar processos administrativos fiscais com matéria idêntica a aqueles relacionados ao Auto de Infração nº 298574.0600/06-8, resolveu-se até mesmo a divergência entre os representantes da SEFAZ-BA no Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, tanto na 1<sup>a</sup> quanto na 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal. Neste sentido, destaca que o Auto de Infração nº 269274.0901/06-1, lavrado contra a VERACEL CELULOSE S.A., que se dedica à mesma atividade, isto é, a produção de celulose solúvel, foi decidido favoravelmente ao contribuinte por votação unânime, pela 2<sup>a</sup> CJF. Mencionando, ainda, casos idênticos relativos aos Autos de Infração nº 233055.1201/06-3 e nº 233055.0901/04-5, lavrado contra a empresa SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A, que também foram solucionados a favor do contribuinte pelo CONSEF, reproduzindo as ementas, afirma que, agora há entendimento unânime dentro das Câmaras de Julgamento do Conselho de Fazenda Estadual no sentido de que *todos os creditamentos que se referem a produtos e bens essenciais ao processo produtivo, estando a ele diretamente vinculados, estão tecnicamente corretos.*

Assevera que o Anexo A do Auto de Infração em lide relaciona produtos e bens essenciais ao processo produtivo, estando a ele diretamente vinculados, devendo os correspondentes lançamentos promovidos de ofício serem julgados improcedentes. Salienta que, existe, dentre as mercadorias listadas no Anexo A, algumas que não coincidem com aquelas tratadas pelos Autos de Infração enumerados, e que, por isso, ainda não tiveram os respectivos empregos no processo industrial de fabrico da celulose solúvel analisado pelo CONSEF, razão pela qual, a visita dos técnicos da ASTEC/CONSEF à planta industrial da empresa permitirá a observação de quais são os demais produtos e bens essenciais ao processo produtivo, estando a ele diretamente vinculados. Observa que o diligente irá verificar, por exemplo, que o papel Kraft é utilizado para embalagem dos fardos e bobinas de celulose, viabilizando o seu transporte e acondicionamento, o que mantém algumas propriedades físico-químicas da celulose (umidade, alvura, teor de inorgânicos etc). Da mesma forma, ficará evidente que o tubo espiral também é material de embalagem, utilizado para a formação das bobinas de celulose solúvel, em função semelhante ao pequeno tubo de papelão dos rolos de papel higiênico doméstico. Também será igualmente possível notar que o cartão de limpeza para cabeça 900 WILLETT, o solvente para impressora IMAGE, a cera para impressora ZEBRA 105L e a tinta para cabeça de impressora WILLETT são todos materiais de embalagem, empregados na impressão do código de barras e demais informações nos fardos de celulose.

Diz ainda que o emprego dos óleos lubrificantes nas máquinas e equipamentos componentes da planta industrial, cujo direito ao aproveitamento dos créditos fiscais, neste caso especificamente, está assegurado, pelo menos até dezembro de 2008, pelo Parecer nº 11655/2008, originado dos autos do Processo Administrativo de Consulta nº 28319720080 (Doc. 12).

No que concerne às infrações 3 e 4, afirma que a fiscalização, equivocadamente, apropriou, para determinar o valor do total das saídas, a soma total da coluna dos valores contábeis das saídas para o Estado, para outros Estados e para o exterior, conforme o livro Registro de Apuração do ICMS, para cada período, contudo, a soma total da coluna dos valores contábeis das saídas para o Estado, para outros Estados e para o exterior, conforme o livro Registro de Apuração do ICMS não representa o valor do total das saídas que promoveu. Portanto, a fiscalização equivocou-se, como já acontecera outras vezes, nos Autos de Infração nº 279464.0002/01-7 e nº 298574.0600/06-8, pois a determinação do valor do total das saídas não deve relacionar, por exemplo, os valores pertinentes às remessas para depósito fechado, remessas para o porto, remessas para conserto e às transferências de ativo imobilizado. E, para evidenciar a ilegitimidade dos lançamentos promovidos de ofício, informou que é beneficiária de regime especial para emissão de Nota Fiscal Fatura Série 5, CFOP 5.99, referente a remessa para armazém alfandegado, com o propósito

de formação de lotes para posterior promoção de operação de saída para o exterior, sendo o regime concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia no dia 18 de junho de 1998. Com tal regime especial, emite Nota Fiscal Fatura Série 5, CFOP 5.99 para remessa de mercadoria para armazém alfandegado, local onde se formam lotes para exportação. Formados os lotes, há emissão de nota fiscal de entrada, CFOP 1.99, para documentação do retorno simbólico da mercadoria do armazém alfandegado. Subseqüentemente, emite nota fiscal fatura de venda, CFOP 5.86, com informação da destinação a sociedade comercial exportadora, para fim específico de exportação, com relação ao produto estocado no armazém alfandegado. Nesse contexto, a emissão de Nota Fiscal Fatura Série 5, CFOP 5.99, referente a remessa para armazém alfandegado com o propósito de formação de lotes para posterior promoção de operação de saída para o exterior, não é fenômeno de expressão da realização do fato gerador do ICMS, premissa adotada pela fiscalização para os lançamentos resultantes das Infrações 03 e 04, como alias, definido pelos julgamentos nos autos dos processos administrativos fiscais originados dos Autos de Infração nº 279464.0002/01-7 e nº 298574.0600/06-8. Observa que a discussão nos Autos de Infração nº 279464.0002/01-7 era exatamente atinente à possibilidade do exercício pela empresa ora autuada do direito de crédito relativamente às operações de compra de energia elétrica e de serviços de comunicação, cujo limite calcula-se segundo a proporção das operações de circulação de mercadoria para o exterior em relação ao total das operações de circulação promovidas pelo sujeito passivo, conforme o Parecer da ASTEC/CONSEF cujo teor reproduz. Registra que o Auto de Infração nº 279464.0002/01-7 foi julgado improcedente, assim como o Auto de Infração nº 298574.0600/06-8, cujo voto proferido no Acórdão CJF nº 0390-12/06 – 2ª Câmara de Julgamento Fiscal transcreve. Deste modo, as infrações 3 e 4 devem ser julgadas improcedentes, como também a infração 5, que é decorrente da equivocada premissa sobre a qual a fiscalização laborou para promover de ofício os lançamentos das infrações 3 e 4.

Os autuantes (fls. 296/311) discordam do entendimento externado pela empresa em relação à infração 1 com base no disposto no RICMS vigente à época dos fatos geradores. Salientam, ainda, de que o contribuinte formulou Consulta à SEFAZ, através do processo protocolado sob o nº 000844/2001-4, em 09/01/2001, cuja cópia anexa aos autos (fls. 93/ 95), relativa aos materiais objetos de glosa de crédito e que motivaram a infração 1, devidamente relacionadas no demonstrativo do Anexo A, frisando que nela o contribuinte já vinha se creditando dos produtos objetos da autuação e, alegando as mesmas razões sustentadas no presente PAF. Que após diligência realizada por preposto fiscal da antiga IFESP, a DITRI analisou e se pronunciou, ratificando o correto procedimento adotado pela fiscalização.

Quanto à infração 2, dizem que, em conformidade com a contestação relativa à infração 1, mantêm a exigência do pagamento da diferença de alíquotas, referentes aos produtos classificados como de uso e consumo procedentes de outras unidades da Federação relacionados no Anexo B, por não se enquadrar na classificação de matéria-prima pelas razões já expostas.

No que tange à infração 03, consignam que, na condição de prepostos fiscais, se ativeram ao disposto no art. 93 do RICMS/BA vigente à época em que ocorreu a entrada de energia elétrica. Neste sentido analisam, com base na legislação, as planilhas elaboradas para apuração do imposto, bem como, os procedimentos adotados pela empresa, para concluir que os procedimentos adotados estão corretos.

Relativamente à infração 4, repetem os mesmos argumentos apresentados na infração 03, mantendo a autuação.

No que tange à infração 5, esclarecem que, em decorrência da análise do Processo nº 19945972008-2, em que houve glosa de crédito fiscal, se constatou saldo devedor no mês de maio de 2008, conforme anexo I deste PAF.

Finalizam mantendo integralmente o Auto de Infração,

A 1ª JJF converteu o processo em diligência (fl. 316) à ASTEC/CONSEF, a fim de que Auditor Fiscal designado intimasse o autuado para demonstrar, nas suas instalações, a natureza e as

características de cada produto elencado na planilha colacionada aos autos (fls. 12/32), em seu processo produtivo.

Consta às fls. 318/321, requerimento do impugnante, no qual pede a improcedência do Auto de Infração, com a observação do entendimento firmado pela Câmara Superior do CONSEF, conforme o Acórdão CS Nº 0030-21/09.

Através do Parecer ASTEC/CONSEF Nº 030/2010, o diligente Ildemar Jose Landim esclareceu que, em visita às instalações da empresa verificou a participação de cada produto no processo fabril do estabelecimento, conforme abaixo descrito:

1. *TELAS FORMADORAS, FELTROS AGULHADOS, FELTROS ÚMIDOS PRENSA – as telas formadoras e os feltros foram visualizados na área de produção, onde a celulose já esbranquiçada é depositada e submetida à remoção da água, formando a folha do produto final, no aspecto que será comercializado. Neste momento são utilizados substratos que garantem propriedades físico-químicas suficientes para assumir o formato comercial a ser consumido pelos clientes.*
2. *ÓLEO HIDR LUBRAX INDUSTRIAL CTM; ÓLEO HIDR MARBRAX; GRAXA LUBRIF LUBRAX INDUSTRIAL – tanto o óleo lubrificante, como a graxa, são de utilização geral, nas juntas, gaxetas, etc, para lubrificação dos equipamentos de operações da planta industrial.*
3. *FACA CIRCULAR - este dispositivo, situado logo após as telas formadoras e os feltros, corta as folhas de celulose, tanto em sentido longitudinal, como transversal, formando folhas de formato retangular, que são empilhadas, formando os pacotes para venda aos clientes da empresa.*
4. *TINTA – após a formação de pilhas, estas seguem em correias transportadoras, que passam em frente a uma máquina impressora em que é imprimida na lateral das pilha de celulose, o nome do produto, características, código de barras e o nome do fabricante. A tinta é utilizada nesta máquina, para impressão desses caracteres. Em seguida, as pilhas são embrulhadas em grandes folhas de papel, formando imensos pacotes para comercialização e entrega do produto aos clientes.*
5. *SOLVENTE – o solvente é utilizado na máquina impressora, para manutenção e limpeza.*
6. *TUBO ESPIRAL – tubo utilizado para embalagem da folha de celulose em grandes rolos.*
7. *METABISSULFITO DE SÓDIO TÉCNICO - Utilizado para modificar quimicamente a celulose branqueada, removendo íons metálicos de sua composição e com isso garantindo maior pureza e maior alvura até o momento que é utilizada pelo cliente. Atua também na correção da acidez da celulose, importante parâmetro químico solicitado pelo cliente.*
8. *FOSFATO ALCALINO OPTISPERSE – é um estabilizador do PH da água, para evitar a corrosão da caldeira que gera vapor utilizado no processo de fabricação de celulose.*
9. *KURIFLOC PA – é um aditivo à água utilizada na separação do DREG, um subproduto de cor preta, que se forma na fase intermediária da fabricação de celulose e que é vendido para outras empresas que a utilizam como matéria prima na fabricação de fertilizantes e telhas Eternit.*
10. *KLEEN AC GE ÁCIDO SULFAMICO P/LIMPEZA – é utilizado na limpeza química de diversos equipamentos operacionais da fábrica( remoção de incrustações orgânicas e inorgânicas).*
11. *ANTI-INCROSTANTE – aplicado no tratamento da água da caldeira, para evitar o depósito de materiais inorgânicos.*
12. *INIBIDOR DE CORROSÃO INHIBITOR – é adicionado à água para evitar corrosão na torre de resfriamento, que é responsável pelo resfriamento da água após utilização no processo.*
13. *CORTROL SEQUESTRANTE DE OXIGÊNIO – produto que adicionado à água da caldeira, seqüestra oxigênio, dificultando o processo de corrosão do equipamento.*
14. *AMINA NEUTRALIZANTE, INIBIDOR DE CORROSÃO FLOGARD, FOSFATO NEUTRO OPTISPERSE, SURFACTANTE – outros aditivos colocados na água utilizada para geração de vapor , elevando o PH da água e dificultando a corrosão.*
15. *RESINA DE TROCA IÔNICA - Utilizado no tratamento da água que é utilizada para geração do vapor o qual reage com a madeira em sua forma estruturada (processos físicos de penetração e difusão) e também realizar a sua hidrólise ácida (etapa fundamental na produção da celulose solúvel).*
16. *CERA IMPRESSORA ZEBRA – utilizada na máquina impressora de caracteres na lateral dos fardos prontos para comercialização.*

17. *LÂMINA DESTACADORA* – lâmina utilizada após o processo de secagem da celulose nas telas formadoras e nos feltros, para separação da folha de celulose do cilindro, para encaminhamento ao local de corte e embalagem.

18. *BIOCIDA SPECTRUS* – é um aditivo da água de resfriamento do processo, que realiza controle biológico, evitando a proliferação de fungos e bactérias.

Concluiu seu Parecer de que todos os produtos relacionados às fls. 12/32, e que não foram reconhecidos pelo contribuinte, têm alguma relação, ainda que indireta, com a produção de celulose, seja pelos aditivos usados no tratamento da água utilizado no processo, seja pelas facas utilizadas no corte da folha de celulose, seja na impressora que jateia caracteres do produto na lateral do fardo de celulose já pronta para comercialização, etc.

Intimado o contribuinte para ciência do Parecer ASTEC/CONSEF nº 030/2010, este se manifestou (fls. 342/345), esclarecendo que o Acórdão CS Nº 0030-21/09 firmou o entendimento definitivo sobre o processo produtivo que a empresa desenvolve, resultando praticamente na improcedência total daquela autuação na parte concernente à formação da conta de compensação de débitos e créditos para apuração do ICMS devido. Acrescenta que o presente Auto de Infração repete a orientação sobre a qual foi apoiada a lavratura do Auto de Infração nº 298574.0600/06-8, conforme confirma o Parecer ASTEC/CONSEF nº 030/2010.

Prosseguindo, salienta que, apesar de não integralmente coincidentes, as mercadorias de que cuida o Auto de Infração em lide, conforme descrito no Parecer ASTEC/CONSEF nº 030/2010, são destinadas à adição imprescindível à água participante do processo produtivo da celulose solúvel. Assevera, também, que a legislação garante a possibilidade de aproveitamento dos créditos do ICMS relacionados à aquisição de material de embalagem da celulose solúvel, razão pela qual com relação à tinta, ao solvente, ao tubo espiral e à cera impressora zebra, deve ser julgado improcedente. Quanto à glosa dos créditos fiscais referentes às aquisições de óleos lubrificantes e graxas, diz que estes têm utilização geral, nas juntas, gaxetas, etc, para lubrificação dos equipamentos de operações da planta industrial, sendo o direito de creditamento assegurado expressamente pelo art. 93, §1º do RICMS/BA.

A 1ª JJF, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do processo em diligência à Assessoria Técnica do CONSEF (fls. 351/352), a fim de que fosse designado Auditor Fiscal para que adotasse as seguintes providências:

Em relação às infrações 1 e 2 - elaborasse demonstrativo excluindo os valores relativos aos itens identificados no Parecer ASTEC Nº 030/2010, à exceção dos produtos Óleo Lubrax industrial CTM; Óleo Marbrax;Graxa Lubrif. Lubrax Industrial, que deveria ser mantido. Mantivesse os demais valores, inclusive aqueles reconhecidos pelo autuado.

Quanto às infrações 3 e 4, analisasse os livros e documentos fiscais do autuado, no intuito de confirmar se procediam as alegações defensivas. Caso fossem confirmadas, refizesse os cálculos, elaborando novos demonstrativos, se fosse o caso.

Em relação à infração 5 verificasse e informasse se do resultado apurado nas infrações 3 e 4, na forma acima solicitada, houve repercussão na infração 5.

Através do Parecer ASTEC Nº 123/2010 (fls. 355/358), o diligente esclareceu que, conforme solicitado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, relativamente às infrações 1 e 2 foram refeitos os anexos A e B, de forma que todos os elementos constantes do item 2 do Parecer ASTEC Nº 30 permaneceram, juntamente com os itens e valores reconhecidos pelo autuado, sendo o demonstrativo refeito para estas infrações, passando o débito destas infrações, respectivamente, para o valor de R\$ 107.777,26 e R\$ 31.163,01.

No que concerne às infrações 3 e 4, esclareceu que a planilha de cálculo apresentada pelo contribuinte está coerente com a metodologia empregada, ou seja, total de saídas apenas com CFOPS 5.101, 6.101,7.101, sendo excluídos os demais CFOPs, dentre eles saídas para conserto e devolução de mercadorias recebidas para demonstração, etc, conforme relacionado às fls.

356/358. Salienta, porém, que no mês de maio de 2008, o autuado incorreu em pequeno erro de cálculo, pois as somas dos CFOPs 5.101, 6.101 e 7.101 diferem do valor da planilha apresentada, o que resultou na diferença de R\$ 115,24 no estorno do ICMS de energia elétrica e R\$ 1,90 no estorno do ICMS de comunicação.

Com relação à infração 5, esclarece ser decorrente da glosa dos créditos feitos nas infrações 3 e 4, o que levou ao saldo devedor de ICMS nos mês de maio de 2008. Observa que, caso este órgão julgador entenda que o procedimento adotado pelo contribuinte no cálculo do quociente do crédito nas exportações está correto, a infração 5 não subsiste pelo fato de ser decorrente da glosa dos créditos nos meses anteriores. Registra, ainda, que o pequeno erro cometido no mês de maio é insuficiente para a configuração do saldo devedor neste mês.

O autuado se manifestou (fls. 426/431), dizendo que mesmo após o Parecer ASTEC/CONSEF nº 030/2010 ter explicitado a necessária utilização dos óleos de lubrificação e de utilização em mecanismos hidráulicos na planta industrial produtora de celulose solúvel, a 1<sup>a</sup> JJF insiste que esses produtos devem ser classificados como de uso e consumo, sendo este posicionamento completamente afastado do conteúdo normativo decorrente da legislação aplicável, contrariando, em verdade, a lei de modo frontal e inteiramente injustificável. Cita e transcreve a posição do julgador-relator da 2<sup>a</sup> JJF, referente ao Auto de Infração nº. 279464.0002/01-7, para fundamentar a sua argumentação. Invoca a posição dos tribunais brasileiros, dizendo que Superior Tribunal de Justiça em recente julgamento datado do mês de março, decidiu que, se os insumos suscitados pelo contribuinte são empregados na atividade-fim da empresa o Estado deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final. Reproduz o acórdão referente ao REsp 1175166/MG. Sustenta que, desde que tanto o óleo lubrificante, como a graxa, são de utilização geral, nas juntas, gaxetas, etc, para lubrificação dos equipamentos de operações da planta industrial, o direito de aproveitamento dos créditos de ICMS relacionados à aquisição é expressamente assegurado inclusive pelo RICMS/BA, no seu art. 93, §1º. Conclui requerendo que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

A 1<sup>a</sup> JJF, converteu o processo em diligência à IFEP/INDÚSTRIA (fl. 435), para que fossem científicos os autuantes sobre o Parecer Técnico nº 123/2010. Consta à fl. 435, ciência de um dos autuantes sobre o Parecer Técnico nº 123/2010, contudo, sem qualquer pronunciamento.

A JJF em sua Decisão entende que as diligências solicitadas, cujos resultados foram apresentados através dos Pareceres ASTEC/CONSEF nºs 030/2010 e 123/2010, permitiram afastar qualquer dúvida sobre a autuação. Em assim sendo, restou claro que os produtos, telas formadoras, feltros agulhados, feltros úmidos, faca circular, tinta, solvente, tubo espiral, metabissulfito de sódio técnico, fosfato alcalino optisperse, kuriflco PA, kleen AC GE ácido sulfamico p/limpeza, anti-incrustante, inibidor de corrosão inhibitor, control sequestrante de oxigênio, amina neutralizante, inibidor de corrosão flogard, fostato neutro optieperse, surfactante, resina de troca iônica, cera impressora zebra, lâmina destacadora biocida spectrus, se tratam de produtos intermediários no processo produtivo realizado pelo autuado.

E, apesar de o CONSEF, em outros julgamentos, ter considerado como de uso/consumo alguns itens arrolados na autuação, a exemplo, de inibidor de corrosão, facas circulares e contra faca, em Decisão datada de 31/08/2009 (Acórdão CS Nº 0030-21/09), a Câmara Superior deste Colegiado julgou improcedente a exigência fiscal quanto aos referidos produtos e outros, considerando-os intermediários no processo fabril do autuado, portanto, admissível a apropriação do crédito fiscal. Reproduziu o teor do 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.

Desta forma e de acordo com a descrição apresentada pelo diligente, apenas os produtos ÓLEO HIDR LUBRAX INDUSTRIAL CTM, ÓLEO HIDR MARBRAX e GRAXA LUBRIF LUBRAX INDUSTRIAL foram considerados de usos e/ou consumo, pois de utilização geral, nas juntas, gaxetas, etc, para lubrificação dos equipamentos de operações da planta industrial, não participando diretamente

do processo produtivo da empresa. Neste momento, foi observado de que a admissibilidade do crédito fiscal relativo a lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos tem previsão expressa no art. 93, I, “f” do RICMS/BA, contudo, exclusivamente quando utilizados na prestação de serviços de transporte, o que não é o caso do autuado.

No que diz respeito ao argumento do defendant de que o emprego dos óleos lubrificantes nas máquinas e equipamentos componentes da planta industrial encontra-se assegurado, pelo menos até dezembro de 2008, pelo Parecer nº 11655/2008, originado dos autos do Processo Administrativo de Consulta nº 28319720080, foi observado que a referida consulta foi formulada no sentido de que fosse esclarecido pela GECOT/DITRI se poderia lançar como crédito fiscal o imposto incidente nas aquisições de combustíveis e lubrificantes empregados nos serviços de exploração da madeira de eucalipto. A resposta dada foi que o consultante tinha direito de se creditar do ICMS incidente nas aquisições de combustíveis e lubrificantes empregados na atividade de colheita da madeira de eucalipto, inerente ao seu processo industrial e não aos óleos lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos componentes da planta industrial, não tendo a matéria consultada qualquer correspondência com o objeto da autuação. Ainda foi observado que a resposta dada pela GECOT/DITRI, através do Parecer nº 11.655/2008, foi reformada mediante o Parecer nº 26.551 (reproduzido no voto prolatado), sendo manifestado o entendimento de que os lubrificantes utilizados na lubrificação das máquinas e equipamentos empregados na atividade extrativa não se caracterizam como insumos do processo extrativo, mas como simples materiais de uso e consumo do estabelecimento, só gerando direito a crédito por sua aquisição a partir de 1º de janeiro de 2011, conforme o art. 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA.

A infração 1 foi julgada procedente em parte no valor de R\$96.812,85, sendo observado que no somatório do demonstrativo de débito elaborado pelo diligente da ASTEC/CONSEF à fl. 358, o total de R\$ 107.777,26 se apresenta incorreto.

Diante dos ajustes realizados pelo diligente da ASTEC/CONSEF, a infração 2 foi reduzida para o valor de R\$ 31.163,01, conforme demonstrativo elaborado pelo diligente à fl. 358 dos autos, sendo julgada procedente em parte.

Quanto às infrações 3 e 4, entendeu a JJF razão assistir ao impugnante, haja vista que restou comprovado que a metodologia adotada pelo contribuinte de considerar as saídas apenas com CFOPs 5.101,6.101,7.101 está correta, inclusive, conforme decisões deste CONSEF através de sua segunda instância sobre matéria idêntica tratada nesta infração. Foi consignado que o resultado da diligência solicitada, refletida no Parecer ASTEC/CONSEF nº 123/2010, constatou que apenas no mês de maio de 2008 o autuado incorreu em pequeno erro de cálculo, em razão de o somatório dos CFOPs 5.101, 6.101 e 7.101 ser diferente do valor da planilha que apresentou, o que resultou na diferença de R\$ 115,24 no estorno do ICMS de energia elétrica e R\$ 1,90 no estorno do ICMS de comunicação. A Decisão foi pela procedência parcial das infrações nestes valores.

Por fim, foi decidido pela insubsistência da infração 5, por ser decorrente da glosa dos créditos referentes às infrações 3 e 4, o que levou ao saldo devedor de ICMS nos mês de maio de 2008, conforme inclusive apurado pelo diligente da ASTEC/CONSEF.

A Decisão foi pela procedência parcial do Auto de Infração.

A JJF recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

A empresa apresenta Recurso Voluntário (fls. 463/474). Após indicar as acusações à ela imputadas, aquelas que desde sua defesa inicial admite como cometidas (parte das infrações 1 e 2 e a totalidade da infração 6), insurge-se tão somente sobre a parte julgada procedente das infrações 1 e 2.

Entende que o Óleo Hidráulico Lubrax Industrial CTM, o Óleo Hidráulico Marbrax e a Graxa Lubrificante Lubrax Industrial são produtos de uso necessário para o desenvolvimento do

processo de fabrico da celulose solúvel. Em assim sendo, o julgado recorrido deve ser reformado, como passa a discorrer.

Transcrevendo as descrições das utilizações dos óleo Hidráulico Lubrax Industrial CTM, do óleo Hidráulico Marbrax e da Graxa Lubrificante Lubrax Industrial indicada no Parecer ASTEC nº 030/2010, afirma ser necessária remissão a recentíssimo julgado oriundo do Superior Tribunal de Justiça, no qual se decidiu que *se os insumos suscitados pela contribuinte são empregados na atividade-fim da empresa, deve o Estado reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final. Neste sentido transcreve a REsp 1175166/MG que trata de créditos fiscais de contribuinte prestador de serviços de transporte em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro. Em assim sendo, continua, tanto o óleo lubrificante, como a graxa, são de utilização geral, nas juntas, gaxetas, etc, para lubrificação dos equipamentos de operações da planta industrial, gerando o direito de aproveitamento dos créditos de ICMS relacionados às respectivas aquisições conforme determinações do art. 93, § 1º, do RICMS/BA.*

Indicando os termos da Decisão recorrida, afirma que ela, em interpretação “livre” do Parecer ASTEC nº 030/2010, entendeu que os produtos ora em questão *não participam diretamente do processo produtivo da empresa*. Afirma que esta interpretação “livre” *“é irremediavelmente impertinente, pois lubrificantes são produtos intrinsecamente associados ao funcionamento de máquinas; não são usados para manutenção, mas como condicionante preliminar do início da operação do maquinário”*. Diz que tal Decisão é, apenas, uma tentativa de justificar de acolher a *juridicamente desamparada norma decorrente do RICMS/BA, artigo 93, inciso I, alínea f, acerca do aproveitamento de crédito fiscal atinente às entradas de lubrificantes*.

Transcrevendo as determinações do art. 93, I, “f”, do RICMS/BA diz que embora os produtos utilizados para lubrificação dos equipamentos de operações da sua planta industrial ter a mesma utilização usada no motor do caminhão para o prestador de serviço intermunicipal ou interestadual o Regulamento baiano apenas permite a sua utilização, criando uma ficção legal imprópria. E, neste sentido passa a discorrer sobre a criação de ficção legal, observando que a ordem jurídica em vigor não permite a sua criação, por exemplo, em hipótese idêntica, seja concedido a um contribuinte tratamento fiscal diverso daquele concedido a outro. Além do mais, *a ficção legalmente prevista não tem o cunho de desmentir os fatos, de lhes negar a natureza. Ao contrário, reafirma-lhes a natureza ao prever consequência jurídica diversa daquela usualmente incidente*.

Assim, o voto orientador do julgado recorrido perpetra tentativa infrutífera de justificar a remissão à norma decorrente do RICMS/BA, negando vigência ao princípio da isonomia.

Continuando sua argumentação, afirma que o RICMS/BA ofende, de igual forma, o princípio da legalidade, uma vez que a Lei nº 7.014/1996 e a Lei Complementar nº 87/1996, além dos princípios consagrados pela Constituição Federal de 1988 não contêm e nem poderiam conter dispositivo permissivo da distinção fixada pelo RICMS/BA no seu art. 93, inc. I, “f”. Neste sentido, colaciona entendimento externado pelo professor Pinto Ferreira (Comentários à Constituição Brasileira, Arts. 1º a 21, p. 64-66, Ferreira, Pinto, Editora Saraiva, 1989) Celso Antônio Bandeira de Mello (Curso de Direito Administrativo, Mello, Celso Antônio Bandeira de 18ª edição, Malheiros Editores) para afirmar que *o regulamento deve ser expedido com a estrita finalidade de produzir as disposições operacionais uniformizadoras necessárias à execução de lei cuja aplicação demande atuação da Administração Pública*.

Diante do exposto, entende que o RICMS/BA, além de contrariar princípio da isonomia, é também ilegal, contrariando o princípio da legalidade, *“pois só a lei inova em caráter inicial na ordem jurídica”*.

Finaliza tais argumentações afirmando: *“Por todo o exposto, diante das conclusões às quais a ASTEC-CONSEF chegou, conforme documentou através do Parecer ASTEC-CONSEF nº 030/2010,*

*respeitando-se tanto o princípio da isonomia quanto o da legalidade, o recorrente deve requerer como efetivamente requer, na forma do exposto desde a Defesa, a reforma parcial da Decisão consubstanciada pelo Acórdão JJF nº 0372-01/10, de modo que o direito de crédito fiscal do contribuinte seja garantido também com relação ao Óleo Hidráulico Lubrax Industrial CTM, ao Óleo Hidráulico Marbrax e à Graxa Lubrificante Lubrax Industrial”.*

Após tais considerações aponta erro material, solicitando a sua correção, na planilha de cálculo apresentada pelo último diligente e aceita pela JJF, quando nela inclui a entrada do produto “tinta” no mês de setembro de 2008 e à correspondente falta do pagamento do diferencial relativo às alíquotas interestadual e interna (Infrações 1 e 2).

No seu Parecer (fls. 481/483), a PGE/PROFIS opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto, tracejando o seguinte entendimento, após apontar os argumentos recursais:

*Da análise das razões expendidas no Recurso voluntário, consideramos ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão, ora recorrido. Senão vejamos. Preambularmente, cumpre observar que as argüições de inconstitucionalidades constantes da súplica recursal devem ser rechaçadas, posto que, falece competência a este Egrégio órgão colegiado à declaração de inconstitucionalidade, em consonância com os termos do art. 167, inciso I, do RPAF.*

*De plano, cumpre ressaltar que a única infração objeto de irresignação resta efetivamente caracterizada, eis que, de acordo com o Parecer exarado pela ASTEC nº 030/2010, os produtos óleo hidráulico Lubrax industrial CTM, óleo hidráulico Marbrax e a graxa lubrificante Lubrax não são considerados produtos intermediários, haja vista que são de utilização geral para lubrificação dos equipamentos de operações da planta industrial.*

*É preciso estabelecer que o argumento do recorrente não o socorre, porquanto, a própria descrição da utilização dos itens no desenvolvimento do processo produtivo corrobora a idéia de que não se tratam de insumos e sim de materiais de uso e consumo. Em verdade, os óleos lubrificantes Lubrax e Marbrax são utilizados na manutenção dos equipamentos e não participam de modo direto e efetivo do processo produtivo da celulose solúvel.*

*Impende ressaltar que o RICMS/BA contempla expressamente o crédito fiscal relativo a lubrificantes, óleos, aditivos e fluídos utilizados na prestação de serviços de transportes, hipótese idêntica a retratada no Recurso Especial oriundo do Superior Tribunal de Justiça, trancrito pelo sujeito passivo em sede recursal. Todavia, no lançamento tributário sob preço os produtos não são utilizados na prestação de serviços de transportes.*

Quanto ao pedido de correção de erro material, entende que os valores deverão ser objeto de conferencia pelo órgão competente.

## VOTO

Passo a apreciar o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, no sentido de o desonerar do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração relativo às infrações 1 e 2, no valor decidido pela 1ª Instância deste CONSEF.

As infrações em combate tratam da utilização indevida de crédito fiscal e a falta de pagamento da diferença de alíquota em relação a aquisições de materiais considerados para uso e consumo do estabelecimento do recorrente.

Entre os produtos autuados, de pronto, a empresa reconhece que, equivocadamente, não recolheu a diferença de alíquota e utilizou créditos fiscais em relação às seguintes mercadorias: aleta, barra roscada, anel gaxeta, arruela, bloco supressor, bomba de fusos, cabo comunicação, calço, alavanca, camisa pólo e baby look, cartão eletrônico, cel. elétrica, cesta peneira, chapa, cm porta inspeção, contador, conversor estático, correia, cx. Junção, flange, flange, pestana, fusível, isolador 75 Kv, isolamento lã de rocha, kit união atuador, lingüeta, barra rosqueada, mancal e cx de mancal, meia, luva, módulo interface, mola de suspensão, MPW 25, parafuso, parafuso, contra flange, partida direta sem reversão, placa CPU remota, polia, porca, posicionador digital, pressostato, válvula de alívio, proximitor sobressalente, rede DPC, redução, niple, termoresistência, tubo hidráulico, visor de vidro, totalizando os créditos fiscais indevidos no valor histórico de R\$ 20.804,86.

Quanto aos demais, os impugnou em sua totalidade. A JJF acolheu parcialmente as alegações de defesa, mantendo a exigência do imposto, afora daquelas mercadorias reconhecidas, do óleo Hidráulico Lubrax Industrial CTM, do óleo Hidráulico Marbrax e da Graxa Lubrificante Lubrax Industrial. E, estas são as mercadorias que fazem parte do Recurso Voluntário.

O recorrente alega, basicamente, que o art. 93, I, “f”, do RICMS/BA fere os princípios constitucionais da isonomia e da legalidade. Que a JJF apenas tentou justificar, a acolhendo, as suas determinações, mesmo sendo determinações juridicamente desamparadas.

Ainda na sua peça recursal, ressalta a necessidade de se reformar a Decisão recorrida diante de erro no levantamento fiscal levado a efeito pelo diligente, apontado no Parecer ASTEC nº 030/2010.

Primeiramente, e diante das determinações do art. 167, do RPAF/BA, ressalto que é vedado a este foro administrativo qualquer pronunciamento a respeito da discussão de constitucionalidade da norma tributária deste Estado. Assim, as alegações do recorrente de que o art. 93, I, “f”, do RICMS/BA fere os princípios constitucionais da isonomia e da legalidade não é matéria neste foro a ser debatida.

No mais, a Lei Complementar nº 87/1996 quando dispõe a respeito dos créditos fiscais e em relação à matéria em discussão, estabelece no seu art. 33, I que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020 (redação dada pela LC 138/2010).

E, ao instituir o ICMS no Estado da Bahia, em obediência ao art. 1º da LC 87/96, a Lei nº 7.014/96, como não poderia deixar de ser, segue todas as suas determinações (art. 29, § 1º, II, § 2º, § 3º e art. 30, III).

Ao regulamentar as determinações da Lei nº 7.014/96, o RICMS/BA, no art. 93, inciso V, “b”, define como material de uso e consumo: *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). Por seu turno, no § 1º, I, do citado artigo determina que: *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.*

Diante destas determinações, o que se depreende é que o sistema de crédito do ICMS que prevalece na legislação estadual tem cunho restrito. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS. No mais, este Conselho de Fazenda assim tem se posicionado, ou seja, entende que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal já que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “*insumo*” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo”. Este Colegiado, em reiteradas Decisões, tem se posicionado nesta linha.

Na situação dos autos, e em obediência a norma tributária posta e decisões deste Colegiado, é necessária que seja observada a efetiva utilização, na atividade fabril da empresa, dos produtos cujos créditos não foram aceitos pela JJF, sendo exigida a cobrança da diferença de alíquota e glosado o crédito fiscal. Conforme bem definido pelo Parecer ASTEC nº 030/2010, e aceito pelo

próprio recorrente, o óleo hidr Lubrax industrial ctm, o óleo hidr Marbrax e a graxa lubrif lubrax industrial são de utilização geral, nas juntas, gaxetas, etc, para lubrificação dos equipamentos de operações da planta industrial. Ou seja, não possuem características de produtos intermediários, empregados no processo produtivo e integrante do produto final não gerando direito a utilização de crédito fiscal, sendo considerados material de uso e consumo e, por consequência, correta a cobrança da diferença de alíquota e a glosa dos créditos fiscais utilizados, uma vez que a exigência fiscal tem base legal.

E, como o recorrente trouxe à discussão às determinações do art. 93, I, “F”, do RICMS/BA, onde a norma deste Estado somente permite a compensação do crédito fiscal nas aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, observo que tal vedação decorre de toda a interpretação acima feita. No caso específico das transportadoras, tais mercadorias possuem características de produtos intermediários, empregados na atividade fim das mesmas.

E, ainda a este respeito, observo que a REsp 1175166/MG do Superior Tribunal de Justiça colacionada nos autos pelo recorrente para corroborar sua posição, observo que ela diz respeito a contribuinte prestador de serviços de transporte em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro, não podendo servir de norte à presente Decisão.

Embora não seja aceito o argumento apresentado pelo recorrente a respeito da legislação deste Estado, entendo correto o seu argumento de que existe erro de cálculo no levantamento realizado pelo revisor fiscal e apresentado no Parecer ASTEC nº 123/2010 e referente ao mês de maio de 2008. Ao analisá-los (fl. 365), o diligente fiscal, equivocadamente e no referido mês, incluiu o produto “tinta p/ impressora Image, INOK90010-GC”, que a JJF havia solicitado que fosse excluído já que ela tem por finalidade a impressão, na lateral das pilhas de celulose, o nome do produto, características, código de barras e o nome do fabricante.

Em assim sendo, o ICMS exigido na infração 1, para o mês de setembro de 2008, passa de R\$51.434,02 para R\$49.929,58 (51.434,02 – 1.504,44), consequentemente, o total da exigência da infração 1 é de R\$97.308,41.

Seguindo esta linha, a infração 2, para o mês de setembro de 2008, passa de R\$29.485,94 para R\$27.336,74 (R\$29.485,94 – R\$2.149,20 - fl. 368), consequentemente, o total da exigência da infração 2 é de R\$29.013,81.

Por tudo ora exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interpuesto.

Passo a apreciação do Recurso de Ofício referente às infrações 1, 2, 3, 4 e 5 do presente Auto de Infração.

Não merece reparo a Decisão recorrida.

No que se refere às infrações 1 e 2, a diligência realizada *in loco* por fiscal estanho ao feito lotado na ASTEC/CONSEF (Parecer nº 30/2010) comprovou que os produtos telas formadoras, filtros agulhados, filtros úmidos, faca circular, tinta, solvente, tubo espiral, metabissulfito de sódio técnico, fosfato alcalino optisperse, kuriflco PA, kleen AC GE acido sulfamico p/limpeza, anti-incrustante, inibidor de corrosão inhibitor, control sequestrante de oxigênio, amina neutralizante, inibidor de corrosão flogard, fostato neutro optisperse, surfactante, resina de troca iônica, cera impressora zebra, lâmina destacadora biocida spectrus são produtos intermediários do processo produtivo da empresa autuada. Para que não reste qualquer dúvida, as suas descrições estão relatadas no presente Acórdão.

E este CONSEF, através do Acórdão CS Nº 0030-21/09 da Câmara Superior, firmou Decisão de que os produtos Amina Neutralizante, Inibidor de Corrosão, Ácido Cítrico, Fosfato Monossódico, Ácido Sulfâmico, Hipoclorito de Sódio, Antiespumante e Facas Circulares e Contra Faca em

relação á atividade industrial do recorrente são produtos considerados intermediários, gerando direito ao crédito fiscal, conforme determinações do art. 93, I, “b”, do RICMS/BA.

As infrações 3 e 4 tratam da utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica e de comunicação em proporção superior às saídas ou prestações destinadas ao exterior, nos meses de março a setembro de 2008. O autuante informou que o contribuinte não realizou corretamente o estorno de crédito fiscal na aquisição de energia elétrica e de comunicação, pelo fato de não computar os valores totais de saídas do estabelecimento, majorando e utilizando, dessa forma, crédito de ICMS na sua escrita fiscal.

Por seu turno, a empresa ressaltou que para o correto cálculo deste estorno não podem ser consideradas todas as saídas efetuadas, mas sim, aquelas que se constituíram, realmente, fato gerador do imposto, o que é alegação correta. Em assim sendo, a JJF solicitou a fiscal estranho ao feito que analisasse os livros e documentos fiscais do autuado, o que foi feito, sendo confirmadas as alegações de defesa. Em assim sendo, excluiu dos levantamentos (Parecer ASTEC nº 123/2010 (fls. 355/358) todas as saídas referentes consertos e reparos, devolução de compras para ativo imobilizado, remessa de bens por conta de contrato de comodato, etc, conforme fls. 356/358 dos autos. Somente foram consideradas as saídas com CFOP's 5101, 6101 e 7101, como havia procedido a empresa. Com este cálculo, constatou que apenas no mês de maio de 2008 a empresa incorreu em pequeno erro de cálculo, em razão do somatório dos CFOPs 5.101, 6.101 e 7.101 ser diferente do valor da planilha que apresentou, o que resultou na diferença de R\$ 115,24 no estorno do ICMS de energia elétrica e R\$ 1,90 no estorno do ICMS de comunicação.

Em assim sendo e corretamente, a JJF decidiu pela procedência parcial destas duas infrações no valor indicado pelo revisor fiscal.

A infração 5 diz respeito à falta de recolhimento do ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês maio de 2008. Esta infração decorreu da glosa dos créditos fiscais exigidos nas infrações 3 e 4, que, após saneamentos restou demonstrada apenas uma pequena diferença no mês de maio de 2008, saldo este insuficiente para a configuração de saldo devedor neste mês. Diante da situação, a Decisão da JJF não poderia ter outra conclusão a não ser pela insubsistência desta infração.

Por tudo exposto voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado, devendo ser homologado pelo Órgão Competente desta Secretaria de Fazenda os valores efetivamente recolhidos. O débito remanesce da seguinte forma:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO								
Seq.	Infr.	Data Ocorrência	D. Vencimento	Alíq. (%)	Valor Hist.	Vlr. Débito-JJF	Vlr. Débito-CJF	Multa (%)
1	5	31/05/2008	09/06/2008	17	8.099,28	0,00	0,00	0
2	6	31/01/2007	09/02/2007	17	115.672,13	115.672,13	115.672,13	60
3	2	31/08/2008	09/09/2008	17	60.567,94	693,33	693,33	60
<b>4</b>	<b>2</b>	<b>30/09/2008</b>	<b>09/10/2008</b>	<b>17</b>	<b>45.420,68</b>	<b>29.485,94</b>	<b>27.336,74</b>	<b>60</b>
5	3	31/03/2008	09/04/2008	17	98.021,52	0,00	0,00	0
6	3	30/04/2008	09/05/2008	17	71.974,66	0,00	0,00	0
7	3	31/05/2008	09/06/2008	17	71.767,54	115,24	115,24	60
8	3	30/06/2008	09/07/2008	17	47.126,85	0,00	0,00	0
9	3	31/07/2008	09/08/2008	17	227.139,37	0,00	0,00	0
10	3	31/08/2008	09/09/2008	17	192.201,34	0,00	0,00	0
11	4	30/09/2008	09/10/2008	25	4.242,43	0,00	0,00	0
12	4	31/08/2008	09/09/2008	25	3.398,17	0,00	0,00	0
13	4	31/07/2008	09/08/2008	25	5.194,07	0,00	0,00	0
14	3	30/09/2008	09/10/2008	17	86.624,23	0,00	0,00	0
15	1	31/03/2008	09/04/2008	17	16.376,48	5.482,20	5.482,20	60
16	1	30/04/2008	09/05/2008	17	16.274,74	5.482,20	5.482,20	60
17	1	31/05/2008	09/06/2008	17	35.859,60	5.541,05	5.541,05	60
18	1	30/06/2008	09/07/2008	17	16.102,39	0,00	0,00	0
19	1	31/07/2008	09/08/2008	17	77.365,26	12.145,17	12.145,17	60
20	1	31/08/2008	09/09/2008	17	58.640,44	16.728,21	16.728,21	60

21	1	30/09/2008	09/10/2008	17	62.588,34	51.434,02	49.929,58	60
22	2	31/03/2008	09/04/2008	17	15.563,26	0,00	0,00	0
23	4	30/06/2008	09/07/2008	25	4.011,80	0,00	0,00	0
24	4	31/05/2008	09/06/2008	25	1.098,00	1,76	1,76	60
25	4	30/04/2008	09/05/2008	25	9.659,14	0,00	0,00	0
26	4	31/03/2008	09/04/2008	25	0,41	0,00	0,00	0
27	2	30/04/2008	09/05/2008	17	8.883,45	0,00	0,00	0
28	2	31/05/2008	09/06/2008	17	36.846,76	0,00	0,00	0
29	2	30/06/2008	09/07/2008	17	23.003,41	0,00	0,00	0
30	2	31/07/2008	09/08/2008	17	60.344,22	983,74	983,74	60
31	7	30/06/2008	09/07/2008	2	320,94	0,00	0,00	0
32	7	31/05/2008	09/06/2008	2	87,84	0,14	0,14	60
33	7	30/04/2008	09/05/2008	2	772,73	0,00	0,00	0
34	7	31/03/2008	09/04/2008	2	0,03	0,00	0,00	0
35	7	30/09/2008	09/10/2008	2	339,39	0,00	0,00	0
36	7	31/08/2008	09/09/2008	2	271,85	0,00	0,00	0
37	7	31/07/2008	09/08/2008	2	415,53	0,00	0,00	0
<b>TOTAL</b>					<b>1.482.276,22</b>	<b>243.765,13</b>	<b>240.111,49</b>	

**VOTO DIVERGENTE (Quanto ao produto: Graxa – Recurso Voluntário)**

Em que pese a qualidade e o zelo na elaboração do voto da i. Relatora, peço vênia para discordar de sua decisão quanto o enquadramento do ÓLEO HIDR LUBRAX INDUSTRIAL CTM, ÓLEO HIDR MARBRAK e GRAXA LUBRIF LUBRAX INDUSTRIAL que foram considerados materiais de usos e/ou consumo, incidindo sobre elas, as regras do art. 29, §1º, II da Lei 7.014/96 c/c art. 33, I da LC 87/96.

Essa não me parece a melhor solução a ser aplicada ao caso, senão vejamos:

O art. 20 da LC 87/96 é claro ao possibilitar o direito à compensação previsto no art. 19 da mesma lei, em respeito a princípio constitucional da não-cumulatividade insculpido no art XXX da Carta Magna. Nesta esteira, o RICMS, em consonância com o ordenamento pátrio, no seu art. 93, regulamenta o mecanismo de compensação. Por força da alínea 'b' do inciso I, os produtos intermediários pode ser creditados quando forem utilizados ou empregados no processo de industrialização, *in litteris*:

*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:*

*(...)*

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

Mais adiante, o próprio parágrafo §1º, I, do art. 93 do RICMS aponta três hipóteses para que as mercadorias sejam consideradas aptas a utilização do crédito fiscal, nos seguintes termos:

*Art. 93*

*(...)*

*§ 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*

Ao meu ver, pela análise dos autos, do parecer da ASTEC nº 030/2010 e de todas as provas contidas no presente PAF, inclusive as alegações propaladas em assentada de julgamento, a graxa e óleos lubrificantes que são utilizados no processo de industrialização (que utilize máquinas e

equipamentos mecânicos passíveis de lubrificação constante) devem ser considerados elementos indispensáveis para fabricação do produto final ou da atividade fim da empresa.

Em outras palavras, todos as mercadorias, ou que estejam vinculadas ou que sejam elementos indispensáveis à sua industrialização, dão o direito ao creditamento do ICMS incidente sobre a sua aquisição.

No caso em tela, apóio a afirmação de que Óleo Hidráulico Lubrax Industrial CTM, o Óleo Hidráulico Marbrax e a Graxa Lubrificante Lubrax Industrial são produtos de uso necessário para o desenvolvimento do processo de fabrico da celulose solúvel.

Ademais, não conheço nenhuma máquina industrial que não necessite de lubrificação para se manter operante, por isso, entendo que os lubrificantes utilizados são produtos indispensáveis ao processo de industrialização de qualquer unidade fabril convencional.

Neste mesmo raciocínio, se até mesmo um prego for elemento indispensável para a produção industrial, este elemento deve ser passível de creditamento de ICMS, conforme as regras previstas no §1º, inciso I, alíneas ‘a’ e ‘c’ do RICMS/BA e no regulamento pátrio.

Por seu turno, quanto ao preceito do art. 93, I, ‘f’ do RICMS, o recorrente ao invocar o princípio da isonomia, não vejo qualquer motivo para a distinção manifestada na Decisão de 1º grau. Pergunto se a graxa usada nos veículos de transporte é especial ou tem características diferentes das usadas na indústria? Acho que não.

Por isso, por corroborar da tese de que sem a graxa não haveria processo de industrialização, da mesma forma quando utilizada na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, vejo que qualquer forma de aplicação desse tipo de mercadoria merece o tratamento tributário equânime e por conseguinte, passível de creditamento, conforme as regras e requisitos do art. 93 do RICMS e LC 87/96, para os insumos e matérias primas.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário no que tange à possibilidade de creditamento de ICMS do Óleo Hidráulico Lubrax Industrial CTM, o Óleo Hidráulico Marbrax e a Graxa Lubrificante Lubrax Industrial.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto ao produto: Solvente)**

Com a devida *vénia*, divirjo do entendimento da ilustre Conselheira relatora, no que diz respeito à manutenção do crédito fiscal sobre as aquisições pelo recorrido do produto *solvente*. Isto porque, restou patente através da diligência realizada através da ASTEC/CONSEF que esse produto “é utilizado na máquina impressora, para manutenção e limpeza”, situação esta confirmada na sessão de julgamento pelo patrono da empresa, de que tal produto é utilizado *na limpeza dos cabeçotes da impressora* empregada para imprimir os códigos de barra dos produtos.

Ora, fica claro, portanto, que os solventes adquiridos pelo recorrido não se enquadram como matéria prima, material secundário ou produto de embalagem e, sim, material de uso e consumo, não podendo, conforme corretamente apurado pelo aujuante, gerar crédito fiscal em decorrência destas aquisições.

Comungo, entretanto, com o entendimento da ilustre relatora no sentido de que sejam mantidos os créditos utilizados quanto aos demais produtos, até porque, esses produtos se relacionam àqueles que integram o Acórdão CS nº 0030-21/09, referente a processo desta mesma empresa, cujos créditos foram mantidos em julgamento realizado pela Câmara Superior deste CONSEF.

Isto posto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para que seja restabelecida a exigência fiscal concernente ao item “*solvente*” por se tratar, efetivamente, de material para uso ou consumo do estabelecimento, não podendo, consequentemente, à luz da legislação vigente, gerar crédito fiscal.

Quanto ao Recurso Voluntário, acompanho o voto da relatora pelo seu NÃO PROVIMENTO.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298574.0501/09-4**, lavrado contra **BAHIA PULP S/A. (BAHIA SPECIALTY CELULOSE S/A.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$240.111,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “b” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

PRODUTO: SOLVENTE

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Carlos Henrique Jorge Gantois, Rodrigo Lauande Pimentel e José Antonio Marques Ribeiro.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

PRODUTO: GRAXA

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Carlos Henrique Jorge Gantois, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Fábio Cabral Ferreira

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS