

**A. I. Nº** - 281076.0017/11-4  
**AUTUADO** - BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S/A.  
**AUTUANTE** - SERGIO CABRAL LIBERATO DE MATTOS  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 21/06/2012

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF Nº 0133-03/12

**EMENTA: ICMS. 1. IMPORTAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. FALTA DE INCLUSÃO DAS DESPESAS ADUANEIRAS INCORRIDAS ATÉ O DESEMBARAÇO, UTILIZAÇÃO INCORRETA DA TAXA CAMBIAL. Infração reconhecida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Diligência efetuada pela Assessoria Técnica –ASTEC/CONSEF comprovou que os produtos relacionados na autuação eram empregados diretamente no processo produtivo do estabelecimento. Os materiais envolvidos neste item da autuação, cujos créditos foram glosados, já foram objeto de autuação anterior, envolvendo esta mesma empresa, tendo a Câmara Superior, através do Acórdão CS 0030-21/09, concluído que se trata de bens utilizados no processo produtivo do estabelecimento. Lançamento indevido. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente a produtos intermediários utilizados no processo industrial. Lançamento indevido. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. Restou demonstrado nos autos que parte dos créditos glosados se refere efetivamente a aquisições de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 11/04/2011, traz a exigência de ICMS no valor histórico de R\$99.055,57, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas:

INFRAÇÃO 1 – recolheu a menos ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, nos meses de julho a dezembro de 2010, no valor de R\$ 390,08, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, nos meses de julho a dezembro de 2010. Foi acrescentado que se refere aos inibidores de corrosão: amina neutralizante, fosfato neutro, fosfato alcalino, reagentes para análise de laboratório, kleen MCT 882 GE, anti incrustante, sequestrante de

oxigênio, dispersante, ácido sulfâmico e ácido cítrico, no valor de R\$ 38.029,64, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 – deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de julho a dezembro de 2010. Foi acrescentado que se refere aos produtos relacionados na infração 02, no valor de R\$ 54.328,05, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Acrescenta-se que se refere na sua grande maioria a bens classificados como ativo fixo que não está vinculado ao processo produtivo e a algumas licenças de software, nos meses de julho a dezembro de 2010 no valor de R\$6.307,80, acrescido da multa de 60%.

O sujeito passivo, mediante advogado, ingressa com impugnação às fls.75/98, diz que ao analisar cada uma das infrações capituladas pela fiscalização, imbuída da boa-fé, reconhece a procedência parcial da autuação, no que tange as infrações 01 e parte da infração 04, fazendo o respectivo recolhimento.

Afirma que relativamente às demais infrações, a autuação não merece prosperar considerando que os procedimentos relativos aos fatos alvo do lançamento combatido encontram respaldo na legislação vigente.

Afirma que a fiscalização lhe imputa a irregularidade de ter se apropriado indevidamente de crédito fiscal decorrente da aquisição dos produtos listados no anexo B, denominado – *“Demonstrativo de Crédito Fiscal Indevido Relativo a Aquisição de Material Para Uso e Consumo do Estabelecimento – Exercício de 2010”*, por entender que estes representam materiais de uso e consumo da Impugnante e, não, produtos intermediários indispensáveis à sua produção industrial.

Diz que a utilização do referido crédito fiscal encontra guarida na legislação do ICMS e está em total consonância com o princípio da não-cumulatividade, esculpido no art. 155, § 2º, da Constituição Federal.

Sustenta que o RICMS do Estado da Bahia garante ao contribuinte industrial, não apenas o direito ao crédito do imposto incidente sobre a matéria-prima aplicada na respectiva produção, mas também aquele incidente sobre o material “secundário” ou “intermediário”, desde que estes estejam vinculados à industrialização, sejam consumidos no processo, ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, nos termos do art. 93, que transcreve.

Argumenta que o conceito de produto intermediário é extraído, pela doutrina e jurisprudência, da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, a qual traz sua definição no art. 226, I do Regulamento do IPI, que reproduz.

Cita e transcreve Parecer Normativo nº 01/81 da Procuradoria Fiscal do Estado da Bahia, que diz esclarecer o conceito de produto intermediário, para fins de utilização de crédito de ICMS. Entende que o produto intermediário é aquele cuja identidade física não integra, necessariamente, o produto final, mas que, sendo empregado de modo indispensável no seu processo de industrialização, desgasta-se em decorrência da sua participação na elaboração do produto final.

Sustenta que todos os itens autuados entram em contato direto com o produto final fabricado pela Impugnante e se consomem ao longo do processo de industrialização, de forma que dúvidas não restam sobre a sua condição de produtos intermediários, sendo totalmente legítima a utilização do crédito fiscal relativa às suas aquisições.

Aduz que com a finalidade de evidenciar aos ilustres Julgadores que os itens cujos créditos

foram glosados pela fiscalização possuem a natureza de produtos intermediários descreve minuciosamente a função desempenhada por cada um deles em seu processo produtivo, demonstrando sua essencialidade e função, com base no laudo técnico que segue acostado (Doc 03). São eles: a) agentes anti-corrosivos: inibidores de corrosão, anti incrustante, amina neutralizante, fosfatos e ácido sulfâmico.

Assevera que ao longo de toda a cadeia produtiva, minuciosamente descrita no Resumo do Processo Produtivo anexado (Doc. 04) a Impugnante utiliza diversos produtos químicos que, misturados à água utilizada no processo industrial, ocasionam o desgaste e corrosão do maquinário empregado no processo de produção. Nesta esteira, a fim de tratar a água utilizada no processo produtivo e minimizar os efeitos que tais produtos químicos acarretam em seu maquinário, assegurando a qualidade da celulose produzida, a Impugnante adquire determinados insumos que têm por função o controle e/ou inibição de corrosão. São eles: inibidores de corrosão, anti incrustante, amina neutralizante, fosfatos neutro e alcalino e ácido sulfâmico.

Afirma que tais produtos são utilizados ao longo das etapas de industrialização para evitar a corrosão e incrustação interna dos tubos e caldeiras, sendo, portanto, consumidos diretamente no processo produtivo.

Salienta que a celulose solúvel por ela fabricada é matéria prima para confecção de cápsulas de medicamentos e invólucro de alimentos (linguiça e salsicha, por exemplo), os quais serão ingeridos pelo organismo humano, daí a necessidade de controle dos níveis de pureza da água, da corrosão da caldeira e da contaminação do produto.

Observa que os produtos descritos, cujos créditos foram glosados pelo Autuante, têm cada qual função bastante específica no seu processo industrial, de modo que a falta de qualquer um deles certamente inviabilizaria a produção ou, no mínimo, alteraria a qualidade e as características fundamentais do produto final, tornando-o imprestável para a comercialização.

Diz que nesse sentido é o Parecer nº 0225 da Assessoria Técnica do Conselho de Fazenda Estadual – ASTEC (Doc. 05), através do qual o referido órgão atestou expressamente que os produtos ora analisados são vinculados ao processo produtivo da empresa, descrevendo a função de cada um deles. Descreve pontos que diz achar relevantes no referido Parecer.

Aduz que no mesmo sentido, são os laudos periciais químicos (Doc. 06) e contábil (Doc. 07), elaborados por peritos judiciais e apresentados no bojo da Ação Anulatória nº 75445276/2005, em trâmite na 9ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, os quais corroboram a essencialidade dos produtos em exame no processo produtivo da celulose, na condição de produtos intermediários, e o consequente direito ao crédito de ICMS em suas aquisições, conforme trechos que transcreve.

Continua descrevendo os produtos utilizados nas etapas de Cozimentos e Evaporação: reagentes para análise de laboratório, surfactante, ácido cítrico e sequestrante de oxigênio.

Afirma que dentre os itens autuados cujo crédito foi glosado pela fiscalização, encontram-se também produtos intermediários utilizados na verificação da qualidade da água de alimentação. Explica que a água de alimentação e a água de caldeira têm sua qualidade controlada com fins de prevenir a formação de incrustações e corrosões no equipamento e em seus equipamentos auxiliares, bem como de manter a pureza do vapor. Caso os valores limites não sejam observados, graves e danosos problemas poderão ocorrer, razão pela qual há de existir um criterioso controle.

Assevera que os reagentes para análises de laboratório, quais sejam: reagente amino ácido 23530-03, reagente para análise de sílica líquido HACH 2353003, reagente molibdato 3 1995-3 e reagente para análise líquido HACH 2100803 são utilizados para calibração e medição no analisador de sílica on-line da água de saída dos leitos mistos da desmineralização, sendo os mesmos necessários para que ocorra um bom funcionamento do sistema que monitora a qualidade desta água. Diz

atestar nesse sentido o laudo químico (Doc. 07).

Esclarece que segundo o Manual de Instruções da Caldeira (Doc. 09), fornecido pelo fabricante, altos teores de sílica na água podem provocar incrustações intensas, razão pela qual a sílica nunca deve ter valor superior ao de 1,5 ppm. Para aferir tal quantidade, utiliza-se tanto o reagente amino ácido, como o surfactante ácido cítrico.

Reproduz Decisão em caso análogo (Acórdão nº 0030-21/09), em que a egrégia Câmara Superior do CONSEF se manifestou confirmando ser produto intermediário o produto em tela (Doc 10). Diz ser no mesmo sentido o entendimento sobre o sequestrante de oxigênio CORTROL OS5300, que por sua vez, é utilizado para remoção do oxigênio dissolvido na caldeira, inibindo desta forma o processo de corrosão.

Menciona que diante da função exercida pelos referidos itens no processo produtivo da empresa, verifica-se o seu enquadramento no conceito de produto intermediário, tendo em vista que, embora não integrem o novo produto, são consumidos no processo de industrialização, no qual mantém contato direto com o produto em transformação.

Sobre os produtos utilizados na purificação da água e manutenção das caldeiras: dispersantes e KLEEN MCT 882 GE, inicialmente descreve o que são dispersantes para concluir que são de extrema importância, pois atuam como insumos necessários ao bom funcionamento da osmose reversa, que se configura como etapa do processo produtivo de celulose solúvel.

Finaliza dizendo que dessa forma, incluem-se no conceito de produtos intermediários os itens autuados pela fiscalização nas Infrações 02 e 03, tendo em vista que são efetivamente empregados no processo industrial, ao qual são essenciais, de uso obrigatório, mantendo contato direto com o produto em industrialização. Menciona ser importante a análise da decisão proferida pela Câmara Superior do CONSEF – seu órgão máximo, no Processo nº 298574.0600/06-8, que teve como parte a Impugnante.

Relativamente à infração 03 afirma que a autuação impõe o pagamento do diferencial de alíquotas incidente sobre as aquisições interestaduais de produtos descritos na Infração 02, os quais teriam sido supostamente utilizados para uso e consumo do seu estabelecimento.

Esclarece que a obrigatoriedade do recolhimento da complementação de alíquota em relação às aquisições dos produtos autuados é consequência direta e imediata da questão até aqui discutida, ou seja, da utilização “indevida” dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de produtos intermediários, classificados equivocadamente pela fiscalização como bens de uso e consumo.

Afirma que os produtos em tela são, em verdade, classificados como produtos intermediários, tendo em vista que são utilizados, de forma imprescindível, no processo produtivo da Impugnante, portanto a exigência do diferencial de alíquota perde o objeto, devendo a Infração 03 ser julgada improcedente pelas razões já aduzidas.

No tocante a Infração 04, diz que a Fiscalização Estadual pretende impor à Impugnante o estorno dos créditos fiscais que decorreram das aquisições dos bens contidos no demonstrativo intitulado “Crédito fiscal Indevido relativo a material classificado indevidamente como ativo fixo, quando se trata de uso e consumo da empresa – Exercício de 2010”, por entender que em verdade os itens autuados se constituíam em materiais para uso e consumo do estabelecimento.

Assevera que tal entendimento não merece prosperar, haja vista que a maior parte dos bens adquiridos pela Impugnante, indicados no citado demonstrativo integrante do auto de infração, foi corretamente registrada no seu ativo imobilizado, em estrita observância às normas contábeis, pois, na sua grande maioria, destinaram-se à manutenção das suas atividades.

Sustenta que especificamente em relação aos bens que relaciona, a Impugnante informa que os créditos foram apropriados por equívoco, razão pela qual reconhece a procedência da infração e promoverá o pagamento da importância a eles correspondente.

Acrescenta que, no entanto, em relação aos demais bens, incorreu em equívoco o auditor fiscal, haja vista tratar-se de bens corretamente classificados no ativo imobilizado da empresa, vinculados à manutenção das suas atividades.

Argumenta que os bens do grupo “Investimento de Hardware e Hardsare/Software”, compõem a infra-estrutura do parque tecnológico da unidade fabril, sendo de relevante importância na cadeia de sistemas integrados (ERP - SAP) que suportam as operações da Impugnante.

Informa que a Enterprise Resource Planning - ERP são sistemas de informação que integram todos os dados e processos de uma organização em um único sistema, sendo, portanto, uma plataforma de software desenvolvida para integrar os diversos departamentos de uma empresa, possibilitando a automação e o armazenamento de todas as informações de negócios.

Diz que o SAP consiste em um sistema que procura contemplar a empresa como um todo, dividindo-a em módulos, onde cada módulo corresponde a uma área específica, como por exemplo, o módulo SD (Sales and Distribution) que contempla a área de vendas e distribuição, fazendo a integração das informações para determinado processo.

Pondera que dessa forma, pelas funções exercidas pelos bens objetos da Infração 04 resta claro que configuram bens do ativo fixo, tendo em vista que os mesmos se destinam à manutenção da atividade desenvolvida pela Impugnante, razão pela qual a utilização do crédito fiscal foi correta.

Frisa que o direito à utilização de créditos de ICMS nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado dos estabelecimentos encontra guarida na Constituição Federal, a qual, em seu art. 155, § 2º, I, conferiu ao contribuinte o direito de compensar o imposto devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas operações anteriores, independentemente da destinação, uso ou qualificação da mercadoria.

Alega que a Lei Complementar nº 87/96 condicionou a utilização do crédito à utilização das mercadorias/bens na atividade do estabelecimento, vedando o aproveitamento em relação a aquisições de mercadorias alheias às suas atividades, conforme art. 20 que reproduz.

Aduz que a legislação do estado da Bahia permite a utilização de crédito fiscal de ICMS, decorrente de aquisições de bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, em atendimento à legislação federal, vedando, apenas, o crédito quanto aos bens alheios à atividade do estabelecimento. Reproduz os artigos 93 e 97 do RICMS/BA.

Afirma que da leitura destes dispositivos conclui-se que o contribuinte tem direito utilização de crédito de ICMS nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, salvo se esses bens forem empregados em atividade alheia ao seu objeto social.

Transcreve lições da doutrina de Aroldo Gomes de Matos e José Eduardo Soares de Melo sobre a utilização do crédito de ICMS nas aquisições de bens para o ativo imobilizado. Traça comentários sobre a definição legal de "bem do ativo fixo" ou "imobilizado", a fim de evidenciar que os bens objeto da autuação foram adquiridos para integrar seu ativo imobilizado e estão vinculados à atividade do estabelecimento, ensejando a utilização do crédito fiscal quando de suas aquisições.

Cita o art. 93, V, “a” do RICMS/BA, afirmando que para fins de definição de bens do ativo imobilizado, a norma estabelece que deve ser atendida a legislação federal e transcreve o art. 179 da Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre a classificação das contas do balanço patrimonial, definindo os bens do ativo imobilizado.

Argumenta que da análise dos textos normativos citados verifica-se que para que um bem seja considerado como parte integrante do ativo imobilizado de uma empresa, é necessário o atendimento dos seguintes requisitos: 1) possua vida útil igual ou superior a um ano; 2) seja aplicado na manutenção da atividade da empresa adquirente, inclusive em finalidades administrativas.

Transcreve normas contidas no Manual da Contabilidade Aplicado ao Setor Público (Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 06 de agosto de 2009) que estabelece critérios para determinação de bem de consumo, para concluir que os bens cujos créditos de ICMS foram glosados pelo Fisco estadual não podem ser considerados de consumo, portanto parte da infração 04 é improcedente.

Conclui requerendo a homologação e consequente extinção dos créditos tributários relativos à Infração 01 e parte da Infração 04, cuja procedência foi reconhecida e que sejam julgadas improcedentes as infrações 02, 03 e a parte defendida da infração 04 do Auto de Infração.

O autuante presta a informação fiscal, fls.267/272. Traça uma síntese da autuação e da defesa para dizer que em relação às infrações nº 02 e 03, tem a informar que quanto aos itens: inibidores de corrosão, amina neutralizante, fosfato neutro, fosfato alcalino, reagentes para análises de laboratório, KLEEN MCT 882 GE, anti incrustante, sequestrante de oxigênio, dispersante, ácido sulfâmico, e ácido cítrico, mantém a posição de que se tratam de materiais de uso e consumo, pelas razões que se seguem.

Afirma que a controvérsia relativamente a estes produtos reside na recorrente dúvida quanto à caracterização de determinados itens envolvidos no processo de produção, se seriam eles produtos intermediários (com direito a crédito), ou material de uso e consumo (sem direito a crédito).

Diz que o Parecer PROFIS 01/81 tem sido utilizado como principal parâmetro de referência a respeito, nele constando que os produtos intermediários seriam aqueles que não se incorporando ao produto final – eventualmente apenas seus resquícios e de modo indesejado – participam do processo produtivo de maneira intrínseca e essencial, nele se consumindo a cada participação.

Argumenta que a própria denominação de “intermediário” – que nada tem a ver com o conceito contábil que descreve os produtos gerados no decorrer de um determinado ciclo produtivo, diferenciando-os dos bens finais – busca situá-los entre as matérias-primas e os materiais de uso e consumo. É dessa contraposição, que entende, devem ser retirados os elementos que o caracterizem.

Assim, aduz que os produtos intermediários, tal qual a matéria-prima, são essenciais ao processo produtivo, dele participam intrinsecamente e – elemento esclarecedor – são consumidos a cada participação. Diferenciam-se daquelas pelo fato de não comporem o produto final – apenas seus resquícios e de modo indesejado. Por outro lado, não se confundem com os materiais de uso e consumo pela não-participação intrínseca desses no processo produtivo.

Faz uma descrição sobre as categorias de materiais/produtos em que as mercadorias em análise usadas na BAHIA PULP se encaixam e porque eles devem ser enquadrados como materiais de uso e consumo.

Informa que os produtos utilizados no tratamento de água de caldeiras são produtos químicos utilizados com o objetivo de evitar/reduzir a corrosão e a incrustação nas caldeiras e não participam do processo produtivo de forma direta, servem apenas para conservar os

equipamentos (caldeiras). Têm uma função similar à das tintas que também servem para proteger os equipamentos das intempéries. Logo, as funções desses produtos são de conservação e preservação dos equipamentos, não são afetados ao processo produtivo, e nem tampouco são elementos indispensáveis à composição do produto final.

Sobre os materiais e produtos utilizados na limpeza das instalações e/ou equipamentos, diz que existe uma variedade muito grande de materiais e produtos com esta função em decorrência da grande diversidade de processos produtivos, e que esta categoria é citada nominalmente no Parecer PROFIS 01/81, e não nos deixa dúvidas quanto à utilização desses materiais, transcrevendo parágrafo sobre o fato de que materiais de limpeza não podem ser considerados produtos intermediários.

Sustenta que nesta categoria está enquadrado o ácido sulfâmico e o KLEEN MCT 882 GE, logo um produto que é utilizado para limpeza deve ser considerado como material de uso e consumo. Sobre os produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração (ou resfriamento) – são conhecidos pelos nomes comerciais dos seus fabricantes e estão divididos em três subcategorias, como inibidores de corrosão, dispersantes ou anti-incrustantes, e biocidas.

Conclui que os produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração não participam do processo produtivo de forma direta, servem apenas para conservar os equipamentos expostos à água de refrigeração, sendo inclusive dispensáveis nos sistemas de refrigeração abertos, onde a água é captada em rios, lagos ou mares e devolvida para os mesmos sem nenhum tratamento.

Aduz que nesta categoria estão enquadrados o inibidor de corrosão Flogard MS6222 GE, e dispersante Depositrol PY5204L GE utilizados pela autuada na água de resfriamento (ou refrigeração), conforme resposta da própria autuada a intimações específicas sobre a utilização destes produtos, portanto são materiais de uso e consumo.

Sobre materiais/produtos para laboratório, diz que são utilizados para dar suporte às análises químicas e físicas das matérias-primas e produtos, desenvolvidas no laboratório de controle de qualidade. Como exemplo, temos: reagentes, soluções tampão, solventes, gases especiais, tubos de ensaio, pipetas, buretas, filtros, etc.

Logo os materiais/produtos utilizados no laboratório servem apenas para dar um laudo de análise, sem, contudo controlar ou interferir no processo, portanto não têm afetação ao processo produtivo e nem tampouco são elementos indispensáveis à composição do produto final.

Explica que nesta categoria estão enquadrados os reagentes para análises de laboratório, conforme o Doc. 03 – Laudo Técnico da própria autuada às fls. 131 a 137 do PAF, logo um produto que é utilizado para o laboratório deve ser considerado como material de uso e consumo.

Conclui que todos os produtos relacionados nas infrações 02 e 03 utilizados pela autuada não são afetados ao processo produtivo, e nem tampouco são elementos indispensáveis à composição do produto final, portanto são materiais de uso e consumo.

Em relação à parte da infração 04, não reconhecida pela autuada, informa que a própria autuada concorda em sua defesa que, para que os bens do ativo imobilizado tenham direito ao crédito é necessário que eles estejam relacionados à atividade do estabelecimento, e a maioria dos itens listados no demonstrativo do anexo D (fl. 12 do PAF), não é classificada dessa forma, como: notebooks, computadores e suas partes, impressoras, licenças de software, plotter, aparelho de telefone, projetor, scanner, gaveteiros, cadeiras, poltronas, mesas, aparelhos de ar condicionado, e projeto pintura de máquinas, etc. Note-se que o demonstrativo do Anexo D está com a grande maioria dos campos Centro de Custos e Descrição/Projeto preenchidos, pois a autuada informou os mesmos através de solicitação desta fiscalização. (ver fls. 67 a 69).

Continua informando que ainda em relação à parte da infração 04, não reconhecida pela autuada, pela descrição dos itens, seus centros de custos, e descrição sucinta do projeto, não restam dúvidas que se tratam de itens alheios à atividade do estabelecimento, portanto, não têm direito ao

crédito do ICMS. Argumenta que os notebooks foram adquiridos para diretores e seus assessores, computadores e afins para a área administrativa, itens como: licenças de software, plotter, aparelho de telefone, projetor, scanner, gaveteiros, cadeiras, poltronas, mesas, aparelhos de ar condicionado, e projeto pintura de máquinas são claramente alheios à atividade da autuada independentemente de qual área sejam alocados.

Em face do exposto opina pela procedência do Auto de Infração.

O contribuinte junta documentos ao processo, fls.274/277, referentes a solicitação de que o pagamento das infrações reconhecidas sejam quitadas com certificado de crédito, e volta a manifestar-se, fls.290/293. Afirma que a cópia do Acórdão CS nº 0030-21/09 anexado, exarado em processo que teve como parte a Impugnante, verifica-se que a egrégia Câmara Superior do CONSEF se manifestou de forma favorável a seu pleito de que os produtos discutidos neste processo são produtos intermediários ensejando o crédito fiscal quando de sua aquisição. Finaliza reiterando em todos os termos a Impugnação apresentada, requerendo o julgamento improcedente do Auto de Infração.

O auto de infração foi convertido em diligência pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, fl.284, para que diligente a ser designado pela ASTEC/CONSEF tomasse as seguintes providências:

a) Intimasse o sujeito passivo para apresentar a descrição minuciosa das mercadorias listadas, no Anexo B deste PAF, fls. 07 a 09, bem como a participação de cada uma delas no processo produtivo do estabelecimento industrial, visando esclarecer pela descrição, se tais bens são consumidos como produto intermediário, estando diretamente vinculados ao processo produtivo como elementos indispensáveis ao produto final elaborado pela empresa;

b) Confirmasse *in loco* a veracidade das informações prestadas no item anterior;

Cumprida a diligência, fls.329/335, o Auditor Fiscal da ASTEC/CONSEF conclui nos seguintes termos: “ ... à luz do todo observado “*in loco*” da planta industrial do contribuinte autuado, associado aos termos da descrição detalhada da participação de cada um dos produtos no processo industrial apresentados no corpo do presente parecer, somos de opinião que as mercadorias objeto das infrações 02 e 03, conforme relação acima destacada, estão diretamente vinculadas ao processo produtivo como elemento indispensável ao produto final elaborado pela empresa, que é a produção de celulose solúvel a partir de madeiras.”

Ao tomar ciência, o contribuinte manteve-se silente. O Autuante voltou a se manifestar, fls.352/355.

Afirma que em face ao Parecer ASTEC Nº 004/2012, elaborado em decorrência de diligência fiscal, solicitada pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, presta novos esclarecimentos.

Inicialmente informa que é auditor fiscal do estado da Bahia, e nesta condição, tem atividade de fiscalização vinculada ao RICMS/BA, portanto executa a fiscalização de acordo com o que está escrito no RICMS/BA, independentemente da sua opinião sobre quaisquer aspectos da legislação estadual.

Diz entender que também o CONSEF deve fazer o julgamento do Processo Administrativo Fiscal com base no RPAF/BA e no RICMS/BA, deixando para a Justiça interpretações fora destes regulamentos. Entende que se o CONSEF acha que parte do RICMS/BA é inconstitucional, está fazendo julgamentos contrários ao que este determina, e acha que o correto seria sanar estas ocorrências através de Portaria do Secretário da Fazenda ou Instrução Normativa da SAT/DITRI, pois não é justo expor toda a categoria dos Auditores Fiscais a fazer fiscalizações, com base no RICMS/BA, e o CONSEF ficar julgando o Processo Administrativo Fiscal sem se ater ao RICMS/BA.

Continua dizendo que acha que deveriam ser evitados julgamentos casuísticos, ora concedendo o direto ao crédito fiscal de ICMS a determinados tipos de produtos e a um determinado contribuinte, ora não concedendo o direto ao crédito fiscal de ICMS dos mesmos tipos de produtos a outro contribuinte. Entende por exemplo, que se for para dar direito ao crédito fiscal



de ICMS para produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração (ou resfriamento), que seja feito para todos os contribuintes, através de Portaria do Secretário da Fazenda, ou mesmo através de Instruções Normativas da Superintendência da Administração Tributária (SAT/DITRI), conforme previsto no art. 25 do RPAF. Evitando, desta maneira, que sejam desperdiçados esforços da equipe de fiscalização e do próprio CONSEF, em julgamentos, informações fiscais, diligências, etc., que poderiam ser evitados.

Segue afirmando que pessoalmente acha que os materiais de uso e consumo já passaram da hora de ter os créditos de ICMS liberados, porém sua opinião não vale nada, e tem que se ater ao que está escrito no RICMS/BA. Logo, durante a fiscalização, é obrigado a levantar os materiais de uso e consumo, que foram utilizados créditos de ICMS pelo contribuinte e cobrar o uso indevido destes relativos a estes materiais.

Assevera ser totalmente contra as conclusões do Parecer ASTEC N° 004/2012 por razões que passa a expor.

Reitera termos da Informação Fiscal, fls. 267 a 272 do PAF, sobre as mercadorias que tiveram os créditos de ICMS glosados, visto que se encaixam em quatro grupos de produtos que não são afetados ao processo produtivo das indústrias, sendo eles: utilizados no tratamento de água de caldeiras, utilizados no tratamento de água de refrigeração (ou resfriamento); materiais/produtos de limpeza; e materiais/produtos para laboratório.

Repete a exposição detalhada sobre a função e funcionamento destes produtos.

Assevera que produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração não participam do processo produtivo de forma direta, servem apenas para conservar os equipamentos expostos à água de refrigeração, concluindo que são materiais de uso e consumo.

Sustenta que materiais/produtos para laboratório são utilizados para dar suporte às análises químicas e físicas das matérias-primas e produtos, desenvolvidas no laboratório de controle de qualidade.

Aduz que embora a autuada diga que estes reagentes são usados para calibração de instrumento de medição de variáveis importantes para manter a qualidade da água, entendemos que para fazer uma calibração de instrumento, se for um analisador de linha, não se gasta tanto reagente, pois tais calibrações não têm uma frequência muito alta, podendo ser semestrais, trimestrais ou até mesmo mensais, porém as análises triviais são diárias, muitas vezes sendo mais que uma por dia.

Opina pela procedência integral do Auto de Infração.

Consta nos autos extratos de pagamentos gerados pela SEFAZ/SIGAT, fls. 279/282, que confirmam o pagamento parcial do auto de infração.

## **VOTO**

No Auto de infração em lide foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de quatro infrações, dentre as quais o autuado reconheceu expressamente a infração 01, e parte da infração 04, tendo, inclusive, efetuado o pagamento correspondente, através de certificado de crédito do ICMS, conforme documentos acostados às fls. 279/282. Portanto, como não mais existe controvérsia sobre a Infração 01, e parte da infração 04, as considero desde já subsistentes .

Ressalto que a exigência fiscal constante das referidas infrações está devidamente fundamentada em expressa disposição legal, estando embasada no RICMS/BA (Decreto nº. 6.284/97) e na Lei nº 7.014/96.

Quanto às críticas veladas do nobre autuante a respeito de Decisões deste Órgão julgador, inclusive de sua Câmara Superior, cumpre observar que suas Decisões são pautadas com base na interpretação da legislação vigente. Nunca houve e certamente jamais haverá, Decisão do CONSEF contrária à disposição legal. A interpretação acerca de conceitos como produtos

intermediários e material de uso e consumo é feita com base em critérios da técnica contábil e evidentemente à luz dos preceitos legais.

Quanto ao mérito, vejo que as infrações 02 e 03 se referem, respectivamente, à utilização indevida de crédito fiscal e à falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, no que concerne à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. A infração 03 decorre da infração 02, razão pela qual serão analisadas conjuntamente.

Foi alegado pela defesa que os materiais em questão se referem a produtos intermediários empregados em seu processo industrial, sendo legítimos tais créditos, por consequência é indevido o pagamento do imposto relativo à diferença de alíquota.

O Autuante faz uma descrição sobre as categorias de materiais/produtos em que as mercadorias em análise usadas na Bahia Specialty Cellulose se encaixam e conclui que eles devem ser enquadrados como materiais de uso e consumo conforme caracterizou na autuação.

Em busca da verdade material, princípio basilar do Processo Administrativo Fiscal, o auto de infração foi convertido em diligência pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, fl.284, para que diligente a ser designado pela ASTEC/CONSEF tomasse as seguintes providências:

a) Intimasse o sujeito passivo para apresentar a descrição minuciosa das mercadorias listadas, no Anexo B deste PAF, fls. 07 a 09, bem como a participação de cada uma delas no processo produtivo do estabelecimento industrial, visando esclarecer se tais bens são consumidos como produto intermediário, estando diretamente vinculados ao processo produtivo como elementos indispensáveis ao produto final elaborado pela empresa;

b) Confirmasse *in loco* a veracidade das informações prestadas no item anterior;

O ilustre diligenciador relacionou todos os produtos alvo das infrações 02 e 03, conforme transcrito abaixo:

**PRODUTOS ADQUIRIDOS PELA BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S/A RELACIONADOS A INFRAÇÃO 02 e 03**

• ACIDO SULFAMICO	• INIBIDOR CORROSAO KLEEN AC 9504
• AMINA NEUTRALIZANTE STEAMATE NA0560 GE	• KLEEN MCT 882 GE ACIDO P/ LIMPEZA QUIMIC
• ANTI INCRUSTANTE HIPERSPERSE MCD700	• REAGENTE AMINO ACIDO 23530-03
• DISPERSANTE DEPOSITROL PY5204L GE	• REAGENTE MOLIBDATO 3 COD.1995-53
• DISPERSANTE OPTISPERSE SP 8300	• REAGENTE P/ANALIS LIQ HACH/2100803
• FOSFATO ALCALINO OPTISPERSE HP3100 GE	• REAGENTE P/ANALIS SILIC LIQ HACH/2353003
• FOSFATO NEUTRO OPTISPERSE HP2100 GE	• SEQUESTRANTE DE OXIGENIO CORTROL OS530
• INIBIDOR CORROSAO FLOGARD MS6222 GE	• SURFACTANTE ACIDO CITRICO COD.23470-03

O auditor registra que para melhor consecução dos trabalhos anexou ao expediente de intimação (fl.337) uma relação em planilha Excel constando as mercadorias acima destacadas objeto da diligência fiscal, onde constam três colunas: uma das colunas com o “Produto”, outra coluna em branco para que fosse informada a descrição minuciosa de cada um, e outra coluna para que fosse informada a descrição detalhada da participação de cada produto no processo industrial. De posse desse instrumento, realizou uma visita *in loco* a fim de constatar a utilização das mencionadas mercadorias ao longo do processo produtivo do autuado. Por fim, elabora Parecer a respeito do que lhe foi solicitado.

Vejo constar do Parecer ASTEC nº 004/2012, fls.329/335, a descrição de forma minuciosa e didática da participação de cada produto no processo industrial da autuada, com a seguinte conclusão do diligenciador: “ ... à luz do todo observado *“in loco”* da planta industrial do contribuinte autuado, associado aos termos da descrição detalhada da participação de cada um dos produtos no processo industrial apresentados no corpo do presente parecer, somos de opinião que as mercadorias objeto das infrações 02 e 03, conforme relação acima destacada, estão diretamente vinculadas ao processo produtivo como elemento indispensável ao produto final elaborado pela empresa, que é a produção de celulose solúvel a partir de madeiras.”

É importante ressaltar que as mercadorias das infrações 02 e 03 já foram objeto de julgamento pela Câmara Superior, através do Acórdão CS nº 0030-21/09, no qual concluiu que se trata de produtos intermediários e, conseqüentemente, fazendo jus o contribuinte à utilização dos respectivos créditos fiscais, consoante texto a seguir transcrito:

*“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.”*

Há de se ressaltar que, independentemente de ser relativa ao mesmo contribuinte, BAHIA PULP S.A, cuja razão social passou a ser denominada de BAHIA SPECIALTY CELULOSE S/A, esta Decisão deve ser acompanhada pelas demais instâncias administrativas deste Órgão, sob pena de violar o princípio da segurança jurídica, por se tratar de uma Decisão da Câmara Superior deste Colegiado.

Relativamente ao Parecer da ASTEC nº 004/2012., o acolho integralmente considerando que a diligência foi realizada *in loco* e o diligenciador constatou que as mercadorias relacionadas nas infrações 02 e 03 são produtos intermediários para o processo produtivo da empresa autuada, conseqüentemente está correto seu procedimento de se apropriar do crédito quando da aquisição dos mencionados produtos. Desta forma, entendo insubsistentes as infrações 02 e 03.

No tocante à infração 04, o autuante glosou créditos da escrita fiscal do contribuinte considerando que as mercadorias que relaciona no anexo D, fl.12 do PAF, classificados pelo autuado como ativo fixo, não estariam vinculados ao processo produtivo da empresa, portanto se caracterizam como material de uso e consumo do estabelecimento, o que não dá direito ao crédito. No processo, não se aponta divergência com relação aos cálculos do levantamento fiscal.

Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte creditou-se do imposto referente a aquisição de mercadorias que não são caracterizadas como de ativo permanente, uma vez que foi destinada a setores da empresa que não estão diretamente ligados ao setor produtivo, como por exemplo, computadores, notebooks, cadeiras, armários, licenças de software, plotter, aparelho de telefone, projetor, scanner, gaveteiros, poltronas, mesas, aparelhos de ar condicionado etc, adquiridos para o setor jurídico, diretoria e área administrativa da empresa.

Em sua defesa o sujeito passivo alegou que adquiriu tais bens para destinação à manutenção das suas atividades, e estariam os mesmos integrados ao seu ativo imobilizado, por esse motivo realizou a utilização de créditos fiscais correspondentes. Acrescenta tratar-se de bens vinculados à manutenção das suas atividades.

Com relação ao argumento do autuante de que a condição para utilização dos créditos fiscais relativos a bens do ativo imobilizado é de que sejam alocados na área industrial, ou seja, depende de sua destinação, faço as seguintes apreciações.

1. O art. 20 da LC 87/96 assegura o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria destinada ao ativo permanente, restringindo este direito quando em processo de industrialização ou comercialização, a saída do produto resultante não for tributada, isentas ou alheios à atividade do estabelecimento, a exemplo de veículos de transporte pessoal.

2. Os materiais aplicados na construção de imóvel incorporados à edificação por acessão física “perdem sua individualidade econômica após a instalação, não podem ser considerados como bens do ativo imobilizado, para fins de aplicabilidade da legislação tributária estadual, ainda que possam ser lançados na contabilidade com esta classificação” (Parecer GECOT/GETRI 173011-2009/8).
3. Já os bens adquiridos destinados ao ativo imobilizado são destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, podendo ser alocados e realocados dentro da empresa para atender suas necessidades, podendo vir a ser desincorporados.

Pelo exposto, entendo que é assegurado o direito de utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de máquinas e equipamentos, móveis e utensílios destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, independentemente de alocação em centros de custos.

Mesmo porque, estes bens possuem mobilidade, podendo ser utilizados na produção, industrialização ou comercialização e realocados para atenderem à manutenção de suas atividades, logo, não podem ser considerados alheios à atividade do estabelecimento.

Entretanto, o autuado admite ter cometido equívoco relativamente a escrituração de alguns bens que relaciona em sua defesa, constantes do levantamento fiscal, por serem alheios a sua atividade ou por não se caracterizar como ativo permanente como: projeto pintura de máquinas, unidade de processamento de dados de servidor, traçador gráfico plotter designer etc. Especificamente em relação aos bens relacionados em sua defesa a impugnante informa que os créditos foram apropriados por equívoco, razão pela qual reconhece a procedência da infração e promoverá o pagamento da importância a eles correspondentes. Considero parcialmente subsistente esta infração remanescendo débito no valor de R\$1.631,58.

Ante o exposto voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do auto de infração, devendo ser homologado o valor pago.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281076.0017/11-4**, lavrado contra **BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.021,66**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo-se homologar os valores recolhidos.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2012.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR