

**PROCESSO** - A. I. Nº 269274.0901/06-1  
**RECORRENTE** - VERACEL CELULOSE S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0011-03/07  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/SUL  
**INTERNET** - 20/05/2008

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0104-12/08

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALIQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Modificada a Decisão recorrida. Diligência efetuada pela Assessoria Técnica – ASTEC/CONSEF comprovou que os produtos relacionados na autuação eram empregados diretamente no processo produtivo do estabelecimento, entravam em contato direto com os produtos fabricados e se consumiam em razão da utilização no processo fabril. Infrações não caracterizadas. 3. IMPORTAÇÃO. MATERIAL PARA USO OU CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. No momento do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou de bem importado do exterior ocorre o fato gerador do ICMS. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (3ª JF) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS, no valor total de R\$606.266,81, em razão de quatro irregularidades. São objetos do presente Recurso Voluntário as seguintes infrações:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$61.456,84, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Trata-se de componentes comuns de reposição de máquinas e equipamentos.
2. Falta de recolhimento da diferença de alíquotas, no valor de R\$290.300,94, nas aquisições interestaduais de materiais para uso e consumo do estabelecimento.
3. Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$254.432,53, devido pelas importações de mercadorias tributadas realizadas pelo estabelecimento. Trata-se de importações de mercadorias para o uso e consumo do estabelecimento sem o recolhimento do imposto.

Na Decisão recorrida, as infrações 1 e 2 foram julgadas procedentes. O relator descreveu a função dos materiais (mantas, feltros e telas) no processo produtivo do autuado, definiu o que são “insumos” e “produtos intermediários”, transcreveu o disposto no art. 93, § 1º, do RICMS-BA, e, em seguida, concluiu que tais bens *são de peças de reposição da unidade de secagem, uma das etapas do processo de fabricação de celulose*.

A infração 3 também foi julgada procedente. O ilustre relator fundamentou o seu voto na mesma tese serviu para as infrações 1 e 2.

Inconformado com a Decisão proferida pela 3ª JF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário e, após historiar o processo, afirma que as mercadorias listadas na autuação são produtos intermediários e que a legislação tributária estadual autoriza a apropriação de créditos fiscais

referentes a esses produtos, os quais se vinculam ao processo produtivo na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização. Para embasar essa sua afirmação, transcreve o disposto no art. 93, § 1º, do RICMS-BA, que estabelece os requisitos para a utilização de crédito fiscal de ICMS, quais sejam:

- a) a sua aplicação no processo industrial;
- b) a indispensabilidade ou necessidade desta aplicação;
- c) a sua consumação neste processo;
- d) a agregação de valor ao produto final tributado.

Sustenta que uma análise do seu processo produtivo (Anexo 1 – fls. 165 e 166) comprova que os produtos em questão são aplicados na industrialização da celulose, são necessários ao processo fabril, apresentam intenso desgaste em função da industrialização realizada e agregam valor ao produto final. Destaca que a questão da indispensabilidade do bem na industrialização não se restringe à sua essencialidade para a “existência” do produto final, mas passa pelo estudo da necessidade econômica do bem no processo produtivo. Sustenta que não existe na legislação tributária estadual qualquer exigência relacionada ao tempo para a consumação dos produtos empregados no processo fabril na qualidade de insumos. Ressalta que o valor dessas mercadorias utilizadas no processo de industrialização compõe o custo final do produto acabado.

Menciona que a classificação das mercadorias como sendo “peças de reposição” de máquinas e equipamentos não encontra amparo na legislação tributária estadual, a qual classifica os bens adquiridos pelo contribuinte como sendo: bens destinados ao ativo imobilizado, insumos (matéria-prima e produto intermediário) e bens de uso e consumo. Aduz que essas “peças”, portanto, devem estar enquadradas em uma daquelas denominações atribuídas pelo RICMS-BA. Diz que o princípio da legalidade objetiva deverá ser aplicado neste caso para evitar interpretações extensivas que prejudicam o direito dos contribuintes.

Argumenta que, na fabricação da celulose, as telas, os feltros e as mantas são utilizados na filtragem e na secagem da massa celulósica. Explica que esses produtos são utilizados no processo produtivo na qualidade de elementos necessários à industrialização. Diz que, desse modo, os fundamentos utilizados na Decisão de primeira instância são equivocados e estão em desacordo com a legislação estadual. Reitera que as mercadorias em questão são classificadas como produtos intermediários e, portanto, é permitida a apropriação dos créditos fiscais correspondentes, sendo desnecessário o pagamento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais assim como o recolhimento do imposto nas importações.

Ao finalizar, o recorrente solicita que as infrações 1, 2 e 3 sejam julgadas improcedentes. Requer revisão fiscal, caso os elementos existentes nos autos ainda não sejam suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Ao exarar o Parecer de fls. 174 a 178, a ilustre representante da PGE/PROFIS explica que *“os bens que não passam a uma etapa seguinte do ciclo econômico, seja por não integrarem o produto final ou por não serem absolutamente consumidos no processo produtivo de um produto final, não podem gerar direito à crédito fiscal, sob pena de violar mortalmente o regime do crédito físico adotado pelo legislador brasileiro, apesar da forte tendência no futuro à adoção do regime do crédito financeiro”*.

Sustenta a parecerista que os bens em questão não são consumidos integralmente no processo industrial, não são elementos integrantes no processo produtivo e, igualmente, não compõem o produto final comercializado – a celulose. Diz que os referidos bens não podem ser considerados insumos consumidos no processo produtivo, em face da sua contínua utilização no beneficiamento do produto final. Opina pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário.

Na sessão de julgamento, a 2ª CJF decidiu converter o processo em diligência à ASTEC para que, mediante verificação *in loco*, fosse informado se as telas, feltros e mantas:

- a) participam diretamente do processo industrial do recorrente;
- b) qual a função desses produtos na fabricação de celulose;
- c) são indispensáveis ou necessários à produção de celulose;
- d) se desgastam ou são consumidos em função da sua utilização;
- e) se agregam valor à celulose.

A diligência foi atendida, conforme o Parecer ASTEC Nº 198/2007 (fls. 185 a 190).

Após descrever detalhadamente o processo utilizado pelo recorrente para a produção de celulose, o diligenciador da ASTEC passou a responder os quesitos formulados, conforme relatado a seguir, na mesma ordem que consta na solicitação de diligência.

- a) Afirma que as telas, os feltros e as mantas relacionadas na autuação participam efetivamente da industrialização da celulose, de forma que são integrados ou consumidos durante etapa fundamental do processo produtivo.
- b) Explica que as telas, os feltros e as mantas são produtos que equipam as prensas da linha de secagem e têm a função de filtrar impurezas e extrair a água da massa celulósica. No demonstrativo de fl. 200, detalhou a função de cada um dos produtos relacionados na autuação.
- c) Diz que há outras formas de secagem da celulose, porém o método da prensagem, com a utilização de telas, mantas e feltros, justifica-se em função da melhor qualidade da celulose, do menor custo e da maior agilidade no processo fabril.
- d) Afirma que, pelo visto no processo produtivo do recorrente, os produtos relacionados na autuação são submetidos a um desgaste permanente e, portanto, são consumidos de forma contínua e progressiva até o esgotamento final, sem comportar recuperação ou restauração. Ressalta que, conforme o anexo 1 (fl. 9) e os demonstrativos de fls. 201 e 202, as aquisições continuadas de telas, feltros e mantas, evidenciam que tais produtos desenvolvem atuação essencial e específica em contato físico com o produto industrializado, requerendo a sua periódica substituição. Aduz que, segundo a Instrução Normativa SRF 404/2004, da Secretaria da Receita Federal, *“entende-se como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e, também, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”*.
- e) Afirma que os produtos em questão são utilizados de forma indispensável na produção de celulose e são consumidos nessa produção, portanto, pode-se dizer que tais produtos (telas, feltros e mantas) agregam valor ao produto final (celulose).

Às fls. 192 a 202, foram acostados ao processo demonstrativos e fotografias, tudo com o objetivo de facilitar o entendimento do processo fabril do estabelecimento fiscalizado.

Notificado acerca do resultado da diligência, o recorrente não se pronunciou.

Os autuantes, ao tomar conhecimento da diligência realizada, se pronunciaram nos autos (fls. 208 e 209), afirmando que o disposto no art. 93, § 1º, I, do RICMS-BA, condiciona a utilização de crédito fiscal de ICMS a que as mercadorias adquiridas estejam vinculadas e sejam consumidas no processo de industrialização ou integrem o produto final. Dizem que, no caso concreto, as mantas, os feltros e as telas não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, nem são consumidos no processo produtivo, apenas sofrem desgastes como qualquer peça mecânica de um equipamento.

Os autuantes frisam que o método de prensagem escolhido pelo recorrente (com a utilização de

telas, mantas e feltros) é justificado por razões favoráveis à empresa, e não pela indispensabilidade dos citados produtos na fabricação de celulose. Também salientam que a Instrução Normativa SRF 404/2004 ressalva que para serem classificados como insumos os produtos não podem estar incluídos no ativo imobilizado, ao passo que os produtos em questão são integrantes de equipamentos industriais e, portanto, não podem ser classificados como insumos. Ao finalizar, solicitam que o Auto de Infração seja julgado procedente.

Ao exarar o Parecer de fls. 210v, a ilustre representante da PGE/PROFIS reitera o Parecer de fls. 174/178, onde opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Nas infrações que são objetos do Recurso Voluntário, o recorrente foi acusado de ter utilizado créditos fiscais de ICMS referentes a aquisições de materiais destinados a uso e consumo (infração 1), de ter deixado de recolher a diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de materiais destinados ao uso e consumo (infração 2) e de ter deixado de recolher o ICMS devido quando do desembaraço de mercadorias importadas (infração 3).

As infrações 1 e 2 estão inter-relacionadas, pois tratam de aquisições dos mesmos produtos listados na autuação: telas, feltros e mantas. Dessa forma, passo a analisá-las em conjunto.

De acordo com o resultado da diligência efetuada pela ASTEC do CONSEF, as telas, os feltros e as mantas equipam prensas que compõem a linha de secagem da celulose e possuem a função de filtrar e extrair a água contida na massa celulósica. O diligenciador constatou que os referidos produtos são utilizados diretamente no processo produtivo do recorrente, foram consumidos de forma constante e progressiva nesse citado processo e são necessários à fabricação da celulose, sendo que a ela agregam valor. Além disso, depreende-se da diligência realizada que os produtos em questão não poderiam ser classificados no ativo imobilizado da empresa, uma vez que possuíam vida útil de curta duração.

Considerando a utilização dada pelo recorrente às telas, mantas e feltros listados na autuação, concluo, com base no resultado da diligência, que tais produtos não se classificam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, mas sim como produtos intermediários.

Corroborando esse entendimento, ressalto que, como foi bem observado pelo diligenciador da ASTEC, a Instrução Normativa SRF 404/2004, da Receita Federal, prevê que *“entende-se como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação direta mente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e, também, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”*.

Dessa forma, com fulcro no disposto no art. 93, inc. I e § 1º, do RICMS-BA, foi correta a apropriação do crédito fiscal em questão, bem como é indevida a cobrança do diferencial de alíquotas, conforme pleiteia o recorrente.

Quanto à infração 3, observo que o recorrente apenas alega que os materiais importados não são classificados como de uso e consumo. Efetivamente, esses materiais não se classificam como sendo de uso e consumo, mas sim como produtos intermediários. Todavia, nos termos do art. 2º, inc. XI, do RICMS-BA, no momento do desembarco aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior ocorre fato gerador do ICMS. Dessa forma, mesmo não sendo os produtos classificados como de uso e consumo, a infração está caracterizada e, portanto, foi correta a Decisão da primeira instância.

Pelo acima exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar as infrações 1 e 2 improcedentes, mantendo inalterada a Decisão recorrida relativamente à infração 3. Assim, remanesce o débito exigível no valor de R\$254.509,03.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269274.0901/06-1, lavrado contra **VERACEL CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$254.509,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “b” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de abril de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

ÂNGELI MARIA GUIMARAES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS