

**PROCESSO** - A. I. Nº 281076.0015/10-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BAHIA SPECIALTY CELULOSE S/A.  
**RECORRIDOS** - BAHIA SPECIALTY CELULOSE S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0089-05/11  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 15/05/2012

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0131-11/12

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. A afetação dos referidos produtos no processo industrial da empresa comprova que alguns têm a natureza de produtos intermediários e outros de materiais de uso e consumo. Infração subsistente em parte. 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. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO CONTABILIZADO COMO ATIVO IMOBILIZADO. Não cabe a utilização do crédito fiscal relativo às entradas de tais materiais, pois ficou demonstrado serem destinados ao uso e consumo ou ao ativo imobilizado, sem relação direta com o processo produtivo do contribuinte. Infração caracterizada. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado para imputar ao contribuinte o cometimento de quatro ilícitos tributários, sendo objeto do Recurso de Ofício os itens 2 e 3 e do Recurso Voluntário, a infração 4, como a seguir descritos:

Infração 2 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$37.569,58, acrescido da multa de 60%, referente à aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento. Consta, ainda, que se refere a inibidores de corrosão, amina neutralizante, fosfato ácido, fosfato neutro, fosfato alcalino, biocida, polímero para tratamento de efluentes, anti-incrustante, sequestrante de oxigênio, dispersante, sílica solução padrão, ácido sulfâmico reagente amino ácido, ácido cítrico e diversos outros materiais – não especificados, conforme demonstrativo - Anexo B.

Infração 3 - Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$53.670,83, acrescido da multa de 60%, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Consta, ainda, que se refere a inibidores de corrosão, amina neutralizante, fosfato ácido, fosfato neutro, fosfato alcalino, biocida, polímero para tratamento de efluentes, anti-incrustante, sequestrante de oxigênio, dispersante, sílica solução padrão, ácido sulfâmico reagente amino ácido, ácido cítrico e diversos outros materiais – não especificados, conforme demonstrativo - Anexo C.

**Infração 4 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$7.510,92, acrescido da multa de 60%, referente à aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento.** Foi acrescentado que se refere, na sua grande maioria, a bens classificados como ativo fixo que não estão vinculados ao processo produtivo e algumas licenças de software classificados indevidamente como ativo fixo e, portanto, sem direito ao crédito do imposto - Anexo D.

A Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu a lide administrativa, *in verbis*:

**VOTO (Vencido quanto às infrações 2 e 3)**

*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, tendo, inclusive, efetuado o pagamento correspondente, através de certificado de crédito do ICMS, conforme documentos acostados às fls. 278/279. Portanto, como não mais existe controvérsia sobre a Infração 01, a considero desde já subsistente.*

*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.*

*Vejo que as infrações 02 e 03 se referiram, 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. Foi alegado pela defesa que os materiais em questão se referem a produtos intermediários empregados em seu processo industrial, sendo legítimos tais créditos, bem como não sendo devido o pagamento do imposto relativo à diferença de alíquota.*

*O autuante entendeu que os referidos produtos, por se destinarem ao uso e consumo, não se constituem em insumo, e, assim, não dão direito ao crédito, gerando, conseqüentemente, a obrigação de pagamento do imposto referente à diferença de alíquota.*

*Ressalto, inicialmente, que, para que os materiais sejam considerados como produtos intermediários, é necessário que não apenas sejam consumidos no processo produtivo, mas, concomitantemente, integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme está previsto no art. 93, § 1º do RICMS/97. Dos demonstrativos elaborados pela fiscalização e em conformidade com informações prestadas pelo próprio contribuinte na peça de defesa, no que concerne ao emprego e à finalidade dos materiais em questão, em relação ao processo produtivo do impugnante, constato que o procedimento adotado pelo autuante está correto. Isto porque as mercadorias adquiridas se referem a material de uso e consumo do estabelecimento, tais como: inibidores de corrosão, amina neut. NALCO TRI-ACT 1800, fosfato tri-sódico, ácido sulfâmico 99,5%, cabo controle PVC 1,5 mm<sup>2</sup> e reagente amino ácido, surfactante ácido cítrico, sílica solução padrão e sequestrante de oxigênio.*

*Consoante informado na defesa o tratamento da água de alimentação e água de caldeira servem para prevenir a formação de incrustações e corrosões no equipamento e, em seus equipamentos auxiliares, no intuito de evitar danos em tais equipamentos.*

*Informou ainda que segundo o manual de instruções (Doc. 10), fornecido pelo fabricante, a respeito do funcionamento de uma caldeira, altos teores de sílica na água da caldeira podem provocar incrustações intensas, para tanto, utiliza tanto o reagente amino ácido, como o surfactante ácido cítrico, para combater tais incrustações.*

*Salientou, também, que o laudo pericial contábil, (Doc 08), esclareceu que o ácido cítrico não integra o produto final.*

*Destacou que a sílica solução padrão COD. 21008-03, é utilizada para calibração de instrumentos que monitoram a qualidade da água de caldeira e do vapor produzido, através da averiguação da quantidade de sílica existente na água e no vapor, haja vista que excessos provocam o aparecimento de crosta espessa na parede interna da caldeira, o que é por demais perigoso.*

*Explicou que o sequestrante de oxigênio CONTROL OS5300, é utilizado para remoção do oxigênio dissolvido na caldeira, inibindo, desta forma, o processo de corrosão, porque, segundo o manual de instruções (Doc. 10), o oxigênio dissolvido é a principal causa da corrosão nas caldeiras.*

*Finalizou dizendo que as incrustações e corrosões, quando associadas a outros fatores como o aumento de pressão, acabam por aumentar demasiadamente o risco de explosão, porque a corrosão é um dos principais responsáveis pela degradação das caldeiras, pois a corrosão avançada em parte da caldeira pode provocar explosões gravíssimas.*

*De tudo o quanto exposto, concluo que esses materiais, apesar de empregados em função do processo produtivo, não participam diretamente do processo industrial e nem integram o produto final fabricado pelo*

*contribuinte, sendo, assim, classificados como de uso e consumo do próprio estabelecimento. Considerando que, de acordo com o disposto no art. 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/97, para tais materiais somente será admitida a utilização do crédito fiscal a partir de 01/01/2011, clara está a ocorrência das irregularidades aqui analisadas. Observo que os materiais utilizados no tratamento de água de caldeiras – são produtos químicos utilizados no tratamento de água de alimentação de caldeiras com o objetivo de evitar/reduzir a corrosão e a incrustação nas caldeiras, e, em seus equipamentos auxiliares. Consoante verificação feita pelo autuante, confirmado pelo contribuinte, conforme demonstrado acima, tais materiais estão afetos aos equipamentos, inclusive para evitar risco de explosão, e não aos produtos. Acrescento que este entendimento já se encontra plenamente sedimentado neste Conselho de Fazenda, conforme se verifica em diversas decisões nas duas instâncias de julgamento, a exemplo do Acórdão CJP nº. 0201-11/06, da 1ª CJP, e o de nº. 0198-12/09, emanado da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal. Pelos elementos trazidos ao PAF, não se aplica no presente caso, o entendimento prolatado no Acórdão nº 0030-21/09, da Câmara Superior deste CONSEF, citado pelo contribuinte, com trechos transcritos na defesa.*

*Desta forma, como entendo que as infrações 2 e 3 não merecem nenhum reparo, devem ser mantidas tais infrações, integralmente.*

*Em relação à Infração 04, o lançamento tributário decorreu da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento e de bens classificados como ativo fixo que não estão vinculados ao processo produtivo.*

*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. Aduziu ainda que, oportunamente, apresentaria os memoriais descritivos das funções dos bens e mercadorias cujo crédito foi glosado pela fiscalização, a fim de evidenciar que foram destinados à manutenção das suas atividades. Disse que não foi possível anexá-los na defesa, por força da exigüidade do prazo.*

*O autuante informou que os itens que embasaram a autuação encontram-se listados nos demonstrativos dos Anexos B e C às fls. 08 a 12 do PAF, se referem a ativos e materiais de consumo, e que o contribuinte não apresentou memoriais descritivos das funções dos bens e mercadorias, que não tiveram comprovadas as destinações como sendo à manutenção das atividades do sujeito passivo, como por exemplo: notebooks, computadores e suas partes, impressoras, licenças de software, GPS, forno de microondas, televisor, aparelho de vídeo conferência, máquina fotográfica, projetor, enceradeira, coletor de copos, telhas, materiais de construção, luminária, lâmpadas, armários, gaveteiros, cadeiras, poltronas, mesas, aparelhos de ar condicionado, diversas ferramentas, brocas, peças de reposição gel decapante passivante, SIKA group, roundup NA, formicida, projeto pintura de máquinas, etc.*

*Complementou dizendo que na constância da fiscalização o contribuinte não provou que as mercadorias relacionadas nos anexos B e C citados acima, tiveram aplicação relacionada à atividade do seu estabelecimento. O que restou provado que se tratam de itens alheios à atividade do contribuinte.*

*Ressalto que conforme disposto no art. 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/BA - Dec. 7.629/99) é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Como nada foi apresentado para comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, constituindo mera negativa de cometimento da infração, o que, à luz dos artigos 142 e 143 do mencionado diploma legal, não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.*

*Com base nos elementos trazidos aos autos e nos anexos B e C, bem como nas informações prestadas pelo sujeito passivo e pelo autuante, restou demonstrado que o contribuinte não provou que os itens relacionados nos mencionados demonstrativos ( anexos B e C ), tiveram aplicação relacionada à atividade do seu estabelecimento.*

*Portanto, considerando que o sujeito passivo não provou cabalmente que as mercadorias adquiridas se destinaram às atividades do seu estabelecimento, reputo correto o procedimento da fiscalização em glosar os créditos fiscais relativos a esta infração, posto que diante da ausência da referidas comprovações, os bens e as mercadorias não geram créditos fiscais a favor do contribuinte.*

*Ressalte-se que, no caso dos itens afetos a ativo imobilizado é vedada a utilização dos referidos créditos, em conformidade com o disposto no art. 97, inciso IV, alínea “c”, § 2º, inciso I do RICMS-BA, transcritos a seguir:*

*“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:*

...  
IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

...  
c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, consideram-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:

I – os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, a exemplo dos bens do ativo permanente adquiridos para locação a terceiros ou para fins de investimento ou especulação, ressalvados os bens do ativo imobilizado e os materiais de uso ou consumo efetivamente utilizados, empregados ou consumidos pelo contribuinte do imposto.”

No que se refere aos demais itens considerados como sendo materiais de consumo do próprio estabelecimento, não dão direito à apropriação do correspondente crédito fiscal, ao teor do disposto no art. 93, V, “b”, do RICMS-BA/97, estando prevista a utilização a partir de 01/01/2011, conforme determinação expressa da Lei Complementar nº 122/06 que alterou o art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, só a partir da citada data será permitida pela legislação tributária a apropriação desses créditos fiscais. Restando assim caracterizada a Infração 4.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor pago.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto às infrações 2 e 3)**

Em relação às infrações 2 e 3, as quais se reportam, respectivamente, à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS e à diferença entre alíquotas internas e interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, com a devida vênia, discordo do entendimento do ilustre Relator, que as julgou procedentes, visto que, com exceção do item “Polímero p/ tratamento efluentes”, todos os demais 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 desta Decisão ser relativa ao mesmo contribuinte, BAHIA PULP S.A, cuja razão social passou a ser denominada de BAHIA SPECIALTY CELULOSE S/A, deve ser acompanhada pelas demais instâncias administrativas deste Colegiado, sob pena de violar o princípio da segurança jurídica, por se tratar de uma Decisão da Câmara Superior deste Colegiado.

Do exposto, voto pela procedência parcial das infrações 2 e 3, remanescendo os valores de R\$ 424,20 e R\$ 606,00, respectivamente, em relação ao produto “Polímero p/ tratamento efluentes”, consoante quadro a seguir:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Infração 02 ICMS	Infração 03 ICMS
31/1/2010	9/2/2010	424,20	606,00

Em atendimento ao artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Inconformado com a Decisão de piso, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 306 a 317 relativamente à infração 4, alegando ter direito ao crédito fiscal, pois se trata de bens classificados em seu ativo imobilizado, em estrita observância às normas contábeis, estando vinculados à manutenção das suas atividades.

Discorre sobre o princípio da não cumulatividade do imposto previsto no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, independentemente da destinação, uso ou qualificação da mercadoria.

Acrescenta que a Lei Complementar nº 87/96 (artigo 20, § 10) condicionou o uso do crédito à utilização das mercadorias/bens na atividade do estabelecimento, vedando o aproveitamento apenas em relação a aquisições de mercadorias alheias às suas atividades, o que foi repetido na legislação estadual baiana (artigos 93 e 97, do RICMS/BA).

Apresenta o conceito do termo “alheio”, segundo Aroldo Gomes de Matos e José Eduardo Soares de Melo, e 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, por consequência, a utilização do crédito fiscal quando de sua aquisição.

Diz que, da análise dos textos normativos por ele transcritos, verifica-se que, para que um bem seja considerado 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, e que o autuante, ignorando os conceitos normativos apresentados, incorretamente glosou créditos decorrentes da aquisição de bens e de peças, as quais, a princípio até poderiam ser confundidas com material de uso e consumo do seu estabelecimento, porém se enquadram indubitavelmente no conceito de ativo imobilizado acima delineado, procedimento que foi equivocadamente avalizado por meio da Decisão ora combatida.

Afirma, ainda, que os bens e peças adquiridos possuem vida útil superior a um ano, foram empregados nos setores ligados à produção e não estão destinados à venda, de forma que são bens do ativo imobilizado, contrariamente ao quanto sustentado na Decisão recorrida.

Alega que os bens do grupo “Investimento de Hardware” e “Infraestrutura de Hardware/Software” contidos no Anexo D 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 do recorrente, da seguinte forma:

- *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;
- SAP - consiste num 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.

Transcreve Decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais que, segundo seu entendimento, reflete a posição da jurisprudência administrativa pátria sobre o tema.

Reconhece, todavia, a procedência parcial da infração 4, no valor histórico de R\$5.072,46, em relação aos seguintes itens: a) pintura de máquinas diversas; b) microcomputador Dell; c) unidade de processamento de dados; d) traçador gráfico; e) condicionadores de ar; f) mesas; g) poltronas; h) arquivos deslizantes; i) cadeiras; j) gaveteiros.

Por fim, requer o provimento do presente Recurso Voluntário, para cancelar integralmente o Auto de Infração e homologar a quantia recolhida (fls. 319/321 e 329/335).

A PGE/PROFIS exarou Parecer pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por entender que alguns dos bens descritos no Anexo D do Auto de Infração não podem ser classificados como pertencentes ao ativo imobilizado e sim como materiais de uso e consumo, em relação aos quais é vedado o crédito de ICMS.

Quanto aos demais bens, apesar de pertencerem ao ativo fixo, não se relacionam, a seu ver, com a atividade produtiva da empresa. Acrescenta que o reconhecimento pelo recorrente da ilegitimidade do crédito referente a uma parte dos bens relacionados na autuação, não é coerente, *“pois outros tantos bens da mesma natureza continuam sendo impugnados”*.

## VOTO

As infrações em lide tratam da utilização indevida de crédito fiscal e falta de recolhimento do ICMS por diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, em relação a entradas de materiais considerados pela fiscalização como para uso e consumo (infrações 2 e 3) e para o ativo imobilizado do estabelecimento do recorrente (infração 4).

Verifico, do exame dos autos, que o contribuinte se dedica à atividade de fabricação de celulose solúvel especial e foram relacionados nesta autuação os seguintes produtos:

A – AGENTES ANTICORROSIVOS E ANTI-INCRUSTANTES USADOS NO TRATAMENTO DA ÁGUA DESMINERALIZADA -

1. Inibidores de corrosão e anti-incrustante – produtos químicos utilizados no tratamento de água desmineralizada para evitar a corrosão em solda e a incrustação das caldeiras, equipamentos sujeitos a lavagens ácidas. São adicionados à água para evitar corrosão na torre de resfriamento, que é responsável pelo resfriamento da água após utilização no processo;
2. Amina neutralizante – é usada para controlar o PH do vapor da caldeira;
3. Fosfatos (de sódio e trissódico) - usados no tratamento da água visando a corrigir o PH entre 10,2 e 10,7 e evitar a corrosão interna das caldeiras. É um estabilizador do PH da água, para evitar a corrosão da caldeira que gera vapor utilizado no processo de fabricação de celulose;
4. Ácido sulfâmico – é utilizado para lavagem química dos filtros de licor branco na fase de purificação da celulose.

B – PRODUTOS USADOS NAS ETAPAS DE COZIMENTO E EVAPORAÇÃO -

1. Reagente amino ácido, Surfactante ácido cítrico e Sílica solução padrão – utilizados na calibração de instrumentos que monitoram a qualidade da água da caldeira e do vapor produzido, por meio da averiguação da quantidade de sílica existente na água e no vapor, que nunca deve ter valor superior a 1,5 ppm, uma vez que excessos de sílica provocam o aparecimento de espessa crosta na parede interna da caldeira, o que é muito perigoso;
2. Sequestrante de oxigênio – usado para remoção do oxigênio dissolvido na caldeira, inibindo o processo de corrosão provocado pelo excesso de oxigênio na água da caldeira.

Segundo a alegação do contribuinte, incrustações e corrosões, associadas a aumento de pressão, incrementam demasiadamente o risco de explosão da caldeira, haja vista que a degradação das paredes internas do equipamento não é detectada pelos instrumentos de operação, havendo a necessidade de manter os padrões técnicos de qualidade da água e do vapor da caldeira.

C – PRODUTOS UTILIZADOS NA LIMPEZA E MANUTENÇÃO INTERNA DAS CALDEIRAS -

1. Biocida Spectrus – é uma substância química adicionada à água de resfriamento do processo que inibe o crescimento de microorganismos, ao tempo em que os destrói, impedindo a formação de limo nas tubulações da água industrial e garantindo a pureza da água necessária ao processo produtivo;

2. Polímero para tratamento de efluentes – usado para fins de desaguamento do lodo extraído no tratamento de efluentes;
3. Dispersantes – são usados com o intuito de evitar o entupimento precoce no sistema de osmose reversa, que consiste em “*vasos de pressão tubular com membranas internas de baixíssima porosidade através das quais a água será filtrada a ponto de remover seus minerais*”;
4. Ácido cítrico – além de medir a quantidade de sílica na água e o vapor da caldeira, é utilizado na lavagem periódica que é realizada nas membranas da osmose reversa, com o fim de remover as incrustações inerentes ao processo.

De acordo com o Parecer exarado pela ASTEC/CONSEF no PAF nº 279464.0002/01-7, por meio da auditora fiscal Maria Auxiliadora Gomes Ruiz (fls. 167/174), constato que o processo de fabricação de celulose é contínuo e tem a seguinte descrição:

*“A madeira chega a fábrica já descascada, sofrendo um processo de lavagem para remoção de areias antes de ser picada para obtenção de cavacos, os quais são classificados em peneira vibratória para separação da serragem e dos cavacos maiores. Estes cavacos são transportados para 03 digestores, de 300 m<sup>3</sup> cada, sendo iniciado o processo de cozimento utilizando vapor e pressão, após 01 hora é adicionado licor de cozimento. Neste processo será gerada a polpa e o licor negro;*

*OBS: O vapor é gerado em 02 caldeiras, sendo que em uma delas é utilizado o licor negro resultante do processo anterior, aí é transformado em licor verde. Este licor é transportado para o caustificador para realizar caustificação que consiste em transformar o licor verde em licor branco, que será enviado para os digestores. O resíduo, lama de cal, será filtrado e queimado no forno, resultando no subproduto cal que servirá de combustível para os caustificadores.*

*A polpa após cozimento é lavada em filtros de tambores revestidos de telas e depois peneirada, para extração das impurezas dissolvidas no cozimento. Este material residual da lavagem é reciclado no processo gerando vapor, energia elétrica e reagentes para um novo ciclo de cozimento;*

*A celulose lavada vai para o branqueamento que é feito utilizando como reagentes o oxigênio, ozônio e o peróxido de hidrogênio (água oxigenada);*

*A celulose branquada que consiste em uma sopa de fibras é enviada para a máquina de secagem com a finalidade de obter-se a folha de celulose. Numa primeira etapa a celulose é desaguada sobre uma tela formadora da máquina, depois é prensada em rolos para remover mais água. Finalmente a manta de celulose vai para a secagem, que tem 80 cilindros secadores de aço (com vapor no seu interior) e que funciona como uma “bateria de ferros de passar roupas”, evaporando a água residual da folha de celulose;*

*O produto final será folha de celulose de 3,20 m de largura que será cortada para ser comercializado em fardos ou em boninas”.*

É necessário que se saliente que, tanto os materiais de uso e consumo como os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal é **onde** o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário; caso contrário, deve ser definido como material de consumo.

Portanto, pode-se dizer, então, que, embora não se integrem ao produto fabricado pelo sujeito passivo, os materiais citados se “consomem” no processo produtivo, estando vinculados a este processo, pois entram em contato direto com os bens produzidos, *merecendo a denominação de produtos intermediários.*

Assim, no caso dos autos, os produtos químicos relacionados (exceto o produto “Polímero para tratamento de efluentes”) são utilizados no próprio processo produtivo do contribuinte – em função da necessidade de tratar e manter a qualidade da água usada na fabricação da celulose e para impedir a formação de microorganismos e impurezas, provocados, aliás, pelo próprio processo produtivo do contribuinte.

Repita-se: não se trata aqui de uma mera limpeza de equipamentos, como comumente a entendemos, mas do uso de substâncias químicas, no decorrer do processo produtivo, com o objetivo de proteger os equipamentos da agressividade do próprio processo de fabricação da celulose.

Assim, concluo que os materiais envolvidos (exceto o produto “Polímero para tratamento de efluentes”) participam diretamente do processo produtivo de fabricação da celulose, que é o objeto de existir do contribuinte, na condição de elemento indispensável ou necessário à produção, sendo legítima a utilização do crédito fiscal, na qualidade de produtos intermediários, consoante o disposto no artigo 93, § 1º, inciso I, alíneas “a” e “b”, do RICMS/97.

Este Conselho de Fazenda Estadual já se manifestou por meio de seu órgão máximo, a Câmara Superior, sobre alguns dos produtos elencados neste lançamento de ofício em Auto de Infração lavrado contra a empresa BAHIA PULP S/A, sucedida da empresa autuada. O entendimento deste Colegiado foi firmado no Acórdão CS nº 0030-21/09, com o excelente voto da lavra do ilustre Conselheiro, Dr. Fabio de Andrade Moura, a seguir transcrito:

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

Aliás, também foi esse o posicionamento externado em diversas decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal, podendo ser citado o Acórdão CJF nº 0407-12/11, Decisão proferida em Auto de Infração lavrado contra este mesmo contribuinte, sobre matéria idêntica.

Sendo assim, acompanhando a linha de raciocínio manifestada pela Câmara Superior, considero correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, entendendo, da mesma forma, que é legítimo o crédito fiscal utilizado pelo recorrente quanto aos produtos elencados nas infrações 2 e 3, exceto o produto “Polímero para tratamento de efluentes”, utilizado em etapa posterior ao processo produtivo do contribuinte, não gerando, portanto, direito ao crédito fiscal e obrigando o contribuinte a recolher o imposto estadual por diferença de alíquotas.

Na infração 4, está sendo cobrado o ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento e licenças de *software*, os quais foram classificados pelo autuado como bens do ativo fixo, porém sem vinculação com o processo produtivo.

Trata-se de microcomputadores, mesas, cadeiras, poltronas, gaveteiros, monitores, impressoras, condicionadores de ar, notebooks, projetores, teclados, servidores, carregadores de bateria, poltronas, gravadores etc., relacionados no Anexo D (fl. 13).

Não obstante o esmero dos argumentos trazidos no apelo recursal, considero que não restam dúvidas de que se trata de bens alheios à atividade do contribuinte, sendo, portanto, indevido o crédito fiscal utilizado, nos termos do artigo 97, inciso IV, alínea “c” c/c seu § 2º, inciso I, do RICMS/97, o que foi reconhecido, em parte, pelo próprio sujeito passivo, como relatado anteriormente.

Quanto aos bens da área de informática e às licenças para uso de *software*, que, segundo o recorrente, são utilizados no parque tecnológico da unidade fabril, muito embora reconheça a sua relevância para o estabelecimento autuado, não há como atribuir o crédito fiscal pela sua aquisição, uma vez que não estão diretamente ligados ao processo produtivo do contribuinte. Correta a Decisão recorrida.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281076.0015/10-3**, lavrado contra **BAHIA SPECIALTY CELULOSE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.006,09**, 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 ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS