

PROCESSO - A. I. N° 269274.0301/11-0
RECORRENTE - ARACRUZ CELULOSE S/A. (ARCEL)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0261-05/11
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
INTERNET - 11/10/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0301-12/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Restou comprovado que se trata de materiais para uso e consumo do estabelecimento, com previsão para utilização do crédito a partir de 1º/01/20, conforme o artigo 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela Lei Complementar nº 138/10, consoante o previsto no artigo 29, § 1º, inciso II, da Lei nº 7.014/96. Exigência subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS no valor de R\$56.525,05, em razão da utilização indevida de crédito fiscal relativo à aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro e junho a dezembro de 2009, conforme planilha às fls. 6 a 11 dos autos.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide nos seguintes termos:

Trata-se de lançamento fiscal de crédito tributário para exigir o ICMS no valor de R\$ 56.525,05, relativo à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme planilha às fls. 6 a 11 dos autos.

Da análise da descrição dos materiais objeto da exação fiscal, às fls. 6 a 11 dos autos, se verifica que se tratam de: aditivo para radiador, câmara de ar, bateria automotiva, pilhas, botina e coturno, camisa, calça, capa de chuva, macacão, creme protetor, sabonete, desengraxante, garrafão térmico, luva algodão, lima chata, protetor auricular, óculos de segurança, rebolo, repelente contra insetos, suspensão para capacete, capacete, arame farpado, grampo para fixação cercas, cola, óleo lubrificante, isca formicida, tinta e saco plástico. Contudo, as razões de defesa apenas se insurgem contra a glosa dos créditos fiscais relativo às aquisições de óleo lubrificante (R\$ 2.234,23) e isca formicida (R\$ 31.569,10), cujos valores somam R\$ 33.803,33 do montante reclamado de R\$ 56.525,05.

Sustenta o defensor que o óleo lubrificante é utilizado nas etapas que “antecedem a transformação da matéria-prima em produto final”, quando há ampla utilização de transporte de insumos, de máquinas e equipamento rurais e, por conseguinte, consumos desses lubrificantes. Já a isca formicida é utilizada nas fases de formação e manutenção das florestas de eucalipto, do que cita o art. 93, alínea “c”, do RICMS/97, cujo dispositivo estipula o direito ao crédito fiscal, salvo disposição em contrário, de formicidas, combustíveis e demais insumos empregados na produção agrícola, na atividade extrativa vegetal ou animal.

No entanto, razão não cabe ao apelante, pois, por se tratar às atividades de florestamento e reflorestamento de etapas que se encontram fora do campo de incidência do ICMS, não geram direito a crédito para o estabelecimento industrial.

Conforme bem salientado pelos autuantes na informação fiscal, tais materiais são de uso e consumo e, em consequência, os créditos fiscais lançados em sua escrita fiscal não são legítimos, visto que a utilização dos créditos fiscais relativos aos materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento está prevista a partir de 1º/01/2020, conforme art. 33, I, da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela LC 138/10, consoante previsto no art. 29, § 1º, II, da Lei nº 7.014/96.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, argumentando que a Junta de Julgamento Fiscal se equivocou ao confundir as atividades de florestamento e reflorestamento com a produção de toras de eucalipto feita com o objetivo de obter celulose de fibra curta para comercialização.

Informa inicialmente que atua no ramo de industrialização e exportação de celulose de fibra curta, extraída de forma sustentável de suas florestas de eucalipto, e sua operação inicia-se no viveiro florestal, onde são produzidas as mudas de eucalipto que irão formar as futuras florestas renováveis mantidas pela empresa.

Afirma que as mudas são selecionadas e enviadas para o plantio no campo e, após o tempo de maturação, etapa na qual ocorre o combate às pragas e à vegetação concorrente, as árvores são cortadas e colhidas, processos esses realizados por meio de diversas atividades (Roçada Pré-corte; Corte e Processamento Manual e Corte e Processamento Mecanizado).

Aduz que, após a colheita, as toras de madeira são transportadas e descarregadas na unidade industrial para serem processadas, local onde se realiza o cozimento, a lavagem, o peneiramento/depuração da celulose, o branqueamento, a secagem, enfim, todas as demais etapas do processo produtivo da “Fibria”.

Assevera que seu processo produtivo é único (preparar a floresta de eucalipto e industrializá-la), de forma a obter celulose de fibra curta destinada à comercialização, sendo que todos os insumos utilizados na sua produção, desde o plantio até o carregamento das placas de celulose já industrializadas, estão diretamente ligados ao produto final, uma vez que o processo produtivo é linear.

Entende, dessa forma, que “*não há que se falar em etapa A ou etapa B do processo produtivo, ou que uma dessas etapas não esteja no campo de incidência do ICMS*”, pois, “*se o processo produtivo é único e indivisível, se o produto final é único e depende de todas as fases deste processo, é óbvio que os insumos utilizados no início e no final da produção estão todos dentro das hipóteses de incidência do ICMS*”.

Aduz que a fiscalização considerou os insumos **OLEO LUBRIFICANTE DONAX TC SHELL, OLEO LUBRIFICANTE TDH SPECIAL TEXACO, ISCA FORMICIDA GRAN TAMANDUA S-NA CX20KG e OLEO LUBRIFICANTE TEXAMATIC-7045E TEXACO**, “*como materiais de uso e consumo (calça, capa de chuva, macacão, sabonete, etc), provavelmente por um erro de escrituração do CFOP dos produtos considerados insumos, escriturados indevidamente sob o código CFOP nº 2.557 (uso e consumo), quando o correto seria código CFOP nº. 2.101 (insumos)*”.

Esclarece que o óleo lubrificante é utilizado em caminhões, máquinas e equipamentos que atuam no transporte de matéria-prima, carga e descarga de produtos, plantio, corte e manutenção das florestas etc, enquanto que a isca formicida é amplamente utilizada nas fases de formação e manutenção das florestas de eucalipto, principalmente no combate à formiga e demais pragas e, sendo assim, não podem ser considerados como bens de uso e consumo, uma vez que são integralmente consumidos em seu processo produtivo.

Conclui que houve equívoco dos julgadores de primeira instância, ao considerar sua atividade como de florestamento ou reflorestamento e não de fábrica produtora de celulose, e, consequentemente, ao classificar os produtos acima mencionados como materiais de uso e consumo, sujeitos ao disposto no artigo 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela Lei Complementar nº 138/10, consoante o previsto no artigo 29, § 1º, inciso II, da Lei nº 7.014/96.

Argumenta que, entender dessa forma, é o mesmo que ignorar a sua razão de existir, uma vez que a finalidade de seu estabelecimento é produzir celulose de fibra curta extraída de toras de eucalipto, sendo o seu processo produtivo único e linear, portanto, sujeito aos termos do artigo

93, alínea “c”, do RICMS/97, isto é, os insumos referidos *“constituem créditos de ICMS passíveis de compensação com os tributos devidos em operações ou prestações subsequentes”*.

Por fim, requer o provimento do apelo recursal e a improcedência do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS opina pela Improvimento do Recurso Voluntário, inicialmente, apresentando a etimologia dos termos “uso” e “consumo”, dizendo que *“‘uso’ é o morfema delineador do sentido do outro elemento linguístico utilizada na norma em epígrafe, qual seja a palavra ‘consumo’, entrementes desvelar a idéia de utilização não concludente de um bem”*.

Ressalta que o legislador, numa verdadeira interpretação autêntica da norma complementar e, para operar o regime do crédito físico relativo à não-cumulatividade do ICMS, definiu os requisitos para o enquadramento de um bem como de uso e consumo, no artigo 93, inciso V, alíneas “a” e “b”, e seu § 1º, letras “a”, “b” e “c”, do RICMS/97, que transcreveu.

Inferre que se enquadram no conceito de uso e consumo *“aqueles bens que, não são consumidos integralmente e nem integram o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”*.

Aduz que a razão da delimitação legal do uso do crédito fiscal é possibilitar a implementação do regime do crédito físico (regime atual escolhido pelo legislador complementar), operacionalizando o princípio da não-cumulatividade que trabalha com a idéia de operações subsequentes de circulação de bem material ou imaterial (serviços).

Conclui 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 a 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”*.

Finaliza afirmando que os materiais descritos pelo autuado não são consumidos integralmente no processo industrial e nem compõem o produto final comercializado (a celulose) e, portanto, a utilização dos créditos fiscais a eles relativos somente está autorizada a partir de 01/01/20, nos moldes do artigo 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela Lei Complementar nº 138/10.

VOTO

Foi lançado o ICMS neste Auto de Infração sob a acusação de que o contribuinte teria utilizado indevidamente crédito fiscal referente a materiais de uso e consumo (bateria, botinas, luvas, repelentes contra insetos, aditivos para radiador, rebolos, camisas, coturnos, sabonetes líquidos, calças jeans, óculos, óleo mineral, desengraxante, grampos para fixação, cola PVA, óleo lubrificante, isca formicida, creme protetor, pilhas, macacão, tinta, arame farpado, capa de chuva, sacos plásticos, limas etc), consoante o demonstrativo de fls. 6 a 11 dos autos.

O recorrente se insurgiu apenas em relação ao óleo lubrificante e à isca formicida, sob a alegação de que se trata de insumos de seu processo produtivo, qual seja, a fabricação de celulose a partir das florestas de eucalipto.

Apesar do inconformismo do contribuinte, considero correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, pois entendo que todas as mercadorias relacionadas pelo preposto fiscal têm a característica de materiais de uso e consumo do estabelecimento autuado.

Como dito pelo próprio recorrente, o óleo lubrificante é usado em caminhões, máquinas e equipamentos que fazem o transporte de matéria-prima, carga e descarga de produtos, plantio, corte e manutenção das florestas, etc, entretanto, o autuado não trouxe aos autos nenhuma prova

de que tais atividades se relacionam diretamente com o processo de fabricação da celulose, cujas saídas subsequentes são tributadas pelo ICMS.

Do mesmo modo, a isca formicida é usada nas fases de formação e manutenção das florestas de eucalipto, principalmente no combate à formiga e demais pragas, etapa sujeita à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência municipal, de acordo com o item 7.16 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003:

7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.

A esse respeito, vale a pena reproduzir o Parecer DITRI nº 09826/2010, exarado em 11/06/10, que trata da mesma matéria discutida neste lançamento de ofício:

PARECER Nº 09826/2010 DATA: 08/06/2010.

ICMS. As atividades relacionadas unicamente com a plantação e manutenção da floresta de eucalipto (madeira em pé) encontram-se fora do campo de tributação do imposto estadual. As aquisições de combustíveis e lubrificantes para uso em máquinas e equipamentos utilizados em tais atividades não geram direito a crédito para o estabelecimento industrial.

A consulente, empresa acima qualificada, inscrita neste Estado com o CNAE 230600 - Atividades de apoio à produção florestal, dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante à questão a seguir exposta:

Informa a Consulente que atua na produção de celulose de fibra curta branqueada, processo industrial que se inicia no viveiro florestal, onde são produzidas as mudas de eucalipto que irão formar as futuras florestas renováveis mantidas pela empresa. As mudas são selecionadas e enviadas para o plantio no campo. Após o tempo de maturação, as árvores são cortadas e colhidas, processos estes realizados através de diversas atividades (Rogada Pré-corte; Corte e Processamento Manual e Corte e Processamento Mecanizado). Durante toda a fase de silvicultura e de colheita ocorre utilização de combustíveis e lubrificantes em veículos, máquinas e equipamentos próprios, arrendados ou locados.

Durante a silvicultura e a colheita, as máquinas, equipamentos e veículos da Consulente e dos prestadores de serviço contratados são utilizados exclusivamente na produção da matéria-prima. Após a colheita, as toras de madeira são transportadas e descarregadas na unidade industrial para serem processadas, onde se realiza o cozimento, a lavagem, o peneiramento/depuração da celulose, o branqueamento, a secagem, enfim, todas as demais etapas do processo produtivo da empresa.

Na presente consulta, é entendimento da Consulente que independentemente da propriedade formal dos veículos e equipamentos, o fato de o combustível e lubrificantes adquiridos serem integralmente absorvidos no seu processo produtivo é suficiente para lhe garantir o direito de apropriar os créditos de ICMS incidentes sobre os valores pagos quando da sua aquisição, na forma prevista no art. 93, inciso I, "b", do RICMS/BA (Dec. nº 6.284/97).

Diante do exposto, requer pronunciamento desta Sefaz quanto ao direito de seus estabelecimentos situados neste Estado, com as respectivas inscrições estaduais 84.944.371 e 84.944.489, de se creditarem dos valores pagos a título de ICMS incidente sobre as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos arrendados, locados e/ou utilizados por terceiros quando da execução dos serviços contratados na área da Consulente, em especial nas atividades de formação, corte e deslocamento da cultura do eucalipto (matéria-prima), por tratar-se de insumo essencial ao processo produtivo.

RESPOSTA

Da análise da presente consulta, ressaltamos inicialmente que as etapas iniciais do processo de fabricação da celulose, e que se referem especificamente às atividades de florestamento e reflorestamento previstas no item 7.16 da Lista de Serviços, a exemplo da semeadura, adubação, plantio de mudas, controle de pragas, uso de fertilizantes e congêneres, são etapas que se encontram fora do campo de incidência do ICMS, visto que não envolvem uma efetiva circulação de mercadorias tributada pelo imposto estadual.

Dessa forma, as aquisições de combustíveis e lubrificantes destinados ao uso nas máquinas e equipamentos empregados nas atividades de florestamento e reflorestamento do eucalipto, desde a seleção e plantio das mudas até a adubação e maturação efetuadas antes do corte das árvores, não geram direito a crédito do ICMS, visto que tais atividades não se caracterizam como fato gerador do imposto estadual.

No tocante às demais atividades citadas pela Consulente, porém, e relativas às etapas posteriores de fabricação da celulose, a exemplo do corte e colheita das árvores de eucalipto, baldeio e transporte, cozimento, lavagem,

peneiramento/depuração da celulose, branqueamento, secagem, entre outras, ainda quando efetuadas por terceiros sob encomenda da Consulente, encontram-se sujeitas à incidência do ICMS, visto que estão diretamente relacionadas com o processo de fabricação da celulose, caracterizando-se como etapas integrantes desse processo e importando, sob esse aspecto, em efetiva circulação de mercadoria.

Com efeito, ao contrário do que se verifica com as atividades essencialmente agrárias de preparo do solo, adubação, plantio, controle de pragas e fertilização, atividades estas que antecedem a efetiva circulação da mercadoria a ser fabricada pela empresa - celulose - as atividades realizadas numa etapa posterior e que visam diretamente a obtenção do produto final a partir do corte da madeira, transporte, lavagem, depuração e secagem, caracterizam-se como etapas do processo de industrialização realizado pela Consulente, sujeitando-se à incidência do imposto estadual.

Nesse contexto, as aquisições de combustíveis e lubrificantes empregados nas máquinas e equipamentos relacionados às etapas de fabricação de celulose após o corte das árvores de eucalipto, etapas estas que caracterizam uma efetiva circulação de mercadoria, geram direito ao crédito do ICMS para o estabelecimento industrial, na forma prevista no art. 93, inciso I, "c", do RICMS/BA, a saber:

"Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

*.....
c) de sementes, mudas, adubos, fertilizantes, corretivos de solo, aditivos, desinfetantes, espalhantes, dessecantes, desfolhantes, inseticidas, acaricidas, fungicidas, formicidas, germicidas, herbicidas, nematicidas, parasitocidas, sarnicidas, rações, sais minerais e mineralizados, concentrados, suplementos, alimentos para animais, medicamentos, vacinas, soros, estimuladores e inibidores de crescimento, sêmen, embriões, ovos férteis, girinos, alevinos, combustíveis e demais insumos empregados na produção agrícola, na atividade extrativa vegetal ou animal, na pecuária ou na avicultura, observado o disposto no § 4º do art. 117."*

Temos, portanto, que as atividades relacionadas unicamente com a plantação e manutenção da floresta (madeira em pé) encontram-se fora do campo de tributação do ICMS, incluindo-se no campo de incidência do imposto estadual, ao contrário, todas as demais atividades realizadas em momento posterior e relativas ao corte da madeira (etapa inicial do processo fabril), transporte, cozimento, lavagem, peneiramento, branqueamento e secagem - etapas intermediárias e finais do processo de fabricação da celulose. O fato de tais atividades serem realizadas em máquinas e equipamentos arrendados ou alugados, ou ainda de propriedade de terceiros contratados pela Consulente (excetuadas as atividades de florestamento e reflorestamento) não afastam a incidência do imposto estadual, visto que caracteriza uma efetiva circulação de mercadoria - fato gerador do ICMS.

Diante de todo o exposto, e para fins de correta apropriação do crédito fiscal relativo às aquisições de combustíveis e lubrificantes, deverá a Consulente observar em que etapa do processo acima descrito são os mesmos utilizados - se na etapa anterior ao corte das árvores (madeira em pé), não haverá direito ao crédito; se nas demais etapas, estará assegurado o direito ao creditamento do ICMS, na forma prevista na legislação estadual.

(...)

Assim, no que se relaciona ao uso de crédito nas aquisições de óleo lubrificante e isca formicida, mantenho a Decisão recorrida, uma vez que não restou demonstrado nos autos que tais materiais estão vinculados diretamente a processo de industrialização, produção agrícola, geração ou extração, de que resultem operações de saídas tributadas pelo ICMS, conforme o disposto no artigo 93, inciso I, alínea "c", c/c seu § 1º, do RICMS/97, abaixo reproduzido:

Art. 93. *Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

I - *o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

(...)

c) *de sementes, mudas, adubos, fertilizantes, corretivos de solo, aditivos, desinfetantes, espalhantes, dessecantes, desfolhantes, inseticidas, acaricidas, fungicidas, formicidas, germicidas, herbicidas, nematicidas, parasitocidas, sarnicidas, rações, sais minerais e mineralizados, concentrados, suplementos, alimentos para animais, medicamentos, vacinas, soros, estimuladores e inibidores de crescimento,*

sêmen, embriões, ovos férteis, girinos, alevinos, combustíveis e demais insumos empregados na produção agrícola, na atividade extrativa vegetal ou animal, na pecuária ou na avicultura, observado o disposto no § 4º do art. 117.

§ 1º *Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

I - *as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e*

II - *as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.*

O fato imputado encontra-se tipificado no artigo 97, inciso II, “c”, do RICMS/97, como transcrito abaixo:

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:*

I - *para integração, consumo ou emprego na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, quando a operação subsequente de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto resultante ou quando a prestação subsequente do serviço:*

- a) não forem tributadas ou forem isentas do imposto, sendo essa circunstância previamente conhecida;*

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269274.0301/11-0**, lavrado contra **ARACRUZ CELULOSE S/A. (ARCEL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$56.525,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2013.

CARLOS FABIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS