

A. I. Nº - 278868.0007/17-1  
AUTUADO - VERACEL CELULOSE S.A.  
AUTUANTE - JOSÉ MARCELO PONTES  
ORIGEM - IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 20.08.2018

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0118-05/18**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Considerações da defesa elidem parcialmente a autuação. A verificação da afetação de alguns itens de mercadorias no processo produtivo do sujeito passivo, conduz ao entendimento de que não se tratam de materiais de uso e consumo. Vê-se alguns itens da autuação, com entendimento da segunda instância, que se tratam de produtos intermediários, bem assim decisão da Câmara Superior deste Conselho de Fazenda autorizando o uso do crédito em relação a alguns itens da autuação. Itens excluídos da autuação. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime. Vencido o voto do relator.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 28/08/2017, exige débito de ICMS no valor de R\$2.393.615,67, inerente aos anos de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, conforme demonstrativos às fls. 9 a 14 e CD/Mídia à fl. 18 dos autos, em razão da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 1 - 06.02.01: Deixou de recolher ICMS no valor de R\$437.358,20, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos anos de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, com enquadramento no Artigo 1º, §2º, inciso IV, art. 5º, inc. I, 36 , §2º, inciso XIV, 69, 72, 111, inciso III, alíneas "a", art. 124, inciso I e 132, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97, para o período de janeiro a março de 2012; e demais períodos, no art. 4º, inc. XV da Lei 7.014/96, c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea "a" do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 e multa tipificada no art. 41, inc. II, alínea "f" da Lei 7.014/96; e multa de 60%, tipificada no artigo 42, inciso II, alínea "f", da Lei nº 7.014/16 para todo o período da autuação.

O contribuinte apresenta defesa às fls. 23/46 dos autos, impugnando o Auto de Infração em epígrafe, pelas as razões que a seguir passo a descrever:

Primeiramente diz que, em síntese, trata-se de Auto de Infração lavrado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por meio do qual é cobrado o Diferencial de Alíquotas do ICMS – DIFAL e multa na forma do art. 421, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, no valor histórico de R\$2.393.615,67, alegadamente incidente sobre as operações interestaduais de aquisição de insumos, os quais, a teor do entendimento da Fiscalização, seriam de uso e consumo da empresa.

Destaca que as operações autuadas ocorreram no período compreendido entre janeiro/2012 e dezembro/2016, e se referem às aquisições de insumos para a viabilização da sua atividade fim, qual seja, a produção de celulose.

Observa que tendo em vista a natureza dos materiais, como por exemplo filtros para prensa, manta para prensa, tela plástica e para filtro, corrente de arrasto, elementos filtrantes, graxas, óleos lubrificantes, filtros de secagem, filtros e demais químicos de manutenção, recolheu o ICMS

devido aplicando a alíquota interestadual, conforme se extrai da planilha, juntada ao Auto de Infração.

Aduz que foi surpreendida pela lavratura do Auto de Infração ora discutido, o qual fundamenta-se da seguinte forma: "*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento*". [...] *Contribuinte lançou no seu SPED fiscais documentos de entradas de produtos destinados ao uso e consumo, abstendo de apurar o ICMS devido a título de Diferença de Alíquota (DIFAL) incidente nas respectivas operações[...]*"

Momento seguinte, diz que, junto ao Auto de Infração, anexou-se mídia digital contendo todas as notas fiscais Notas Fiscais Eletrônicas referentes às entradas do período fiscalizado, com a discriminação de cada mercadoria adquirida e valores recolhidos a título de ICMS.

Todavia, diz que, pela própria documentação apresentada pelo Fisco Estadual, é notória a insubsistência do lançamento fiscal, em razão da natureza das mercadorias adquiridas, conforme se demonstrará adiante.

Do mérito – III. “a” os produtos destinado à industrialização. De plano, afirma ser imperioso destacar que tem por atividade fim a produção e comercialização de papel, madeira e, principalmente, celulose. Destaca termos do seu Estatuto Social.

Neste contexto, diz que não há como olvidar a realidade da sua produção industrial, já que a Fiscalização entendeu que as mercadorias adquiridas teriam por destinação o uso e consumo da empresa. Cita que para que não reste dúvida quanto ao que alega, forçoso sedimentar o fato de que se trata de uma grande indústria que emprega maquinário, mão-de-obra e matéria-prima específicos para a produção de papel, celulose, corte de madeira e congêneres.

Diz que, para fundamentar o lançamento fiscal ora combatido, a d. Fiscalização Estadual pautou-se, tão somente, na equivocada premissa de que as mercadorias cujas operações se pretende tributar foram adquiridas para uso e consumo, razão pela qual seria devido o respectivo DIFAL ao Estado da Bahia.

Não obstante ter a Fiscalização se limitado a explicitar os dispositivos legais infringidos, sob o fundamento de que teria lançado no SPED fiscal documentos de entradas de produtos destinados ao uso e consumo, abstendo de apurar o ICMS devido a título de Diferença de Alíquota (DIFAL), destaca que basta observar as mercadorias descritas nas Notas Fiscais Eletrônicas acostadas ao Auto de Infração, para concluir que se tratam de produtos intermediários imprescindíveis à atividade industrial da empresa.

Assim, na forma de tabela às fls. 27, 28 e 29 dos autos, que faz parte integrante da defesa, destaca as mercadorias que figuram na relação integral de Notas Fiscais, objeto da autuação, indicando sua aplicação no seu processo industrial.

Desta forma, diz que não se mostram necessárias sequer indicações de ordem jurídica ou técnica para inferir, imediatamente, que materiais como óleo industrial, herbicidas, produtos de secagem e todos os demais têm por finalidade possibilitar sua atividade fim, qual seja, a produção e comercialização de madeira, papel e celulose, em cada etapa produtiva. Além disso, diz que cabe lembrar que para a produção das mercadorias, é necessário extraír a madeira, transportar a madeira ao maquinário, executar a lavagem da celulose e a secagem da celulose.

Nessa esteira, observa que, em outro momento, já se demonstrou, perante esse E. Conselho, com a devida análise técnica da ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF, a veracidade das alegações acerca da destinação das mercadorias adquiridas, quando da lavratura do Auto de Infração nº 269274.0901/06-1 em face da Impugnante, sobre a mesma matéria, qual seja, suposta falta de recolhimento do Diferencial de Alíquotas (DIFAL), relativo à aquisição de telas, filtros e mantas – mercadorias essas que figuram massivamente na presente autuação (70% do Auto de Infração).

Por outro lado, com o objetivo de evidenciar o contato imediato das mercadorias adquiridas no processo produtivo da celulose, diz passar a reproduzir a descrição do processo produtivo da Impugnante feita pelo perito nos autos do processo relativo ao Auto de Infração nº 269274.0901/06-1 (doc. 06), na forma a seguir destacado:

*“A celulose produzida é obtida a partir da madeira de eucalipto, tendo início o processo produtivo a partir do manuseio da madeira, que é colhida nas florestas que circundam o parque industrial. Após a colheita, as toras de madeira são transportadas em caminhões.*

*As toras são recebidas com cascas e têm aproximadamente 6,0m de cumprimento e diâmetro de até 0,40cm. Descarregadas, são transformadas, no picadeiro, em pequenos tamanhos, chamados de cavacos, que são estocados em pilhas, transportados por correias até o silo do digestor, onde se inicia o processo de cozimento.*

*O cozimento consiste em submeter os cavacos em uma ação química de licor branco com soda cáustica, sulfeto de sódio, além do vapor de água no digestor a fim de dissociar a lignina existente entre a fibra e a madeira. Essas fibras liberadas são, na realidade, a celulose industrial.*

*O digestor é um vaso de pressão com altura de aproximadamente 60m, onde são introduzidos os cavacos e o licor químico e que tem a função de separar as fibras celulósicas por cozimento contínuo. Dura o cozimento da madeira 180 minutos, utilizando-se o espaço desde o topo ao fundo do Digestor. Ao final, realiza-se uma operação de lavagem, na parte funda, retirando-se a solução residual que será utilizada como combustível em outra caldeira.*

*Após essa lavagem, a celulose é retirada do Digestor, submetida a outro processo de lavagem nos difusores e aí, então, depurada. A depuração é uma operação para obter uma celulose pura e de alta qualidade.*

*Livre de impurezas, a celulose é submetida a um processo de branqueamento, que é tratamento com peróxido de hidrogênio, dióxido de cloro, oxigênio e soda cáustica, que visa melhorar as propriedades de brancura, limpeza e pureza química da celulose industrial.*

*O processo seguinte é o da secagem, consistente na retirada da água até atingir o ponto de equilíbrio com a unidade do ambiente de 90% de fibra e 10% de água. É justamente nesse momento do processo industrial que surgem os produtos, objetos da presente diligência fiscal.*

*O equipamento de secagem é constituído de três elementos: uma mesa plana, prensas e uma máquina secadora, conforme descrição a seguir:*

*‘Mesa Plana - constituída de duas telas desaguadoras com a função de formar a folha da celulose para o desaguamento inicial, elevando o teor seco em até 32%;*

*Prensas - constituídas de rolos, revestidos com feltros, que durante a prensagem de folha de celulose, retiram água da mesma, elevando o teor seco em até 55%;*

*Máquina Secadora - constituída de 22 decks, rolos, radiadores, ventiladores de circulação de ar. A cortadeira reduz a folha em outras menores de formato padrão 67 x 92 cm. Formam fardos de 250kg, 8 dos quais constituem uma unidade de carga de 2 toneladas para fins de transporte, carregamento e posterior remessa.’’*

Diz que, naquela ocasião, em sede de Recurso Voluntário, o qual restou provido ao final (doc. 07), o julgamento foi convertido em diligência para a elaboração de laudo acima parcialmente transscrito, a fim de comprovar que as telas, feltros e mantas são integralmente consumidos no processo produtivo de fabricação da celulose. A conclusão do perito (diligente) foi a seguinte (doc. 06):

*“A partir das observações no processo industrial celulósico da VERACEL percebi que os produtos em questão estão submetidos a um desgaste permanente e são, em consequência, consumidos contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.*

*A própria aquisição continuada de tais produtos (...) atesta que TELAS, FELTROS e MANTAS, mais que meros componentes da máquina secadora, desenvolvem atuações essenciais e específicas em contato físico com o produto que se industrializa, solicitando necessária*

*periodicidade de sua substituição, tendo em vista a perda de suas características originais implicando sua inutilidade ou exaurimento.*

*Nesse sentido, oportuno citar a IN SRF 404/2004 da Secretaria da Receita Federal, definindo: ‘entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens 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;’(...)*

*Levando-se em consideração a utilização de forma indispensável dos produtos em tela (TELAS, FELTROS e MANTAS), para a formação da massa celulósica e, que são os mesmos nesta consumidos, podemos afirmar que tais produtos agregam valor ao produto final.*

*Agregar valor, no conceito atual significa investir em ganhos de produtividade e em tecnologia. Os produtos em questão servem a esse propósito, conforme anteriormente mencionado no item 2.2.3 e importam no custo final do processo celulósico.”*

Observa que, a despeito de a presente Autuação não tratar apenas de telas, feltros e mantas, é evidente que mercadorias como óleos, graxas, herbicidas, fluidos, materiais de revestimento e pequenas reposições de maquinário, por princípio são produtos intermediários, ou seja, nada mais são que insumos à produção, os quais integram a mesma categoria produtiva das telas, feltros e mantas.

Em seguida apresenta a correlação de cada fase produtiva com cada espécie de mercadoria discriminada nas Notas Fiscais Eletrônicas acostadas ao Auto de Infração ora impugnado:

- “*A celulose produzida é obtida a partir da madeira de eucalipto, tendo início o processo produtivo a partir do manuseio da madeira, que é colhida nas florestas que 11 circundam o parque industrial.*” – *Inseticidas, herbicidas e material de corte.*
- “*Após a colheita, as toras de madeira são transportadas em caminhões.*” – *Óleos, graxas e fluidos automobilísticos.*
- “*As toras são recebidas com cascas e têm aproximadamente 6,0m de cumprimento e diâmetro de até 0,40cm. Descarregadas, são transformadas, no picadeiro, em pequenos tamanhos, chamados de cavacos, que são estocados em pilhas, transportados por correias até o silo do digestor, onde se inicia o processo de cozimento*” – *Correntes, correias e demais materiais de suspensão e transporte.*
- “*O cozimento consiste em submeter os cavacos em uma ação química de licor branco com soda cáustica, sulfeto de sódio, além do vapor de água no digestor a fim de dissociar a lignina existente entre a fibra e a madeira. Essas fibras liberadas são, na realidade, a celulose industrial.*” – *Materiais relativos à utilização do licor químico, assim como aqueles relativos à filtragem do ar.*
- “*O digestor é um vaso de pressão com altura de aproximadamente 60m, onde são introduzidos os cavacos e o licor químico e que tem a função de separar as fibras celulósicas por cozimento contínuo. Dura o cozimento da madeira 180 minutos, utilizando-se o espaço desde o topo ao fundo do Digestor. Ao final, realiza-se uma operação de lavagem, na parte funda, retirando-se a solução residual que será utilizada como combustível em outra caldeira.*” – *Material relativo ao tratamento da água, assim como aqueles relativos à corrosão das caldeiras.*
- “*Após essa lavagem, a celulose é retirada do Digestor, submetida a outro processo de lavagem nos difusores e aí, então, depurada. A depuração é uma operação para obter uma celulose pura e de alta qualidade.*” – *Material relativo ao tratamento da água, assim como aqueles associados à lavagem da celulose.*
- “*Livre de impurezas, a celulose é submetida a um processo de branqueamento, que é tratamento com peróxido de hidrogênio, dióxido de cloro, oxigênio e soda cáustica, que visa melhorar as propriedades de branqueamento, limpeza e pureza química da celulose industrial.*” – *Material relativo à filtragem do ar e corrosão das caldeiras.*

- “O processo seguinte é o da secagem, consistente na retirada da água até atingir o ponto de equilíbrio com a 12 unidade do ambiente dos 90% de fibra e 10% de água. É justamente nesse momento do processo industrial que surgem os produtos, objetos da presente diligência fiscal.” – Mantas, filtros e feltros relativos à lavagem e à secagem da celulose produzida.

Para que não se diga tratar-se de mera suposição quanto à natureza análoga das demais mercadorias, diz que a Receita Federal do Brasil já pacificou a questão na Solução de Divergência nº 7 – Cosit (doc. 08), quando dispôs que, a priori, no caso de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, entende-se a integralidade dessas mercadorias como insumos, destaca.

Nesse cenário diz que não é razoável classificar as mercadorias adquiridas pela Impugnante, objeto da autuação, como bens destinados a mero uso e consumo, o que dispararia a exigibilidade do recolhimento do Diferencial de Alíquota (DIFAL) do ICMS, em razão da incontestável posição daquelas no gênero de insumos à produção.

Da mesma forma, sobre a mesma matéria e mercadorias análogas, diz que a Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia ratifica a tese defendida, conforme julgado exemplificativo, relativo ao Acordão CJF Nº 0348-12/17, que se trata de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo a Vale Manganês S.A., contra a Decisão de 1ª JJF, proferida através do Acordão nº 0013-01/17, que destaca.

Nesse sentido, diz que não há como sustentar a tese de que as mercadorias adquiridas pela Impugnante não ensejam o pagamento do Diferencial de Alíquotas, na medida em que todas integram o processo produtivo em diversas etapas e transferem seu valor diretamente ao produto final fabricado.

Do mérito –III. “b” da inelegibilidade do recolhimento do diferencial de alíquotas – DIFAL.

Asseverando estar comprovado que as mercadorias adquiridas se afiguram como insumos, consumidos durante o processo industrial, cumpre demonstrar a insubsistência da exigência do ICMS-DIFAL sobre as ditas aquisições.

Destaca que o recolhimento do Diferencial de Alíquotas (DIFAL) tem seu alicerce no art. 155, § 2º, inciso VII da Constituição Federal, que destaca. Momento seguinte destaca que essa disposição tomou forma concreta com a edição da LC nº 87/96, a qual limitou as hipóteses em que a legislação estadual poderia exigir o recolhimento do DIFAL nos termos do art. 5º, parágrafo 1º, que também, destaca.

Aduz que, ao dispor sobre o diferencial de alíquota devido ao Estado de destino da mercadoria adquirida em operação interestadual, a Constituição Federal, seguida pelo legislador ordinário, estabelece expressamente que este seria devido nas operações “**que destinem bens e serviços a consumidor final**”.

Ao assim fazê-lo, diz que o texto constitucional nada mais fez senão delimitar a incidência do aludido imposto às operações interestaduais de bens destinados a uso e consumo ou ao ativo imobilizado, únicas hipóteses em que o adquirente se afigura por consumidor final da mercadoria em questão.

Logo, em se tratando de mercadorias que se configuram como recursos materiais à atividade fim do adquirente, ou seja, insumos; diz que, não há como enquadrar este adquirente na condição de consumidor final, estando este, por conseguinte, fora do campo de incidência do ICMS-DIFAL.

Como não poderia ser diferente, diz que a legislação do Estado da Bahia, manteve a incidência do ICMS-DIFAL, nos exatos contornos determinados pela Constituição Federal. Destaca o art. 13, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Continuando, destaca que, ao regulamentar a incidência do imposto, o Estado da Bahia, acertadamente, limitou sua exigibilidade à aquisição de mercadorias destinadas especificamente ao uso e ao consumo do contribuinte do ICMS, excluindo-se aquelas destinadas à consecução da

atividade fim da empresa. Destaca o que dispunha o RICMS/97, em legislação vigente à época da aquisição de parte das mercadorias objeto da presente autuação (art. 5º, inc. I e art. 7º, inc. I), bem como o art. 305 do Decreto nº 13.780 (RICMS/12), relativo a outra parte das mercadorias objeto da autuação.

Diz concluir, que, a partir da leitura dos dispositivos constitucionais e legais acima destacados, que o ICMS-DIFAL tem por campo de incidência as operações interestaduais de mercadorias destinadas a consumidor final excluindo-se, portanto, as mercadorias adquiridas na condição de insumos, por manifesta ausência de determinação legal que justifique tal exação.

Pois bem, como visto acima, a autuação fiscal decorreu da suposta exigibilidade do recolhimento do DIFAL a título de ICMS referente à aquisição de telas, feltros, mantas, correntes de arrasto, elementos filtrantes, fosfato para caldeiras, grade plástica, membranas de revestimentos, setores metálicos, óleos utilizados nas máquinas que confeccionam a celulose, etc.

Destaca que, no entendimento do Agente da Fiscalização, tais materiais devem ser caracterizados como materiais de uso e consumo. Tal premissa, diz que está duplamente equivocada. Em primeiro lugar porque os bens em questão não se enquadram como de uso e consumo do estabelecimento; e, em segundo lugar, porque para caracterizar materiais como bens intermediários deve-se verificar a essencialidade deste no processo produtivo da Empresa.

Explicando para que fins de exigibilidade do ICMS-DIFAL, aduz que não podem ser confundidas as entradas destinadas diretamente ao desempenho da atividade (processo produtivo) com aquelas voltadas à satisfação das necessidades relacionadas ao espaço físico que lhe dá suporte. Noutras palavras: diz que os materiais ou produtos consumidos diretamente na produção fabril/atividade do contribuinte (produtos intermediários), não podem ser confundidos com os de uso e consumo do estabelecimento.

Para assegurar a inexigibilidade do DIFAL nas operações relativas às aquisições dos produtos objetos da autuação, em especial das Mantas, Feltros e Telas – os quais já possuem parecer da ASTEC –, passa a demonstrar que estes bens/mercadorias são essenciais, imprescindíveis para o processo industrial celulósico, não sendo possível a produção deste sem aqueles, de modo a serem qualificados como produtos intermediários.

Cita que tal imprescindibilidade é corroborada pelo parecer de autoria do ilustre Prof. Marco Aurélio Grecco (doc. 10), que confirma serem os materiais em análise produtos intermediários essenciais na manufatura da celulose ou papel e, portanto, não estão no rol de mercadorias em que, na operação de compra e venda, o DIFAL seria exigível.

Diz que há ainda outro parecer acerca da matéria, do Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT, que por meio dos estudos realizados em empresa do setor da Impugnante, também concluiu e detalhou tecnicamente que as telas e feltros são elementos essenciais, participando direta e ativamente do processo de industrialização do papel (doc. 11).

Desenvolvendo outros aspectos de seu processo produtivo, diz que sem “mantas, feltros e telas” não há produção de papel pela Impugnante, ou mesmo por qualquer outra empresa produtora de papel-celulose, pelo que a exigibilidade do recolhimento do DIFAL é afastada.

Assevera que a inexigibilidade do recolhimento do ICMS\_DIFAL, alegadamente incidente sobre a aquisição de mantas, telas e feltros, decorre fundamentalmente em razão da imprescindibilidade de tais bens/mercadorias à produção de papel.

E, para que não restem dúvidas acerca da insubstância do lançamento ora combatido, destaca recentes julgados do Tribunal de Justiça de Santa Catarina’, que atestam que as mercadorias – telas, feltros, mantas, - objeto da presente autuação não podem ser considerados como de uso e consumo, por serem imprescindíveis à produção industrial, acolhendo a tese apresentada pela Impugnante.

Por todo o exposto, diz que não restam dúvidas de que os produtos adquiridos pela Impugnante são considerados produtos intermediários, e que afasta a exigibilidade do recolhimento do Diferencial de Alíquotas do ICMS, razão pela qual, tendo em vista as disposições expressas nas legislações federal e estadual, deve ser reconhecida a total improcedência da exigência fiscal mantida pela decisão recorrida.

*Do Pedido.* Por todo o exposto, requer que seja julgado improcedente o lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração em testilha, em razão do reconhecimento da inexigibilidade do ICMS-DIFAL exigido na aquisição de mercadorias destinadas à viabilização da fabricação dos produtos finais da empresa.

Além disso, nos termos do art. 145, do Decreto nº 7.629/99, caso esse E. Conselho tenha dúvida em relação a caracterização dos produtos adquiridos pela Impugnante como produtos intermediários/inssumos, pugna pela produção de prova pericial para que reste clara a destinação das mercadorias adquiridas e, assim, seja reconhecida a inexigibilidade do recolhimento do DIFAL a título de ICMS. Para tanto, formula os seguintes quesitos:

- a) Os produtos listados no Demonstrativo de Crédito indevido elaborado pela fiscalização participam diretamente do processo industrial da Impugnante?
- b) Qual a função desses produtos no processo produtivo do papel da celulose?
- c) Tais produtos são indispensáveis ou necessários à fabricação do papel e da celulose?
- d) Eles se desgastam/são consumidos em função da sua utilização? E por fim
- e) Tais produtos agregam valor ao produto final?

O Autuante ao prestar a Informação Fiscal, às fls. 238/242 dos autos, assim se posiciona:

Diz que a autuada apresentou impugnação, em conformidade com os artigos 123 e seguintes do RPAF, na qual contesta o lançamento efetuado pela fiscalização. No entender da autuada os documentos arrolados no auto de infração respaldam aquisições de produtos intermediários, imprescindíveis à atividade industrial da empresa, e não de materiais para uso e consumo. Para corroborar sua argumentação, anexa um descriptivo técnico da sua atividade fabril, pareceres e julgados relativos ao tema em questão.

Momento seguinte, destaca que o mérito da autuação em questão envolve a conceituação do que seja “*Matéria Prima*”, “*Produto Intermediário*” e “*Peças de Reposição para equipamentos industriais*”, conforme a seguir:

*“Matéria-Prima é, em geral, toda a substância com que se fabrica alguma coisa e da qual é obrigatoriamente parte integrante. Exemplos: o minério de ferro, na siderurgia, integrante do ferro-gusa; o calcário, na industrialização do cimento, parte integrante do novo produto cimento; o bambu ou o eucalipto, na indústria de celulose, integrantes do novo produto - papel, etc.”*

*“Produto Intermediário (assim denominado porque proveniente de indústria intermediária própria ou não) é aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, via de regra sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca. Exemplos: pneumáticos, na indústria automobilística e dobradiças, na marcenaria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas) - o automóvel e o mobiliário; a cola, ainda na marcenaria, que, muito embora alterada em sua estrutura intrínseca, vai integrar o novo produto - mobiliário.”*

*“Peça de Reposição de Máquinas e Equipamentos são todas as partes indivisíveis necessárias ao uso do equipamento. Essas reposições configuram bens adquiridos para uso e consumo.”*

Diante da análise desses conceitos, diz que se pode traduzir perfeitamente a intenção do legislador quanto aos elementos que se caracterizam como inssumos, matéria-prima e produto intermediário, que geram direito a crédito, e aqueles que são bens de uso e consumo, que devem

ser contabilizados como despesas, não gerarem direito a crédito do imposto destacado, mas, pelo contrário, configurarem como fato gerador do ICMS referente à diferença de alíquotas (DIFAL).

Diz que a pergunta a ser respondida é a seguinte: *os produtos elencados no demonstrativo do auto de infração (fls. 09 a 17), motivos da presente autuação, são matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, ou simplesmente peças de reposição dos equipamentos instalados na planta da Veracel Celulose S.A.?*

Para o deslinde da questão, apresenta com base em manifesto da própria autuada, (fls. 27 a 29), análise da utilização dos produtos arrolados no auto de infração:

Produto	Explicação
ABRACADEIRA ROLO DO PICADOR POR3050052	Peça reposição do maquinário da empresa
ACTARA SYNGENTA	Inseticida; não participa diretamente processo transformação
ALUMINA SECADORA ATIVADA 3ACT0100 12	Processo de secagem como parte do equipamento; peça reposição
BOCAL DE LICOR NEGRO 36MM B35812-0138	Peça reposição do maquinário da empresa
BOCAL DE LICOR NEGRO 36MM CUR3000442	Peça reposição do maquinário da empresa
BUCHA PARAFUSO FACA PICADOR POR4050216	Peça reposição do maquinário da empresa
CARVAO CARBONO ATIVADO GRANULADO 119	Processo de secagem como parte do equipamento; peça reposição
CORREIA SUPERIOR CORTADEIRA	Peça reposição do maquinário da empresa
CORRENTE ARRASTE 142V-670X150-TP1	Peça reposição do maquinário da empresa
CORRENTE ARRASATO 142VX2	Peça reposição do maquinário da empresa
CORRENTE TRANSP 142NX2580 BT2X	Peça reposição do maquinário da empresa
ELEMENTO FILTRANTE CD S13AH350211S	Processo de secagem como parte do equipamento; peça reposição
ELEMENTO FILTRANTE CD-FILTER S13AH350211	Processo de secagem como parte do equipamento; peça reposição
ELEMENTO FILTRANTE S13AH350211	Processo de secagem como parte do equipamento; peça reposição
ELEMENTO FILTRANTE X-FILTER S13AH490420C	Processo de secagem como parte do equipamento; peça reposição
FELTRO INFERIOR DA 3A PRENSA	Processo de secagem como parte do equipamento; peça reposição
FELTRO P/ 2A PRENSA	Processo de secagem como parte do equipamento; peça reposição
FELTRO PICK UP SEAMTECH 500-2	Processo de secagem como parte do equipamento; peça reposição
FELTRO PICK UP	Processo de secagem como parte do equipamento; peça reposição
FELTRO SUPERIOR DA 3A PRENSA	Processo de secagem como parte do equipamento; peça reposição
FLUIDO PARA RADIAORES	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
FOSFATO ACIDO P/ CALDEIRAS	Utilizado na manutenção do equipamento da empresa
FOSFATO BASICO PARA CALDEIRAS	Utilizado na manutenção do equipamento da empresa
GRADE PLASTICA X-FILTER S13AH490420CQ	Peça reposição do maquinário da empresa
GRAXA SINTETICA M-GREASE XHP 222 DRUM	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
GRAXA SINTETICA M-GREASE XHP 222 PAIL	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
GRAXA SINTETICA M-MOBILITH SHC 007 PAIL	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
GRAXA SINTETICA M-MOBILITH SHC 220 PAIL	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
GRAXA SINTETICA M-MOBILITH SHC 460 PAIL	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
GRAXA SINTETICA M-POLIREX EM PAIL	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
INIBIDOR DE CORROSÃO KLEEN AC9504	Utilizado na manutenção do equipamento da empresa
INIBIDOR DE CORROSÃO	Utilizado na manutenção do equipamento da empresa
MANTA P/ PRENSA SAPATA SHOE PRESS	Peça reposição do maquinário da empresa
MEMBRANA TUB FLEXAIR	Peça reposição do maquinário da empresa
MEMBRANA TUB FLEXAIR EPDM	Peça reposição do maquinário da empresa
NEUTRALIZADOR CLORO LIVRE NALCO 47506	Tratamento água; não participa diretamente processo transformação
OLEO DE CORTE M-MOBILCUT 102 DRUM-L	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO LUBRIF MOBILGEAR 600 XP 680	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO MINERAL M-DTE 220 PM DRUM-L	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO MINERAL M-DTE 24 DRUM-L	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO MINERAL M-DTE 25 DRUM-L	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO MINERAL M-DTE 26 DRUM-L	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO MINERAL M-DTE 27 DRUM-L	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO MINERAL M-MOBIL FLUID 424 PAIL	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO MINERAL MOBIL TURBINA 46 DRUM-L	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO MINERAL M-VACUOLINE 528 DRUM-R	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO MINERAL SPARTAN EP 220 DRUM-L	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO MINERAL SPARTAN EP 320 DRUM-L	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa

OLEO MINERAL SPARTAN EP 460 DRUM-L	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO MINERAL	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO MINERAL TURBINA 68 DRUM-L	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO SINTETICO MOBIL SHC GEAR 320	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO SINTETICO MOBILGEAR SHC 320	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO SINTETICO MOBILGEAR SHC 460	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO SINTETICO M-SHC 629 PAIL	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
OLEO SINTETICO M-SHC 630 PAIL	Manutenção do funcionamento do equipamento da empresa
PARAFUSO DE REGUL. FACA PICADOR 857	Peça reposição do maquinário da empresa
PERMACLEAN PC-56	Tratamento água; não participa diretamente processo transformação
POLIELETROLITO FAXON FXAS6	Utilizado para revestimento; peça reposição
POLIELETROLITO FXAS6 FAXON	Utilizado para revestimento; peça reposição
POLIELETROLITO FXNS2 FAXON	Utilizado para revestimento; peça reposição
POLIMERO ACRILICO SOLUCAO AQUOSA	Utilizado para revestimento; peça reposição
POLIMERO HB 10	Utilizado para revestimento; peça reposição
PRECISO (GLIFOSATO)	Herbicida; não participa diretamente processo transformação
ROTOR P/ DEPURADOR SECUNDARIO FT4	Peça reposição do maquinário da empresa
SETOR METALICO P/ CD-FILTER SC104207K1	Peça reposição do maquinário da empresa
TELA FILTRO LAMA 16400X11400MM S1134-L2	Peça reposição do maquinário da empresa
TELA FILTRO LAMA SG23-1 16400X11400MM	Peça reposição do maquinário da empresa
TELA FRONTAL 1085253021	Peça reposição do maquinário da empresa
TELA P/ FILTRO DREGS S1134-L2 SC306486K2	Peça reposição do maquinário da empresa
TELA P/ FILTRO DREGS SG23-1 11600X5250	Peça reposição do maquinário da empresa
TELA P/ TRANSP QUEBRAS 9.95X26.60M	Peça reposição do maquinário da empresa
TELA PLASTICA P/ CD FILTER S13AH350211SB	Peça reposição do maquinário da empresa
TELA PLASTICA P/ CD-FILTER S13AH350211SB	Peça reposição do maquinário da empresa
TENSO FERRO	Fertilizante; não participa diretamente processo transformação
TOUCHDOWN (GLIFOSATO)	Processo de secagem como parte do equipamento; peça reposição
TRICLOPYR - HERBICIDA	Herbicida; não participa diretamente processo transformação

Assim explanado, diz inferir que os produtos arrolados não são alcançados pela definição de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores ou material de embalagem, restando, portanto, enquadramento de material de uso e consumo da empresa.

Assim sendo, assegura que as aquisições desses produtos estão contempladas pelo Art. 1º., § 2º., inciso IV do RICMS/79 ou Art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96, sendo, portanto, devido o ICMS a título de diferença de alíquotas (DIFAL) nessas operações.

## VOTO

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo o imposto, a multa e sua base de cálculo, apurados consoante o levantamento e documentos acostados aos autos, em que considero suficientes para a formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea "a" do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, onde não foi constatada qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito com plenitude, motivo pelo qual entendo que a lide está apta ao seu deslinde.

No mérito, versa o presente PAF de lançamento fiscal de crédito tributário para exigir imposto no montante de R\$2.393.615,67 decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos anos de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, com enquadramento no artigo 1º, §2º, inciso IV, art. 5º, inc. I, 36 , § 2º, inciso XIV, 69, 72, 111, inciso III, alíneas "a", art. 124, inciso I e 132, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97, para o período de janeiro a março de 2012; e demais períodos, no art. 4º, inc. XV da Lei 7.014/96, c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea "a" do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, além de multa de 60% tipificada no art. 41, inc. II, alínea "f" da Lei 7.014/96, para todo o período da autuação.

Assim dispõe art. 4º, inc. XV da Lei 7.014/96:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto. (Grifos acrescido)*

Na realidade trata a autuação de operações de aquisições, oriundas de outras unidades da Federação, dos produtos “abraçadeira rolo do picador”, “actara syngenta”, “aluminia secadora ativada”, “bocal de licor negro”, “bucha parafuso faca picador”, “carvão carbono ativado granulado”, “correia superior cortadeira”, “corrente”, “elemento filtrante”, “feltro”, “fluído para radiadores”, “fosfato ácido”, “fosfato básico”, “grade plástica”, graxa sintética”, “inibidor de corrosão”, “manta”, “membrana”, “neutralizador”, “óleo de corte”, “óleo lubrificante”, “óleo mineral”, “óleo sintético”, “parafuso de regulação faca picador”, “permaclean PC-56”, “polieletrólito”, “polímero”, “preciso (glifosato)”, “rotor para depurador secundário”, “setor metálico”, “tela”, “tenso ferro”, “touchdown (glifosato)” e “triclopyr-herbicida”; em que o sujeito passivo defendeu-se alegando que as operações autuadas se referem à aquisição de insumos para a viabilização da sua atividade fim, qual seja, a “produção de celulose”, e não destinadas ao consumo do estabelecimento, como assim foram enquadradas pelo autuante, para cobrar a diferença de alíquota nos termo da autuação.

Entendendo que as mercadorias adquiridas pela impugnante, oriundas de outras unidades da Federação, afiguravam-se como para seu uso e consumo, e não como insumo, o autuante constituiu o lançamento fiscal, objeto em análise, para exigir o recolhimento do ICMS, relativo a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, alicerçado no art. 155, inc. II, § 2º, inc. VII, da CF/88, conforme a seguir destacado:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

[...]

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

[...]

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

[...]

*VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;*

Pois bem! O sujeito passivo, em sede de defesa, alega que todas essas aquisições se referem a insumos utilizados em seu processo produtivo e apresentou um descriptivo pormenorizado de cada um desses produtos e suas respectivas utilizações no seu parque industrial; utilizações essas não descaracterizadas pelo agente Fiscal Autuante, este, apenas consigna entendimento divergente do interpretado pelo autuado.

Dada a importância do descriptivo apresentado pelo sujeito passivo para o deslinde da questão, que, aliás, foi o elemento, em sede de informação fiscal, utilizado pelo autuante na manutenção dos termos da autuação, reconstituo, neste voto, com objetivo de manifestar objetivamente sobre os produtos inseridos no mesmo, considerando a atividade desenvolvida pelo defendant, que diz respeito a "produção de celulose".

MERCADORIA/PRODUTO	EXPLANAÇÃO DO AUTUADO [FUNÇÃO]
ABRACADEIRA ROLO DO PICADOR	Acessório a ferramentas de corte
ACTARA SYNGENTA	Material inseticida
ALUMINA SECADORA ATIVADA	Elemento químico utilizado em procedimentos de secagem
BOCAL DE LICOR NEGRO	Ferramenta utilizada para utilização do produto químico conhecido como “licor preto”

BUCHA PARAFUSO FACA PICADOR	Elementos que formam o maquinário de corte, ou “picadeiro”
CARVAO CARBONO ATIVADO GRANULADO	Carvão específico para processos de secagem
CORREIA SUPERIOR CORTADEIRA	Ferramenta de transporte e corte da madeira
CORRENTE ARRASTE; CORRENTE ARRASTO	Correntes industrial de suspensão e transporte
ELEMENTO FILTRANTE	Feltro de secagem da celulose
FELTRO INFERIOR	Feltro de secagem da celulose
FLUIDO PARA RADIADORES	Fluido industrial para grandes equipamentos e caminhões
FOSFATO ACIDO P/ CALDEIRAS	Elemento químico utilizado para proteção do maquinário à corrosão em função do contato com a água e outros elementos líquidos
FOSFATO BASICO PARA CALDEIRAS	Elemento químico utilizado para proteção do maquinário à corrosão em função do contato com a água e outros elementos líquidos
GRADE PLASTICA	Ferramenta utilizada em procedimentos de filtragem
GRAXA SINTETICA	Graxa industrial utilizada para viabilizar o funcionamento do maquinário
INIBIDOR DE CORROSÃO	Elemento químico utilizado para proteção do maquinário à corrosão em função do contato com a água e outros elementos líquidos
MANTA P/ PRENSA SAPATA SHOE PRESS	Manta utilizada no procedimento de secagem da celulose
MEMBRANA TUB FLEXAIR	Material de revestimento de tubulações
NEUTRALIZ. CLORO LIVRE NALCO 47506	Material químico utilizado no tratamento da água
OLEO DE CORTE; OLEO LUBRIF; OLEO MINERAL; OLEO SINTETICO	Óleo industrial utilizado para a viabilização do funcionamento do maquinário e veículos de grande porte.
PARAFUSO DE REGUL. FACA PICADOR 857	Peça que integra ferramentas de corte
PERMACLEAN PC-56	Material utilizado para tratamento da água
POLIELETROLITO; POLIMERO	Material utilizado para revestimentos de impermeabilização
PRECISO (GLIFOSATO)	Herbicida
ROTOR P/ DEPURADOR SECUNDARIO FT4	Elemento integrante dos filtros de ar
SETOR METALICO P/ CD-FILTER SC104207K1	Acessório à maquinaria de filtragem
TELA FILTRO LAMA; TELA FRONTAL; TELA PLÁSTICA	Tela utilizada nos procedimentos de secagem da celulose
TENSO FERRO	Fertilizante
TOUCHDOWN (GLIFOSATO)	Material químico utilizado em procedimentos de secagem
TRICLOPYR - HERBICIDA	Herbicida

Antes de adentrar na análise da utilização de tais produtos no processo produtivo da autuada, que diz respeito a produção de celulose, vejo importante reproduzir, em síntese, o processo de produção de celulose identificado no seu estabelecimento industrial, desenvolvido pelo Fiscal Diligente da ASTEC, o Srº José Raimundo Conceição, deste Conselho de Fazenda, relativo ao Auto de Infração nº 269274.0901/06-1, do mesmo deficiente, decorrente de matéria idêntica a alguns dos itens - "tela", "filtro" e "manta" - que são objeto da presente lide, através do Parecer nº 198/2007, acostado ao presente PAF às fls. 87/97, que a seguir destaco:

*“A celulose produzida é obtida a partir da madeira de eucalipto, tendo início o processo produtivo a partir do manuseio da madeira, que é colhida nas florestas que circundam o parque industrial. Após a colheita, as toras de madeira são transportadas em caminhões.*

*As toras são recebidas com cascas e têm aproximadamente 6,0m de cumprimento e diâmetro de até 0,40cm. Descarregadas, são transformadas, no picadeiro, em pequenos tamanhos, chamados de cavacos, que são estocados em pilhas, transportados por correias até o silo do digestor, onde se inicia o processo de cozimento.*

*O cozimento consiste em submeter os cavacos em uma ação química de licor branco com soda cáustica, sulfeto de sódio, além do vapor de água no digestor a fim de dissociar a lignina existente entre a fibra e a madeira. Essas fibras liberadas são, na realidade, a celulose industrial.*

*O digestor é um vaso de pressão com altura de aproximadamente 60m, onde são introduzidos os cavacos e o licor químico e que tem a função de separar as fibras celulósicas por cozimento contínuo. Dura o cozimento da madeira 180 minutos, utilizando-se o espaço desde o topo ao fundo do Digestor. Ao final, realiza-se uma operação de lavagem, na parte funda, retirando-se a solução residual que será utilizada como combustível em outra caldeira.*

*Após essa lavagem, a celulose é retirada do Digestor, submetida a outro processo de lavagem nos difusores e aí, então, depurada. A depuração é uma operação para obter uma celulose pura e de alta qualidade.*

*Livre de impurezas, a celulose é submetida a um processo de branqueamento, que é tratamento com peróxido de hidrogênio, dióxido de cloro, oxigênio e soda cáustica, que visa melhorar as propriedades de brancura, limpeza e pureza química da celulose industrial.*

*O processo seguinte é o da secagem, consistente na retirada da água até atingir o ponto de equilíbrio com a unidade do ambiente do 90% de fibra e 10% de água. É justamente nesse momento do processo industrial que surgem os produtos, objetos da presente diligência fiscal.*

*O equipamento de secagem é constituído de três elementos: uma mesa plana, prensas e uma máquina secadora, conforme descrição a seguir:*

*'Mesa Plana - constituída de duas telas desaguadoras com a função de formar a folha da celulose para o desaguamento inicial, elevando o teor seco em até 32%;*

*Prensas - constituídas de rolos, revestidos com feltros, que durante a prensagem de folha de celulose, retiram água da mesma, elevando o teor seco em até 55%;*

*Máquina Secadora - constituída de 22 decks, rolos, radiadores, ventiladores de circulação de ar. A cortadeira reduz a folha em outras menores de formato padrão 67 x 92 cm. Formam fardos de 250kg, 8 dos quais constituem uma unidade de carga de 2 toneladas para fins de transporte, carregamento e posterior remessa.'"*

Também, nesse mesmo PAF, o i. Fiscal Diligente da ASTEC, o Srº José Raimundo Conceição, deste Conselho de Fazenda, no citado Parecer nº 198/2007, destaca trecho da IN SRF nº 404, de 12/03/2004, expedida pela Receita Federal do Brasil, que traz entendimento de insumo (art. 8º, § 4º, inc. I, "a"), para efeito de concessão de crédito no âmbito da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que se poderá, também, tomar como elemento de base no deslinde da questão em análise, conforme a seguir reproduzido:

*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; (Grifos acrescidos)*

Neste contexto, trazendo essa síntese do processo de produção de celulose identificado no estabelecimento industrial autuado, associado ao descritivo da utilização dos materiais no processo produtivo do defendant, à luz do quadro acima, comungo com o entendimento deste Conselho de Fazenda, em sede de 2ª Instância, consubstanciado no Parecer ASTEC nº 198/2007, acima destacado, através do Acórdão CJF N° 0104-12/08, que os produtos "telas", "feltros", "elementos filtrante" e "mantas" não se classificam como material de uso e consumo em indústria de celulose, mas sim como insumos ou produto intermediário, pois são empregados diretamente no processo produtivo, entram em contato direto com o produto em elaboração e sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, devendo ser afastada a exigência da diferença de alíquota em relação a tais produtos.

Por outro lado, à luz do quadro acima, analisando a utilização de tais elementos no processo produtivo da autuada, que diz respeito a "*produção de celulose*", vejo que os produtos inibidores de corrosão foram objeto de reconhecimento do direito ao crédito por este órgão julgador, através da sua Câmara Superior, conforme Acórdãos nº 0037-21/05 e 0030-21/09, inclusive em processo contra a própria autuada, como assim está posto na decisão recente da 5ª JJF, através do Acórdão nº 0045-04/18 que seguiu o mesmo entendimento, por considerarem produto intermediário no processo produtivo da celulose.

Portanto, em relação aos produtos "*Fosfato Ácido*" e "*Fosfato Básico*", bem assim o produto com a descrição "*Inibidor de Corrosão*" em que se tem o descritivo, como função no processo produtivo da autuada, "*de elemento químico utilizado para proteção do maquinário à corrosão em função do contato com a água e outros elementos líquidos*", coaduno com o entendimento das decisões anteriores de considerarem legítimos o uso dos créditos decorrentes de aquisições de tais produtos, em se tratando de indústria de celulose, como produtos intermediários no processo produtivo, para afastar a exigência da diferença de alíquota em relação a tais produtos.

Também, à luz do quadro acima, em relação aos outros itens, analisando a sua utilização no processo produtivo da autuada, isto é, "produção de celulose", vejo que os produtos "*Actara Syngenta*" (material inseticida), "*Alumina Secadora Ativada*" (elemento químico utilizado em procedimentos de secagem), "*Carvão Carbono*" (específico para processo de secagem), "*grade plástica*" (utilizada em procedimentos de filtragem), "*Neutralizador Cloro Livre*" (material químico utilizado no tratamento da água), "*Permaclean*" (material utilizado no tratamento da água), "*Preciso-Glifosato*" (herbicida), "*Tenso Ferro*" (fertilizante), "*Touchdown-Glifosato*" (material químico utilizado em procedimento de secagem) e *Triclopyr* (herbicida); em se tratando de indústria de produção de celulose, são itens de produtos utilizados diretamente e em função do processo produtivo, absolutamente indispensáveis no bojo do processo produtivo da celulose, razão pela qual entendo que não podem ser considerados como materiais de uso e consumo, ou seja, alheios ao processo de produção; portanto, deve ser afastada a exigência da diferença de alíquota em relação a tais produtos, e por conseguinte, excluídos da autuação.

Ainda nessa perspectiva, em se tratando de indústria de produção de celulose, que é obtida a partir da madeira de eucalipto, tendo o início do processo produtivo a partir do manuseio da madeira, que é colhida nas florestas e são transportadas em caminhões, onde descarregadas são transformadas em pequeno tamanho, que são estocados e transportados para o silo do digestor, em que se inicia o processo de cozimento, entendo que todo o insumo utilizado pelos maquinários necessários à consecução desse ciclo da produção, pela razão direta de utilização e absolutamente indispensáveis ao seu funcionamento, não podem ser considerados como materiais de uso e consumo, são os itens que tenham como descrição "*Óleo de Corte/Lubrificante/Mineral/Sintético*" (óleo industrial utilizado para viabilização do funcionamento do maquinário e veículos de grande porte); portanto, também, deve ser afastada a exigência da diferença de alíquota em relação a tais produtos.

Por outro lado, em relação aos outros itens da autuação, cabe aqui analisar de forma em separado, a "*Correia Superior Cortadeira*" (ferramenta de transporte e corte da madeira) e a "*Corrente Arraste*" (corrente industrial de suspensão e transporte), em que o defendant traz aos autos o Acórdão CJF Nº 0348-12/17, que se trata de Recurso Voluntário interposto pela empresa Vale Manganês S.A., contra a Decisão da 1ª JJF, proferida através do Acordão nº 0013-01/17, acatando as argüições do defendant de que os produtos "*correia transportadora e plana*" assumiam a condição de produtos intermediários, ensejando o estorno do crédito utilizado, diferente do que fora a decisão de primeira instância.

De fato, guardando as devidas proporções, sem tampouco entrar no mérito do arrazoado de discussão travado entre as partes, nos autos, através do Acórdão CJF Nº 0348-12/17, acostado às fls. 137/148 pelo defendant, vejo que se pode fazer um paralelo em relação a utilização desses itens da autuação no presente PAF, vez que se trata de um processo de indústria de produção de celulose, que é obtida a partir da madeira, onde tais itens de produtos "*Correia Superior Cortadeira*" e "*Corrente Arraste*" têm função importante na consecução da produção da celulose, seja no corte da madeira, seja no seu transporte; porém como uma peça ou componente de reposição de equipamentos utilizados no processo produtivo.

Enquadrá-los como produto intermediário do processo de produção da celulose, que é o caso objeto da argüição do defendant no presente PAF, não me apresenta correto, vez que tais itens não compõem ou integram a estrutura física do novo produto, ou seja, da "celulose".

Neste contexto, associo-me ao entendimento do agente Fiscal Autuante de enquadrar tais produtos no conceito de material de consumo, como assim está posto na autuação. Entendo como conceito de material de consumo aqueles utilizados nas atividades de apoio operacional da unidade fabril, bem assim as peças de reposição de máquinas e equipamentos, cuja duração é limitada a curto lapso de tempo, com fulcro a manter a normalidade do processo produtivo, tendo como característica básica de não agregar fisicamente ao produto.

Isto posto relativamente aos itens de produtos "*Correia Superior Cortadeira*" e "*Corrente*

"Arraste" da autuação, bem assim aos demais itens, mais especificamente os produtos "Abraçadeira" (acessório a ferramentas de corte), "Bocal de Licor Negro" (ferramenta utilizada para aplicação do produto químico conhecido como licor negro), "Bucha Parafuso Faca Picador" (elemento que formam o maquinário de corte ou picadeiro), "Membrana Tub Flexair" (material de revestimento de tubulações), "Parafuso de Reg. Faca Picador" (peça que integra ferramenta de corte), "Polieletrolito/Polímero" (material utilizado para revestimento de impermeabilização), "Rotor p/Depurador" (elemento integrante dos filtros de ar), "Setor Metalico p/CD" (acessório à máquina de filtragem); vejo tratar-se de produtos que não têm relação direta com a produção se enquadrando no conceito de manutenção e proteção dos equipamentos, sendo devida a cobrança da diferença de alíquota, como assim está posto no demonstrativo de débito da autuação.

Desta forma, a Infração 1 resta parcialmente subsistente no valor de R\$413.791,33 conforme demonstrativo abaixo:

DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	VALOR HISTÓRICO
29/02/2012	09/03/2012	9.388,00
31/03/2012	09/04/2012	576,00
30/04/2012	09/05/2012	2.880,00
31/07/2012	09/08/2012	2.849,43
31/10/2012	09/11/2012	2.029,03
30/11/2012	09/12/2012	785,38
31/12/2012	09/01/2013	3.141,53
31/01/2013	09/02/2013	4.499,12
14/02/2013	09/03/2013	4.858,00
31/03/2013	09/04/2013	9.487,50
30/04/2013	09/05/2013	2.999,67
30/06/2013	09/07/2013	5.090,91
31/08/2013	09/09/2013	2.023,32
30/09/2013	09/10/2013	8.619,98
31/10/2013	09/11/2013	2.162,00
30/11/2013	09/12/2013	7.297,56
31/12/2013	09/01/2014	3.674,41
31/01/2014	09/02/2014	2.999,67
31/03/2014	09/04/2014	2.632,00
30/04/2014	09/05/2014	12.527,66
30/06/2014	09/07/2014	2.860,00
30/09/2014	09/10/2014	5.672,50
31/10/2014	09/11/2014	3.699,59
30/11/2014	09/12/2014	985,77
28/02/2015	09/03/2015	5.160,00
31/03/2015	09/04/2015	5.522,31
31/05/2015	09/06/2015	247,30
31/07/2015	09/08/2015	4.190,55
30/09/2015	09/10/2015	2.000,04
31/10/2015	09/11/2015	6.928,00
31/12/2015	09/01/2016	5.510,68
31/01/2016	09/02/2016	2.326,89
31/03/2016	09/04/2016	56.697,02
30/04/2016	09/05/2016	22.768,10
31/05/2016	09/06/2016	1.833,70
30/06/2016	09/07/2016	102.782,80
31/07/2016	09/08/2016	37.450,95
31/08/2016	09/09/2016	12.567,50
30/09/2016	09/10/2016	37.953,81
30/11/2016	09/12/2016	6.112,65
Total da Infração 01		413.791,33

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração em tela.

**VOTO VENCEDOR (Quanto ao mérito)**

Em que pese a boa fundamentação expendida pelo n. Relator divirjo em parte do seu posicionamento, com relação a classificação de produtos acolhidos como intermediários no processo de “*produção de celulose*”, considerando o descriptivo apresentado pelo sujeito passivo.

Conforme diligência realizada pela ASTEC/CONSEF o processo produtivo envolve etapas que de forma sintética ocorre:

*A madeira de eucalipto são picadas, transformadas em cavacos, que são submetidos a ação química de licor branco com soda cáustica (digestor), sulfeto de sódio, vapor de água dissociando a lignina da fibra da madeira, formando a celulose industrial, que é depurada para atingir o padrão de qualidade.*

*Em seguida é submetida a um processo de branqueamento utilizando no tratamento o peróxido de hidrogênio, dióxido de cloro, oxigênio e soda cáustica, melhorando as propriedades de branca.*

*É secada para retirar água utilizando telas desaguadoras com a função de formar a folha da celulose utilizando prensas - constituídas de rolos, revestidos com feltros, que durante a prensagem de folha de celulose, retiram água da mesma, elevando o teor seco em até 55%;*

*E por fim, é utilizada uma máquina secadora - constituída de 22 decks, rolos, radiadores, ventiladores de circulação de ar, efetuando corte que reduz as folhas em tamanhos menores de formato padrão.*

Em paralelo é feito o tratamento da água que deve ser utilizada no processo produtivo visto que a fabricação de celulose exige utilização de água com elevado nível de pureza, para não contaminar e atingir o padrão de qualidade do produto final.

O processo da produção de celulose envolve utilização de insumos básicos como: i) madeira; ii) água; iii) agentes químicos utilizados no tratamento da água, da pasta celulósica e depuração.

Neste contexto, embora em algumas decisões proferidas por este Conselho de Fazenda Estadual não tenha aceitado que elementos químicos inibidores de corrosão, de incrustação, neutralizadores utilizados no tratamento de água utilizada para resfriamento de corrente de processo, como produto intermediário, entendendo que nesta situação específica (processo produtivo de celulose), a água constitui um insumo básico.

A água coletada (rios, subterrânea) é submetida a um tratamento para adequar-se a um padrão de qualidade (desmineralização, clarificação...) na produção da celulose em diversas etapas. Assim sendo, concordo com o relator de que os produtos *actara Syngenta, fosfato ácido, fosfato básico, inibidor de corrosão, permaclean, tenso ferro, preciso-glifosato, neutralizador cloro livre nalco 47506* são utilizados no tratamento da água que em diversas etapas é utilizada na produção da pasta celulósica (cozimento) e depuração (lavagem, filtragem, etc). Neste caso a água tratada é consumida no contato direto com a matéria-prima (madeira, pasta e celulose). Portanto, neste caso específico (indústria de celulose) deve ser considerado como produtos intermediários e não material de uso ou consumo, afastando a exigência da diferença de alíquota.

Da mesma forma, concordo que os elementos utilizados na filtragem e secagem do processo produtivo de celulose, configuram produtos intermediários, pois são consumidos em contato direto com a matéria-prima (madeira) ou do produto resultante (pasta e celulose), devendo ser afastada a exigência da diferença de alíquota relativa a *alumina secadora ativada, carvão carbono*, em se tratando de indústria de produção de celulose.

Também, no processo de produção de celulose as “telas”, “feltros”, “elementos filtrante” e “mantas” são utilizados na absorção da água contida na massa celulósica por prensagem e se desgastam com o contato direto com a matéria-prima (madeira) e produto resultante (massa celulósica). Dessa forma, não se classificam como material de uso no processo de produção de celulose e sim como produto intermediário, ficando afastada a exigência da diferença de alíquota.

Por outro lado, discordo do posicionamento quanto à classificação como produtos intermediários os produtos *óleo de corte, lubrificante, mineral e sintético, fluído para radiadores, graxa sintética*. Constatou que conforme descrito na defesa (fls. 28 e 29), estes produtos são utilizados em máquinas e veículos (lubrificação, fluídios, etc). Portanto, são utilizados de forma periférica do

processo produtivo, não sendo consumidos diretamente no processo ou em contato direto com a matéria-prima ou produto final. Por isso deve ser classificado como material de uso ou consumo e mantida a exigência fiscal do ICMS da diferença de alíquota.

Concordo com o posicionamento do n. Relator em relação aos produtos *correia superior cortadeira, corrente de arraste e corrente transportadora*. Estes produtos são utilizados como ferramentas de corte e transporte de madeira, como peças ou componente de reposição de equipamentos utilizados de forma periférica ao processo produtivo de celulose. Logo, deve ser considerado como material de uso e consumo, mantendo a exigência da diferença de alíquota.

Neste contexto, também me associo ao entendimento da fiscalização de enquadrar tais produtos como materiais de consumo, como relatado, são utilizados nas atividades de apoio operacional da unidade fabril e reposição de peças de máquinas e equipamentos, para manter a normalidade do processo produtivo, sem desgaste imediato no contato com as matérias-primas, bem como não integrar fisicamente o produto final.

Da mesma forma, os produtos abraçadeira, cocal de licor negro, bucha, parafuso, faca picador, grade plástica, membrana tub flexair, parafuso de reg. faca picador, polieletrolito/acrílico/polímero, rotor p/depurador e setor cetalico p/CD, se caracterizam como acessórios, ferramentas, peças de reposição de maquinário e ferramentas, bem como em revestimentos e impermeabilizações (fls. 27 a 29) e “não têm relação direta com a produção, se enquadrando no conceito de manutenção e proteção dos equipamentos, sendo devida a cobrança da diferença de alíquota”.

Pelo exposto, tomo como base o demonstrativo original elaborado pela fiscalização e faço a exclusão dos valores dos produtos classificados como produtos intermediários acima apreciados.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, com redução do débito de R\$2.393.615,671 para R\$462.079,62 conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorr	Data Vencto	Vl. autuado	Vl. Devido	Data Ocorr	Data Vencto	Vl. autuado	Valor Devido
31/01/12	09/02/12	17.699,77	0,00	31/08/14	09/09/14	9.310,80	0,00
29/02/12	09/03/12	24.061,59	9.388,00	30/09/14	09/10/14	28.965,18	5.672,50
31/03/12	09/04/12	67.503,11	576,00	31/10/14	09/11/14	3.699,59	3.699,59
30/04/12	09/05/12	18.067,31	2.880,00	30/11/14	09/12/14	119.587,13	985,77
31/05/12	09/06/12	1.932,00	0,00	31/12/14	09/01/15	27.114,20	0,00
30/06/12	09/07/12	26.372,37	11.383,39	31/01/15	09/02/15	17.068,39	0,00
31/07/12	09/08/12	27.583,00	2.849,43	28/02/15	09/03/15	20.881,77	5.160,00
31/08/12	09/09/12	44.354,52	0,00	31/03/15	09/04/15	88.237,53	12.328,21
30/09/12	09/10/12	1.150,24	0,00	30/04/15	09/05/15	38.638,07	0,00
31/10/12	09/11/12	21.493,27	2.029,03	31/05/15	09/06/15	247,30	247,30
30/11/12	09/12/12	23.084,02	785,38	30/06/15	09/07/15	65.168,57	0,00
31/12/12	09/01/13	4.641,53	3.141,53	31/07/15	09/08/15	32.987,16	4.190,55
31/01/13	09/02/13	44.452,99	4.499,12	31/08/15	09/09/15	22.297,61	0,00
28/02/13	09/03/13	32.741,88	12.027,04	30/09/15	09/10/15	2.000,04	2.000,04
31/03/13	09/04/13	39.681,88	9.487,50	31/10/15	09/11/15	11.258,00	8.372,00
30/04/13	09/05/13	4.502,67	2.999,67	30/11/15	09/12/15	63.686,93	0,00
31/05/13	09/06/13	37.217,96	0,00	31/12/15	09/01/16	6.602,68	5.510,68
30/06/13	09/07/13	9.590,91	5.090,91	31/01/16	09/02/16	11.246,04	2.326,89
31/07/13	09/08/13	14.062,75	-	29/02/16	09/03/16	88.048,35	-
31/08/13	09/09/13	61.278,26	2.023,32	31/03/16	09/04/16	60.303,86	56.697,02
30/09/13	09/10/13	11.665,65	8.619,98	30/04/16	09/05/16	96.638,48	22.768,10
31/10/13	09/11/13	66.334,41	2.162,00	31/05/16	09/06/16	29.089,09	1.833,70
30/11/13	09/12/13	53.878,02	20.852,43	30/06/16	09/07/16	251.169,21	110.713,89
31/12/13	09/01/14	31.405,57	3.674,41	31/07/16	09/08/16	40.229,88	37.450,95

31/01/14	09/02/14	52.518,77	2.999,67	31/08/16	09/09/16	12.979,15	12.567,50
31/03/14	09/04/14	31.315,97	2.632,00	30/09/16	09/10/16	135.327,73	37.953,81
30/04/14	09/05/14	27.223,82	12.527,66	31/10/16	09/11/16	109.080,94	-
31/05/14	09/06/14	4.719,00	-	30/11/16	09/12/16	32.132,50	6.112,65
30/06/14	09/07/14	66.384,91	2.860,00	31/12/16	09/01/17	97.978,34	-
31/07/14	09/08/14	4.723,00	0,00	<b>Total geral</b>			<b>462.079,62</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278868.0007/17-1 lavrado contra **VERACEL CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$462.079,62**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2018.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR/VOTO VENCIDO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – JULGADOR/ VOTO VENCEDOR