

**PROCESSO** - A. I. Nº 278868.0007/17-1  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - VERACEL CELULOSE S.A.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0118-05/18  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 03/05/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0071-11/19

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. No caso específico de *produção de celulose*, os elementos químicos, a exemplo de antincrustante e biocidas, dentre outros elementos utilizados no tratamento da água desmineralizada que lava a polpa de celulose, entram em contato direto com o produto final, sendo considerados como produtos intermediários e não material de uso ou consumo, afastando a exigência da diferença de alíquota. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente, de Recurso de Ofício, decorrente de decisão em Primeira Instância neste Conselho de Fazenda que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração da presente lide, lavrado em 28/08/2017, referente ao lançamento de ICMS no valor de R\$2.393.615,67, pela constatação da seguinte infração:

*INFRAÇÃO 1 - 06.02.01: Deixou de recolher ICMS no valor de R\$2.398.615,67, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento.*

Após a impugnação inicial, e a informação fiscal, a Junta acatou a Procedência Parcial do lançamento, com decisão não unânime, com fundamento nos votos abaixo transcritos, em resumo:

### “VOTO VENCIDO

*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”, “fluido 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 termos da autuação.*

*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 descritivo 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 descritivo 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 defendente, que diz respeito a “produção de celulose”.*

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 defendente, 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 CJP Nº 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 JF, 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”, coadunado 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 defendente traz aos autos o Acórdão CJP Nº 0348-12/17, que se trata de Recurso Voluntário interposto pela empresa Vale Manganês S.A., contra a Decisão da 1ª JF, proferida através do Acórdão nº 0013-01/17, acatando as arguições do defendente 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 CJP Nº 0348-12/17, acostado às fls. 137/148 pelo defendente, 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 arguição do defendente 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), “Polieletrólito/Polímero” (material utilizado para revestimento de impermeabilização), “Rotor p/Depurador” (elemento integrante dos filtros de ar), “Setor Metálico 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 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 descritivo 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 brancura.*

*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, entendo 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, fluido para radiadores, graxa sintética. Constatado que conforme descrito na defesa (fls. 28 e 29), estes produtos são utilizados em máquinas e veículos (lubrificação, fluidos, 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, polieletrólito/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.”*

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “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.

## **VOTO VENCIDO**

Trata-se de Recurso de Ofício em que decisão não unânime da primeira instância acolheu parte da defesa, desonerando valor expressivo do lançamento. Em princípio, devo chamar a atenção de que no relatório do voto de primeira instância, a descrição da infração aponta a falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$437.358,20, sendo que em verdade o lançamento original foi de R\$2.393.615,67, sendo julgado Procedente o valor remanescente de R\$462.079,62.

O voto vencido excluiu grande quantidade de mercadorias que constavam do lançamento, pois o Relator entendeu que se tratavam de produtos intermediários, resultando em R\$413.791,33, em valor considerado procedente, enquanto o voto vencedor não acolheu a integralidade do voto do Relator, e reincluindo alguns itens excluídos, aumentou o valor para R\$462.079,62, que foi o valor julgado.

Vejamos inicialmente os materiais que permaneceram no lançamento, e que o contribuinte aparentemente se conformou, dado que não há no processo um Recurso Voluntário. Foram mantidos: “Correia Superior Cortadeira” (ferramenta de transporte e corte da madeira) e a “Corrente Arraste” (corrente industrial de suspensão e transporte), sob o fundamento no voto recorrido, de que “*enquadrá-los como produto intermediário do processo de produção da celulose, que é o caso objeto da arguição do defendente 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”*”. Assim, manteve os itens acima citados no Auto de Infração.

No voto divergente, e vencedor, o julgador de primo grau concordou com a maior parte dos argumentos e das exclusões feitas pelo Relator, contudo, reincluiu no lançamento itens que foram entendidos como produtos intermediários no voto vencido, como os itens *óleo de corte, lubrificante, mineral e sintético, fluído para radiadores, graxa sintética* sob o fundamento de que tais produtos são utilizados em máquinas e veículos (lubrificação, fluídos, etc) e que 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.*

O voto vencedor também restabeleceu outras exclusões efetuadas pelo Relator, os seguintes produtos: *abraçadeira, cocal de licor negro, bucha, parafuso, faca picador, grade plástica, membrana tub flexair, parafuso de reg. faca picador, polieletrólito/acrílico/polímero, rotor p/depurador e setor cetalico p/CD.* O julgador entendeu que 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”.*

No entanto, embora o voto vencedor tenha divergido da exclusão de alguns itens do lançamento pelo Relator, uma grande quantidade de itens continuaram excluídos do lançamento, e que resultou em substancial redução do lançamento, vejamos: *abraçadeira rolo do picador”, “actara syngenta”, “alumina secadora ativada”, “bocal de licor negro”, “bucha parafuso faca picador”, “carvão carbono ativado granulado”, “correia superior cortadeira”, “corrente”, “elemento filtrante”, “feltro”, “fluido 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).*

De acordo com o Relator, os produtos citados acima *“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 termos da autuação.*

O Relator também diz a respeito a produção de celulose: *veja 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.* Acatou a defesa quanto ao “Fosfato Ácido” e “Fosfato Básico”, que são produtos anticorrosivos, bem assim os produtos com a descrição “Inibidor de Corrosão.

Os julgadores de primeira instância inclusive fazem a ressalva de que *‘que 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, entendo que nesta situação específica (processo produtivo de celulose), a água constitui um insumo básico,* revelando que o posicionamento estava indo de encontro à jurisprudência, contudo admitindo uma exceção para fábrica de celulose.

A principal linha de fundamentação foi feita com base em votos do próprio Conselho de Fazenda, em sede de 2ª Instância, como o Acórdão CJF Nº 0104-12/08;de que os produtos que constam da lista de itens excluídos do lançamento como **“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, que 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.

Vejamos o que diz os Acórdãos que embasaram o voto recorrido – primeiro o ACÓRDÃO CS 0037-21/05, do contribuinte PRONOR PETROQUIMICA:

*CÂMARA SUPERIOR ACÓRDÃO CS Nº 0037-21/05. EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. MATERIAL DE CONSUMO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de uso e consumo, soda cáustica, utilizada no tratamento de efluentes gasosos. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE USO E CONSUMO. Exigibilidade do pagamento da diferença de alíquota nas aquisições do produto mencionado no item precedente. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.*

Este processo não apresenta correlação com a presente lide, pois o crédito fiscal foi lançado como indevido nas aquisições de soda cáustica para uso ou consumo. Inclusive o Relator Tolstoi Nolasco, concluiu da seguinte forma:

*Isto posto, com base nos fundamentos acima, precedentes citados e disposições da legislação do ICMS, que vedam, de forma expressa a utilização de créditos fiscais de materiais destinados a uso e consumo, em especial o art. 51, inc. II da Lei nº 4.825/89, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Revista.*

Em verdade, o Acórdão citado acima sequer deu provimento ao Recurso, mas o Recorrente trouxe como paradigma para convencimento acerca da soda cáustica como produto intermediário, o ACÓRDÃO CS Nº 0015/21-02 e que possui correlação com este julgamento, por isto talvez, a citação equivocada no voto recorrido. Vejamos o teor deste Acórdão:

*CÂMARA SUPERIOR ACÓRDÃO CS Nº 0015-21/02 EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO OU CONSUMO E SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO OU CONSUMO. Decisão modificada. Comprovado nos autos que as mercadorias foram utilizadas no processo produtivo. Infração não caracterizada. Recurso PROVIDO. Decisão não unânime.*

Entre os produtos que constavam neste processo pode se constatar o seguinte:

- Inibidor de corrosão W73 Aquatec e Inibidor de corrosão Busperse 47, utilizado no tratamento de água de resfriamento;
- Detergentes Unter Machine 250 S, Darasplay 7383 e Daraclean 7101, são utilizados na limpeza de tubulações, máquinas e equipamentos;
- Cal hidratada, usada esporadicamente, serve para corrigir o PH de Efluentes;
- Polieletrólito Aquatec F-52, Anti incrustante Hiper Sperse, Acido Sulfúrico e Uréia, são utilizados como flocculantes que auxiliam no processo de clarificação da água e anti incrustante, que retardam o processo de incrustação nas tubulações e nos equipamentos do sistema de circulação da água; são utilizados também com a finalidade de tornar o efluente líquido da empresa em condições que não provoquem prejuízos ao ambiente.

Este processo, relatado pela Conselheira Verbena Araújo, em 20 de março de 2002, acatou o Recurso conforme excerto abaixo:

*O direito ao crédito de produtos utilizados no processo industrial não pode, de maneira alguma ser retirado do contribuinte, caso contrário o princípio constitucional da não cumulatividade estaria sendo desobedecido, o que não pode ser aceito. Como já dito anteriormente, todos os produtos citados são consumidos integralmente no processo industrial, não importando se são consumidos totalmente ou apenas em parte. O fato é que todos eles são essenciais ao processo e a sua retirada alteraria o produto ou a qualidade deste.*

Contudo, não teve decisão unânime, com fundamentação em contrário. O voto divergente do Conselheiro Ciro Leifert com relação aos itens lubrificantes, anti-incrustantes e anti-corrosivo, detergentes Unter Machine 250S, Derasplay 7383 e Daraclean 7101, inibidores de corrosão W73 Aquatec e Busperse 47, Metabissulfito de Sódio e anti-incrustante Hiper Sperse, diz o seguinte:

*Por fim, os lubrificantes, anti-incrustantes e anti-corrosivos, item 7, por se destinarem,*

*exclusivamente, à preservação dos equipamentos, caracterizam-se, conforme reiteradas decisões deste CONSEF, como materiais para uso e consumo do próprio estabelecimento, em que a utilização do crédito fiscal é expressamente vedada pela legislação.*

Vejamos agora o outro ACÓRDÃO, CS Nº 0030-21/09, de um contribuinte também fabricante de celulose, BAHIA PULP.

*CÂMARA SUPERIOR ACÓRDÃO CS Nº 0030-21/09 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. Modificada em parte a Decisão recorrida. Infração subsistente em parte. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É indevido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente a produtos intermediários. Modificada a Decisão recorrida. Infração insubsistente. Vencido o voto da relatora. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime.*

Os produtos correlacionados a este processo julgado que deu provimento parcial tem produtos idênticos ao que constam neta lide: *o fosfato de sódio, o fosfato trissódico e os inibidores de corrosão e de incrustação inorgânica são utilizados no processo industrial para evitar a corrosão e incrustação interna dos tubos e das caldeiras; insumos consumidos diretamente no processo industrial são tecnicamente **considerados produtos intermediários, jamais bens de consumo***

Naquela oportunidade a PGE/PROFIS sustentou a manutenção do lançamento em relação às infrações descritas nos itens 1 e 2 da autuação, *tendo em vista que os materiais descritos no lançamento tributário em análise não são passíveis de gerar crédito fiscal, pois não são consumidos diretamente e imediatamente no processo produtivo, conforme impõe o regime do crédito físico acolhido pelo legislador pátrio e igualmente acolhido pela jurisprudência deste órgão julgador.*

Contudo, embora a PGE/PROFIS tenha opinado pela manutenção da glosa do crédito destes itens relacionados à proteção dos maquinários do processo corrosivo, prevaleceu a defesa do Recorrente, com voto vencedor do Relator Fabio Moura Andrade, que assim argumentou:

*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 ao 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*

Contudo, a decisão não foi unânime. Vejamos agora os argumentos do voto vencido da Relatora Sandra Urânia:

*Quanto aos demais produtos objeto da autuação, utilizados como inibidores de corrosão e incrustação interna e os utilizados no tratamento da água desmineralizada para evitar ou reduzir a corrosão e a incrustação das caldeiras e tubos, a descrição da afetação dos mesmos no processo produtivo da empresa, inclusive mediante os laudos apresentados pelo recorrido, permite-nos aferir que os mesmos não se caracterizam como produtos intermediários, já que não são afetados diretamente ao processo produtivo da celulose, **mas funcionam em linha marginal a este processo, sem a característica De essencialidade na obtenção do produto final.***

Assim, em que pese a concordância tanto do voto vencido quanto do voto vencedor, com os itens

acima citados, com a máxima e respeito vênua venho discordar. Primeiro é preciso deixar evidente, que as decisões administrativas, ainda que da Câmara Superior, não há previsão legal que as torne vinculantes, sendo obviamente um fio condutor para se firmar jurisprudência.

**Jurisprudência** é um termo jurídico, que significa o conjunto das decisões, aplicações e interpretações das leis. A jurisprudência inclusive é passível de mudança, para um lado, ou para o outro, pois não se pode falar em jurisprudência estática. Além do mais a jurisprudência se firma no conjunto das decisões e não em apenas 2 decisões da Câmara Superior, no longínquo ano de 2002 e outra também no já distante ano de 2009.

Primeiro, sequer são decisões que possam se considerar frequentes neste Conselho, pois estão em flagrante desacordo com a jurisprudência consolidada e embora com a significância de serem da instância superior deste Conselho, foram decisões isoladas e contrárias a todo o entendimento deste Conselho, que diga-se de passagem, desde esta época (2002 e 2009) proferiu inúmeras decisões em sentido contrário à decisão da Câmara. Tais decisões, seguramente minoritárias e isoladas deste Conselho, resultaram de contingências momentâneas, devido à composição das Câmaras no dia do julgamento, e que não mais se repetiu, pois se assim fosse, o Recorrente teria apresentado outras decisões recentes e não 2 Acórdãos longínquos e atípicos.

Segundo, há de se ponderar que as decisões não foram unânimes, e contrariam como já observado, antiga, sólida, e bem fundamentada jurisprudência neste Conselho de Fazenda e Estadual. Os produtos que são anticorrosivos e antinscrustrantes, visam preservar a vida útil dos ativos da empresa, envolvidos no processo fabril, possuindo pois, como disse a Conselheira Sandra Urânia em voto vencido naquela ocasião, *funcionam em linha marginal a este processo, sem a característica de essencialidade na obtenção do produto final. Inúmeros são os processos que envolvem atividades industriais e que este Conselho sistematicamente nega o Recurso.*

Os demais itens que foram excluídos do lançamento, além dos anticorrosivos já comentados, já foram submetidos a julgamento em diversas oportunidades em tempos recentes (2018), e que assim como na presente lide, por se tratar do mesmo contribuinte, os demais itens ainda não comentados, também constavam e foram apreciados, a saber, conforme excerto do Acórdão CJF Nº 0290-11/18, cuja lista de produtos que constavam no lançamento reproduzo abaixo.

- 1 **feltro** pick up, da prensa, inferior e superior; 2. **fostato** básico e ácido, polieletrólito, **permaclean**, neutralizador cloro; 3. **tela filtro**, frontal e p/ transporte, elemento filtrante, rotor para depurador e setor metálico p/ CD filter; 4. **inibidor de corrosão**, polieletrólito (floculante), polímero e membrana tub flexair; 5. **manta p/ prensa** (acessório utilizado na secagem da celulose); 6. **tenso ferro**, **actara syngenta**, **glifosato e triclopyr** (fertilizante, herbicida e inseticida utilizado na produção da madeira– os feltros estão descritos pelo laudo técnico de fls. 235/38, e segundo consta são substituídos após 90 dias.
- 2 **Fosfato** básico, **permaclean**, neutralizador cloro, inibidor de corrosão, polieletrólito floculante, **rotor para depurador**, polímero, conforme peça da defesa, fls. 30/32, são materiais usados para revestimentos de impermeabilização (polieletrólito, polímero), tratamento de água (neutralizador cloro, permaclean), proteção do maquinário (inibidor de corrosão, membrana tub flexair), proteção de corrosão das caldeiras (fosfato).

Como afirmado, os produtos acima em negrito, também foram apreciados no Acórdão referido em decisão deste mesmo Relator, e em julgamento de processo do mesmo contribuinte, VERACEL, nesta mesma Câmara:

*PROCESSO - A. I. Nº 278868.0006/17-5 RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECORRIDA - VERACEL CELULOSE S.A. RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1a Jf nº 0083-01/18 ORIGEM - IFEP – DAT/SUL PUBLICAÇÃO - INTERNET 03/12/2018 1 a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0290-11/18 EMENTA. ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. ESTABELECIMENTO COM ATIVIDADE DE PRODUÇÃO DE MADEIRA, CELULOSE E PAPEL. Em síntese, os produtos intermediários necessitam da característica de essencialidade, ou seja, é condição sine qua non para a produção industrial, mas não apenas por isso se constituem na definição para aproveitamento do crédito do ICMS. É preciso se diferenciar do ativo da empresa, não se constituir numa mera peça de reposição em virtude do desgaste dos equipamentos, nem utilizados em processos pós fabricação, pois não há de se falar de “intermediário” em produtos que são substituídos nos desgastes das máquinas, como os feltros, telas, etc, ou utilizados antes ou*



*após a produção concluída, como é o caso dos fertilizantes e herbicidas, e elementos protetores de corrosão das máquinas e tubulações. Recurso PROVIDO. Auto de infração Procedente. Decisão por maioria.*

*Não que se despreze a essencialidade dos itens acima no setor de produção da autuada, mas quase tudo é essencial numa indústria. O próprio equipamento de proteção industrial – EPI, como capacetes e botas de borracha são indispensáveis e essenciais, já que a legislação de proteção ao trabalho sequer permite que os operários adentrem o ambiente industrial sem estarem devidamente protegidos, e contudo, não há de se falar nesse caso em requisito suficiente para o lançamento do crédito fiscal.*

*Estudando-se a jurisprudência deste Conselho de Fazenda é possível traçar uma linha evolutiva, a partir do conceito utilizado no Regulamento do IPI, inicialmente extraído do parecer normativo nº 1/81, e que até em tempos recentes, foi aplicado neste Conselho de Fazenda. Este parecer considerava produto intermediário, o material que integrasse o produto final, ou fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao fim de cada ciclo da operação, por conta dos conceitos empregados no antigo Regulamento de IPI de 1972..*

*Percebendo a limitação imposta pelas razões já aduzidas anteriormente, que levava à discriminação de contribuintes com idêntico processo produtivo, o legislador retirou este pré-requisito no Regulamento do IPI de 2002, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 e por fim, o atual Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010, também repete os termos do Regulamento anterior. Art. 226.*

*Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se: I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, **embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;** (grifo nosso)*

*Por outro lado, a Lei complementar nº 87/96, e a Lei nº 7.014/96, e no RICMS vigente à época dos fatos em lide, está regulamentado, in verbis:*

*“§ 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;*

*II - as operações ou prestações subseqüentes 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.*

*A alínea “a” estabelece uma premissa (estar vinculado à comercialização, industrialização, etc.) seguida de duas condicionantes – alínea “b” (consumidos no processo) ou alínea “c” (integrar o produto final) não havendo que se exigir a dupla condição de estar o produto inserido nas duas condicionantes, ou seja, ser consumido e integrar o processo.*

*Os produtos intermediários estão alocados no entendimento das alíneas “a” e “b”, sem que a lei faça qualquer restrição quanto ao necessário consumo imediato, ou que o produto exija que sejam totalmente consumidos ao fim de cada ciclo operacional.*

*Fica evidenciado que o entendimento, no que diz respeito ao ICMS, quanto ao consumo imediato e também a necessidade de incorporação ao produto final, era decorrente da legislação anterior à Lei Complementar nº 87/96. Assim posto, deve o julgador, em cada lide, averiguar se o produto cujo crédito foi utilizado pelo contribuinte foi consumido no processo produtivo, devendo-se diferenciar daqueles itens que claramente se apresentam como peças de reposição ou manutenção das máquinas utilizadas no processo, não se restringindo ao consumo imediato ou em único ciclo ou necessariamente que se integre ao produto final.*

*Em síntese, os produtos intermediários necessitam da característica de essencialidade, ou seja, é condição sine qua non para a produção industrial, mas não apenas por isso se adéquam à definição para aproveitamento do crédito do ICMS. É preciso se diferenciar do ativo da empresa, não se constituir numa mera peça de reposição em virtude do desgaste dos equipamentos, nem serem utilizados em processos pós fabricação, pois não há de se falar de “intermediário” em produtos que são substituídos nos desgastes das máquinas, como os feltros, telas, etc., que foram excluídos do presente lançamento, ou utilizados antes ou após a produção concluída, como é o caso dos fertilizantes e herbicidas, e elementos protetores de corrosão das máquinas e tubulações.*

*Os produtos excluídos do lançamento, como feltro , prensa,. fostato básico e ácido, polieletrólito, permaclean, neutralizador , tela filtro, , rotor para depurador inibidor de corrosão, polímero , manta p/ prensa (acessório utilizado na secagem da celulose);. tenso ferro, actara syngenta, glifosato e triclopyr , fertilizante, herbicida e inseticida utilizado na produção da madeira).*

*São itens que não tem correlação com a linha primária de produção de celulose, atuando em situação marginal, como itens de reposição de peças desgastadas, e até herbicidas, em momento posterior à fabricação, para preservação do produto fabricado, ou fertilizantes, em momento anterior, quando da plantação das árvores que servem de fonte de celulose. Se o consumo não precisa ser imediato para ser considerado intermediário, também não pode ser demasiadamente longo de forma a se confundir como peça de reposição de equipamentos*

*Ora, tais itens estão fartamente ilustrados pela jurisprudência deste Conselho, como sendo material de uso e consumo, pois o critério da essencialidade não é o único, pois como afirmado, quase tudo numa indústria é essencial. O produto intermediário, não pode ser jamais confundido como material de reposição ou proteção ou de limpeza de equipamentos ou da água utilizada, sendo plenamente caracterizado como item de uso e consumo.*

*O mesmo ocorre com o item rotor para depurador, sendo notadamente uma peça de reposição de um item do ativo, que é um acessório à maquinaria de filtragem. Manta para prensa, é descrita como peça utilizada na secagem da celulose. Constituindo-se em um elemento de reposição do ativo. Conforme esclarece a defesa fertilizante, herbicida e inseticida utilizado na produção da madeira. Ora, neste caso, temos um exemplo clássico de material usado muito antes do processo industrial, na plantação ou na armazenagem da madeira, o que não pode se confundir jamais com produto intermediário.*

Importa chamar a atenção de itens que foram excluídos do lançamento e que são clamorosamente itens de consumo, já que se constituem em peças de reposição e manutenção, como graxas, óleo lubrificante, parafusos, abraçadeira, “bucha parafuso”, “fluido para radiadores”, “inibidor de corrosão”, “óleo lubrificante”, “óleo mineral”, “óleo sintético”, “parafuso de regulação, etc, e até fertilizantes e herbicidas, glifosato” e “triclopyr-herbicida.

Insta trazer a lume parte do voto recorrido quanto aos inibidores de corrosão e antincrustantes, de forma a salientar a inconsistência da decisão proferida em primo grau: *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, entendo que nesta situação específica (processo produtivo de celulose), a água constitui um insumo básico.*

Com a devida vênia, é frágil a fundamentação, ainda que respaldada em 2 decisões de instância superior deste Conselho. A justificativa ao seu final introduziu um item “**água como insumo básico**” que sequer estava sendo discutido no processo, não havendo correlação de causa e efeito para seu fundamento, mas sim os inibidores de corrosão, neutralizadores, e antincrustantes aplicados nos equipamentos, e neste caso é indiferente se é água ou qualquer outro produto que seja o causador da corrosão.

A seguir, justificou-se uma situação de exceção para esta “**situação específica – processo produtivo de celulose**”, sem uma ponderação que levasse a essa concessão em detrimento de outros contribuintes que também usam a inibidores de corrosão, e assim também entendo insustentável sem qualquer base jurídica para tal discriminação em favor de processo fabril de celulose.

Frequentemente julgamos processos onde os inibidores de corrosão, neutralizadores e antincrustantes são tidos como materiais de uso e consumo na indústria, notadamente a petroquímica, já que embora importantes, são itens que visam conservar as máquinas e equipamentos.

Estabelecer uma diferenciação entre inibidores de corrosão para os equipamentos de um contribuinte, em detrimento de outro é uma discriminação sem nenhuma sedimentação jurídica visto que, para quaisquer que sejam as atividades fabris, a aplicação de tais produtos tem a mesma finalidade – proteger os equipamentos da oxidação e inscrustração de bactérias e fungos, não havendo razão para se admitir tal proteção para um e não para outros.

Os demais itens que porventura não foram apreciados neste voto, estão fartamente ilustrados nas decisões deste Conselho, e sempre considerados como materiais de uso e consumo, exceto em raros votos que destoaram do entendimento absolutamente predominante no âmbito deste Conselho de Fazenda.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

#### VOTO VENCEDOR

Peço *venia* para divergir do i. relator, quanto à sua conclusão de prover o Recurso de Ofício, julgando procedente a exação 1, relativa a exigência do ICMS no valor de R\$2.398.615,67, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do próprio estabelecimento.

Há de ressaltar que a exigência do ICMS diferencial de alíquota em análise incide sobre a entrada de mercadorias em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria for destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado, nos termos do art. 2º, IV, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

No caso presente, como firmado no voto vencedor do Acórdão recorrido, 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, tendo, conforme diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, comprovadas as seguintes etapas no processo produtivo de celulose:

*“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 brancura.*

*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”*

Neste contexto, no caso específico de *produção de celulose*, existem diversas decisões do CONSEF, fundamentadas em laudo técnico e parecer da ASTEC, nas quais são uniformes em considerar que os elementos químicos, ora em análise, são utilizados no processo produtivo de celulose, de forma tal que entram em contato direto com o produto final, a exemplo de anti-incrustante e biocidas, dentre outros elementos utilizados no tratamento da água desmineralizada *que lava a polpa de celulose*, que é o produto final da empresa, consoante já foi decidido pela Câmara Superior, através do Acórdão CS Nº 0030-21/09, o que enseja o direito ao crédito fiscal nas aquisições de tais materiais e, conseqüentemente, não cabe a exigência do ICMS DIFAL, visto que, neste caso específico, tais elementos químicos são considerados como produtos intermediários e não material de uso ou consumo, afastando a exigência da diferença de alíquota.

Há de salientar que o ICMS é um imposto regido pelo princípio da não-cumulatividade, consoante disposto no art. 155, §2º, I, da CF, assim como no art. 19, 20 e 33 da Lei Complementar nº 87/96.

Dentro do princípio da não-cumulatividade o crédito fiscal, na acepção do crédito físico, somente é gerado nas entradas de bens que se destinam a sair do estabelecimento com o produto que será objeto do outro ciclo de circulação econômica, tal como entraram ou integrando, fisicamente ou não, o produto final.

Portanto, na acepção positivada de bens passíveis de gerar crédito, com amparo no regime de

crédito físico, somente os bens consumidos e, outrossim, colocados em contato com o processo de produção podem engendrar creditamento e, em consequência, descabe o ICMS DIFAL.

Registre-se que, tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém, para a sua caracterização legal, importa onde o consumo acontece, pois, se 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.

Diante destas considerações voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter a Decisão recorrida, nos termos prolatados por meio do voto vencedor, constante do Acórdão recorrido.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unanime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278868.0007/17-1, lavrado contra **VERACEL CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$462.079,62**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo, Laís de Carvalho Silva, Valnei Sousa Freire, Carlos Antonio Borges Cohim Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Ildemar José Landin.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS