

A.I. Nº - 276890.0001/22-9
AUTUADO - SUZANO S.A.
AUTUANTE - HÉLIO ANTÔNIO MEDIANO
ORIGEM - DAT SUL / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET 29/11/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0220-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. O contribuinte utilizou crédito fiscal decorrente da aquisição de peças de reposição. As aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado do contribuinte, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos do processo industrial, ou mesmo como partes integrantes do bem originalmente adquirido. Infração parcialmente subsistente. Parte da infração alcançada pela decadência. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO.** Nas aquisições interestaduais de peças de reposição destinadas a uso ou consumo do estabelecimento. Incidência do ICMS-DIFAL, que deve ser incluído no cômputo dos débitos fiscais do período e recolhido no mesmo, conforme disposto na Lei nº 7.014/96, art. 4º, inc. XV, c/com o art. 13, inc. I, alínea “j”, e art. 17, inc. XII e no RICMS/12, art. 305, § 4º, inc. III, e art. art. 217, inc. I e § 5º, c/com o art. 227. Infração subsistente. **3. MULTA. FALTA DE REGISTRO DE DOCUMENTO FISCAL. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS. OPERÇÕES TRIBUTÁVEIS.** O contribuinte expressamente reconhece o cometimento das infrações e recolheu integralmente o valor das penalidades. Infração subsistente. Reconhecida parcialmente a decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 25/03/2022, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 98.587,66, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas.

INFRAÇÃO 01 – 001.002.002. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 53.673,47, acrescido de multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 para os fatos apurados em janeiro, fevereiro, abril, maio a agosto de 2017.

O autuante complementa informando que “*O contribuinte adquiriu peças de reposição para seus maquinários e creditou-se o valor do ICMS*”.

Enquadramento legal: art. 29, § 1º, inc. II, art. 53, inc. III da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 02 – 006.002.001. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 26.850,74, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 para os fatos apurados em janeiro, fevereiro e abril a agosto de 2017.

O autuante informa que: *“O contribuinte adquiriu peças de reposição para seus maquinários e não recolheu o diferencial de alíquotas”.*

Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, c/com art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 03 – 016.001.001. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma das notas fiscais, no montante de R\$ 17.750,22, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96 para os fatos apurados em janeiro a novembro de 2017.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 04 – 016.001.006. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma das notas fiscais, no montante de R\$ 313,22, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96 para os fatos apurados em dezembro de 2017.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

No campo da descrição dos fatos, consta a informação: *“Infração 01: Crédito indevido de materiais de uso e/ou consumo. Como pode ser verificado o Autuante envia por e-mail para Empresa uma planilha, cujos itens supostamente seriam materiais de uso e consumo e pede que cada item seja informado a sua função, onde se aplica no processo produtivo e observações, se houver.*

De acordo com a resposta o Autuante retirou alguns itens e outros foram mantidos. Estes mantidos se enquadram na categoria de peças de reposição. Sendo esses bens destinados à manutenção das atividades do contribuinte, não integram o produto final e não compõe a sequência da cadeia produtiva.

Os e-mails enviados e as planilhas antes e depois da resposta da Empresa estão anexadas ao processo. Infração 02: Cobrança de diferencial de alíquota de materiais de uso e consumo. Infração 03: Notas fiscais de entradas não escrituradas. Infração 04: Notas fiscais de entradas não escrituradas. Com relação a autuação das Notas Fiscais não escrituradas, informo que a relação foi passada previamente à Empresa e que as que foram localizadas e escrituradas foram retiradas da relação, consequentemente da infração”.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 42 a 84, onde inicialmente demonstra a tempestividade da defesa, relata os fatos, reproduz as infrações e todos os dispositivos legais referentes as infrações.

Informa que, sempre pautada pela boa-fé entendeu como devida parte das infrações de modo que recolheu parcialmente os valores das infrações 01 e 02 e recolheu integralmente os valores exigidos nas infrações 03 e 04, no valor de R\$ 49.769,18 dos quais R\$ 38.195,09 se referem ao principal.

Apresenta cópias das guias de pagamento e os respectivos comprovantes de recolhimento - Doc. 03, mantendo a discussão referente a sete notas fiscais de números: 043.112, 043.424, 080.160, 044.997, 081.454, 045.371 e 045.437 conforme planilha anexa - Doc. 04.

Em relação aos débitos que permanecem em discussão, pondera em que pesem os argumentos suscitados pela Fiscalização para cobrança, defende que o lançamento deve ser revisto, vez que

(I) o período de janeiro a abril de 2017 está decaído, nos termos da legislação; (II) o lançamento está fundado em nulidades; e (III) partiu de premissa equivocada ao tratar os produtos listados no Auto de Infração como materiais de uso ou consumo do estabelecimento, quando representam produtos utilizados no seu processo produtivo, considerados intermediários, portanto, válido o creditamento de ICMS e desnecessário o recolhimento do ICMS-DIFAL.

Preliminarmente argui decadência do lançamento dos períodos de janeiro a abril de 2017, pois, o CTN prevê o prazo decadencial de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça seu direito de constituir o crédito tributário contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, art. 173, inc. I, assim como previsão contida no Código Tributário Estadual em seu art. 107-A, inc. I.

Conclui ser evidente que os créditos tributários de janeiro a março 2017 foram atingidos pela decadência, ocasionando, conseqüentemente a sua extinção, nos termos art. 156 do CTN.

Explica que sendo o prazo decadencial um lapso temporal dentro do qual o direito de lançar deve ser exercido antes de consumada a decadência, houve a extinção parcial do débito cobrado, haja vista que parte dos fatos geradores ocorreram entre janeiro e abril 2017 e a ciência do Auto de Infração foi efetivada em 03/05/2022, extrapolando o prazo de cinco anos.

Frisa que a constituição do crédito tributário ocorre somente com a lavratura do Auto de Infração que, no presente caso ocorreu em 30/03/2022, isto é, decorridos mais de cinco anos desde os fatos geradores. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou auto lançamento, portanto, completamente indevida a autuação, vez que os créditos tributários dos períodos de janeiro a abril de 2017 encontram-se extintos, nos termos do art. 156, inc. V, do CTN. Assim, se impõe o reconhecimento da decadência daqueles lançamentos.

Acusa que houve falta de diligência e cautela, por parte da Autoridade Fiscal, ao lavrar o presente Auto de Infração, sem antes consultar os seus livros de escrituração.

Aponta que no relatório da autuação, foi descrito que o contribuinte apurou crédito de ICMS indevidamente, uma vez que a aquisição de material de uso ou consumo não gera direito à crédito de ICMS, infringindo assim, a legislação estadual, bem como alega que a autuada deixou de recolher o ICMS-DIFAL de operações interestaduais de bens de uso ou consumo.

Pondera que tal alegação está fundada em premissa equivocada, haja vista que os bens autuados, são insumos utilizados na industrialização e não bens de uso ou consumo como incorretamente alegado pelo Fiscal.

Adverte que Fiscalização uma vez mais movida pela sua gana de arrecadação deixou de apurar a realidade dos fatos, optando pelo caminho mais fácil, autuando de pronto, sem sequer analisar ou fundamentar a infração. Lembra que cabe à Autoridade Fiscal aprofundar suas investigações, a fim de comprovar e demonstrar seguramente, que a autuada apurou crédito de ICMS de forma indevida e deve recolher o ICMS-DIFAL das referidas operações e em seguida lavrar o Auto de Infração.

Reproduz o art. 142 do CTN e ressalta que para que se tenha um lançamento válido, é necessário restar comprovada a ocorrência do fato gerador do tributo exigido, sob pena de ser tal lançamento absolutamente nulo.

Aponta ser isso que ocorre no caso em lide, pois, a Fiscalização apenas apontou as mercadorias que estão envolvidas na glosa do crédito e informou que o creditamento foi indevido por se tratar de bens de uso ou consumo, mas deixou de justificar o motivo de tê-las classificado desta maneira, não sendo possível comprovar a ocorrência da infração.

Salienta que quem tem o dever de fiscalizar e lançar corretamente qualquer acusação fiscal é a Administração Fazendária, sendo que os lançamentos devem sempre estarem lastreados nos fatos corretos e não em imperícias e admitir o contrário seria permitir que a Fiscalização simplesmente

autuassem todas as operações dos contribuintes, dando a estes o trabalho de se defender e indicar quais operações realmente não estão em conformidade com a legislação.

Esclarece que a fundamentação legal por insuficiente e incorreta torna impossível determinar a natureza da infração e os motivos para a lavratura do Auto de Infração e assim, se evidencia que o presente lançamento deve ser considerado nulo, nos termos do art. 18, inc. IV, alínea “a” e § 1º do Decreto nº 7.629/99, reproduzido.

Ressalta que um determinado lançamento possa ser considerado legítimo, é fundamental, à luz do art. 142 do CTN, que a conduta praticada pelo sujeito passivo, tida como indevida, esteja expressamente correlacionada à norma aplicável, de modo que o lançamento, como é o caso do Auto de Infração, descreva todos os elementos necessários para verificação da ocorrência de fato tributável. E não é o que se verifica no caso.

Conclui que em nenhum momento a Autoridade Fiscal efetivamente considerou o seu processo produtivo para consecução de suas atividades para analisar a pertinência ou não recolhimento do ICMS-DIFAL e do aproveitamento do crédito de ICMS, conforme o conceito de insumo adotado atualmente pelos Tribunais Pátrios, e até mesmo aquele adotado equivocadamente pela Fiscalização, sendo primordial e indispensável que a Autoridade Fiscal, analise, caso a caso, de forma detalhada o processo produtivo desenvolvido pelo contribuinte, a fim de verificar de que forma os bens e serviços adquiridos estão relacionados a este processo.

Repisa que o seu processo produtivo sequer foi levado em conta neste caso, e assim o Fiscal deixou de observar um dos princípios básicos do lançamento: a busca pela verdade material, sendo que este tem o específico objetivo de apurar, com exatidão, os fatos ensejadores da incidência tributária previamente delimitada em lei, transcrevendo ensinamento de Gabriel Lacerda Troianelli, acerca da matéria e acrescenta que outro não tem sido o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Finaliza que, admitir que o lançamento deve ser mantido é rechaçar a aplicação do princípio da verdade material e ao próprio entendimento dos Tribunais Superiores, inclusive do CARF, que rege o processo administrativo, uma vez está claro que a Autoridade Fiscalizadora não analisou o elemento essencial e indispensável ao deslinde deste caso: a correlação dos bens e serviços, sobre os quais a autuada creditou-se de ICMS e não recolheu o ICMS-DIFAL, com o efetivo processo produtivo desenvolvido.

Consequentemente, uma vez que a questão basilar da discussão não foi levada em consideração, é certo que está maculado de nulidade o lançamento tributário ora combatido, ante a precariedade do trabalho fiscal.

Ao abordar o direito da não cumulatividade do ICMS e do direito a crédito, diz que nos termos do art. 155, inc. I, § 2º da Constituição Federal, o ICMS é um imposto sujeito ao princípio da não cumulatividade, compensando-se o imposto devido na saída de mercadorias, com o imposto cobrado nas operações anteriores.

Aponta que por decorrer de disposição constitucional, as normas infraconstitucionais não podem distorcer a sua aplicabilidade, portanto, na forma da alínea “c” do inc. XII, § 2º do art. 155 da Constituição Federal, coube à lei complementar o dever de disciplinar o regime de compensação do imposto e neste contexto, a Lei Complementar nº 87/96, além de tratar da não-cumulatividade, regulamentou também as hipóteses que permitem o aproveitamento de créditos do ICMS, conforme artigos 19 e 20 e de maneira semelhante, os artigos 11 e seguintes do RICMS/BA, regulamentam a aplicação da regra da não cumulatividade abarcada na legislação estadual, disciplinando o direito ao crédito de ICMS anteriormente incidente sobre mercadorias entradas no estabelecimento do contribuinte.

Admite, ainda que tenha se atentado à regra da não cumulatividade, a Autoridade Fiscal ampliou o conteúdo do já questionável dispositivo do RICMS/BA ao determinar que o consumo do produto

deveria ser “integral e imediato” para que se lhe considerasse intermediário e, dessa forma, passível de creditamento. Contudo, não há quaisquer menções à imediatividade do consumo de mercadorias como requisito ao crédito tributário, restando apenas concluir que, em respeito ao princípio da legalidade, basta que o produto seja consumido ao longo do processo de industrialização para que seja possível ao contribuinte creditar-se do tributo sobre ele incidente.

Passando para o entendimento do Poder Judiciário em relação às normas, afirma que a discussão está avançada e alinhada com os entendimentos aqui adotados.

Cita a título exemplificativo o entendimento do Ministro Ilmar Galvão acerca do princípio da não cumulatividade, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.019, conforme reproduzido.

Considerando o posicionamento do Poder Judiciário diz que a regra da não cumulatividade do ICMS não é mera diretriz que pode ser observada pelos Estados, mas tem caráter impositivo, vinculando o ente arrecadador, reproduzindo doutrina de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino.

Diz ter demonstrado que o direito ao crédito do imposto pago nas operações anteriores é característico da sistemática não cumulativa do ICMS, sendo imperativo que o Estado observe este direito na apuração do imposto, que na forma da legislação estadual, deve seguir as disposições da legislação complementar, o direito ao crédito está adstrito às mercadorias destinadas à produção, tais como, insumos, materiais intermediários, materiais de embalagem, dentre outros itens expressamente autorizados pela legislação, ou destinadas à venda. Nesses termos, é vedado o crédito do imposto dos demais produtos que não são utilizados na produção dos bens destinados à venda.

Promete tratar de forma detida, acerca da qualificação dos produtos adquiridos como produtos intermediários e não como bens de uso e consumo do estabelecimento, totalmente embasada documentalmente, é que os produtos relacionados nesta autuação representam insumos da produção, na medida em que entram em contato direto com os produtos objeto de industrialização e são consumidos nesse processo, sendo imprescindíveis ao seu processo produtivo. Esses materiais são classificados como produtos intermediários, espécie da categoria insumo.

Explana que a delimitação do conceito relativo aos produtos intermediários passou por grandes discussões, importantes para se chegar ao conceito atualmente aplicado. Diz que inicialmente o Supremo Tribunal Federal se debruçou sobre a matéria e no acórdão proferido pela 1ª Turma, quando do julgamento do Recurso em Mandado de Segurança – RMS nº 16.625, ocorrido em 20/06/1966, onde se discutia a possibilidade de apropriação de créditos relativo ao antigo Imposto sobre Consumo, decorrente da aquisição de corpos moedores utilizados na produção de cimento. Na ocasião, entendeu-se que os corpos moedores deveriam ser enquadrados como produtos intermediários e não como matéria-prima, na medida em que estes eram efetivamente consumidos no processo produtivo do cimento.

Sendo este o primeiro precedente sobre a temática, o voto do Relator, Ministro Victor Nunes, foi no sentido de valorar o quanto lastreado no Parecer do Professor e coautor do CTN, Rubens Gomes de Souza, conforme trecho reproduzido, assim como os comentários do jurista Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli.

Cita ainda o julgamento do RE nº 18.661, de 16/10/1968, onde o Plenário do STF reiterou o quanto já entendido como conceito de insumo associado a não cumulatividade do imposto e em 1974, o STF de forma a tratar de outros produtos (cadinho, lixas, feltros e panos) utilizados na produção de escovas de polimento, seguiu a mesma ideia já firmada em julgamentos anteriores, de forma a validar a possibilidade de creditamento de produtos intermediários.

Complementa que o Superior Tribunal de Justiça em julgamento decisivo do REsp 1.366.437/PR firmou o entendimento em que se discutia a possibilidade de creditamento do ICMS incidente

sobre a aquisição de telas, mantas e feltros, bens que são desgastados gradativamente no processo de produção do papel e nele houve por bem concluir pelo direito creditório do contribuinte, conforme ementa transcrita.

Promete que tratará, de forma detida, acerca da qualificação dos produtos adquiridos como intermediários e não como bens de uso e consumo do estabelecimento.

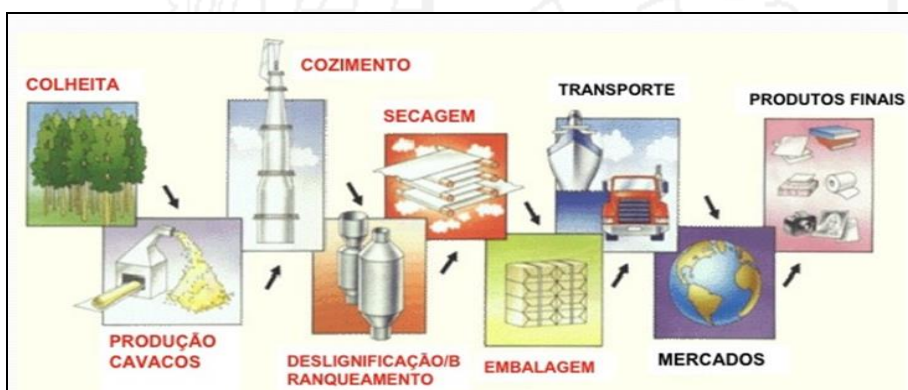
No tópico “IV. 2. DO DIFAL – PRODUTOS DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO”, lembra que a Constituição Federal, através de seu inc. VII, § 2º do art. 155, promoveu modificações básicas na estrutura e cobrança do ICMS e adotou a utilização da alíquota interestadual nas operações e prestações destinadas a consumidor final contribuinte do imposto quando se tratar de bens de uso e consumo e ativo fixo, cabendo ao estado destinatário o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual e de igual forma o RICMS/BA prevê, em seu art. 305 a incidência do DIFAL “nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente”.

Pontua que na planilha - Doc.05 os itens questionados são bens adquiridos para industrialização e utilizados no seu processo industrial, a exemplo da corrente Oregon/18HX e o Sabre Jet Fit Oregon/752HSFB194 que compõe a unidade de corte. Os produtos em destaque são utilizados na Unidade de Corte dos Cabeçotes 370E, o qual foi projetado especialmente para corte de árvores. A função do sabre é, com a pulsão do motor, guiar a corrente que a envolve de forma precisa para realização do corte com o mínimo de perda possível, conforme se infere dos manuais anexos - Doc. 05. Isto é, são produtos adquiridos para a industrialização.

Entende, pelo demonstrado, que não há o que se falar na incidência do DIFAL sobre tal operação, uma vez se tratar de bens para industrialização, enquanto somente incidirá o DIFAL quando se tratar de mercadorias para integrar o ativo fixo ou para uso ou consumo do estabelecimento, portanto, é necessário o cancelamento do Auto de Infração no que se refere à cobrança do ICMS-DIFAL sobre bens destinados à industrialização.

Destaca que a autoridade fiscal questiona o suposto creditamento indevido de ICMS e a ausência de recolhimento do DIFAL em decorrência de determinados produtos essenciais ao seu processo industrial, à exemplo a corrente Oregon/18HX e o Sabre Jet Fit Oregon/752HSFB194 sendo eles produtos intermediários imprescindíveis para a consecução e manutenção das atividades.

Plota figura ilustrativa, com o intuito de demonstrar o direito ao crédito do ICMS e explicar de forma detalhada o seu processo produtivo, elucidando, ainda, que a fabricação da celulose de fibra curta de eucalipto possui várias etapas.



Observa que o seu processo produtivo se inicia com pesquisas e desenvolvimentos dos clones de eucalipto que serão cultivados nos viveiros próprios ou de terceiros que posteriormente serão plantados e cultivados ao longo de aproximadamente seis anos, até que a floresta fique no ponto de corte, que é predominantemente mecanizado. Após o corte, a madeira é transportada até a fábrica de celulose onde se inicia o 2º estágio do processo produtivo, industrial.

Explica que o processo industrial consiste em extrair da madeira de eucalipto o material fibroso (pasta, polpa ou celulose industrial). Inicia quando a madeira chega à fábrica, e em seguida os troncos são descascados, picados e transformados em cavacos, que posteriormente são estocados em pilhas ou silos. As cascas são aproveitadas e queimadas nas caldeiras para produção de combustíveis para geração de energia elétrica e suprir a necessidade de energia da fábrica.

Em seguida, os cavacos são conduzidos até os digestores por correias transportadoras, onde, sob a ação de produtos químicos e etapas posteriores são transformados em polpa branqueada, através das operações de cozimento, lavagem e depuração das fibras, deslignificação e branqueamento da polpa marrom.

O cozimento consiste em transformar a madeira em polpa através da separação das fibras de sua organização compactada. Ocorre através da dissolução da lamela média, utilizando para isso temperatura, pressão e agentes químicos.

Terminado o cozimento, a pasta de celulose está com a cor marrom e com pequenos pedaços de madeira não cozidos e impregnada com o licor. A lavagem da celulose, com água quente, tem a finalidade de retirar os resíduos de licor preto, recuperando o máximo possível da soda usada no cozimento e a parcela da madeira que se transformou em líquido. Esta lavagem de celulose facilitará o posterior branqueamento, reduzindo o consumo de alvejantes e, principalmente, tornando o afluente mais limpo. Por outro lado, o licor é uma importante fonte de energia.

Afirma que gera sua própria energia a partir da queima de cascas e resíduos de madeira nas caldeiras de biomassa e principalmente da queima do licor preto fraco nas caldeiras de recuperação. As caldeiras produzem o vapor necessário a fábrica e à geração de energia elétrica. Paralelamente, ocorre o ciclo de recuperação dos produtos químicos usados no cozimento. A caldeira de recuperação, ao queimar o licor preto fraco, queima somente a parte orgânica, a madeira que se dissolveu no cozimento. A soda, por ser inorgânica, não queima e sai pelo fundo da caldeira como uma massa fundida, que, misturada com água industrial, irá constituir o que se chama licor verde.

O licor verde composto de carbonato de sódio, será recaustificado com cal, transformando-se novamente em licor branco a ser reutilizado no cozimento. A lama de cal, resultante do processo de recaustificação, também será tratada no forno de cal, voltando a se transformar em cal, fechando o ciclo de recuperação de produtos químicos.

A depuração por sua vez, trata-se de um peneiramento da pasta de celulose para remoções de impurezas sólidas, tais como pequenos fragmentos de madeira e casca, nós, cavacos malcozidos, finos, areia, pedras, incrustações e fragmentos de metal.

A deslignificação é o processo de pré-branqueamento com oxigênio, que ocorre em reator pressurizado, por sua vez, o branqueamento é o processo de tratamento da polpa através de produtos químicos alvejantes que tem por objetivo aumentar sua alvura, removendo a lignina remanescente.

O branqueamento ocorre em 2 estágios: (i) estágios ácidos (oxidação da lignina); e (ii) estágios alcalinos (solubilização da lignina oxidada). É o tratamento químico, geralmente em vários estágios, que se dá à celulose depois do cozimento, depuração e lavagem, à pasta mecânica depois do desfibramento, ou em alguns casos, às asparas depois da desagregação, com a finalidade de descolorir ou remover os materiais corantes não celulósicos existentes na massa, aumentando a alvura do produto final. Isto é feito pela ação de agentes: Soda Cáustica, Peróxido de Hidrogênio, Talco, Oxigênio, Antraquinona, Metanol, Clorato de Sódio, Ácido Clorídrico, entre outros.

Após o branqueamento a polpa é novamente depurada, para a retirada de pequenas partículas para obtenção de uma celulose de alta qualidade. A água é removida através de drenagem, prensagem e secagem da polpa, até alcançar uma umidade em torno de 10%. Os principais

insumos utilizados no processo de secagem são: soda cáustica, ácido sulfúrico, cloreto de cálcio e agente de limpeza, entre outros.

Ao final do branqueamento, a pasta de celulose é secada e acondicionada da melhor forma possível e após a secagem, a folha é cortada transversal e longitudinalmente, formando os fardos de 250 Kg cada que são então encapados, amarrados, recebem o logotipo e código de barras e empilhados em unidades de duas toneladas. Os principais insumos utilizados no enfardamento são: arame para amarração dos fardos, tinta, e solvente de tinta, entre outros.

Pondera que a madeira é o principal insumo para a fabricação da pasta de celulose, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o desenvolvimento dos genes, plantio, corte, colheita, transporte das toras de madeira demonstram sua caracterização como insumo do processo produtivo, sem os quais torna-se impossível a obtenção das folhas e pastas de celulose comercializadas.

Esclarece que entende por insumo toda e qualquer matéria prima, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final e se verifica na doutrina acepções mais abrangentes para o termo “insumo”, que sugerem que o mesmo deve englobar até “despesas e investimentos” utilizados no processo produtivo, como conceito exposto por Maria Helena Diniz, transcrito.

Conclui que para fins de aplicação da legislação do ICMS, considera-se como insumo aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto, portanto, somente os bens que se integrem ao produto final, ou os bens que, mesmo não se integrando ao produto final, sofram algum tipo de desgaste em função do contato direto e até indireto com este, são os que podem ser considerados, no âmbito do ICMS, como matérias-primas ou produtos intermediários.

Ressalta não caber ao legislador interpretar o conceito de insumos ao seu bel prazer, sendo necessário analisar o processo produtivo dos contribuintes e a utilização dos produtos intermediários neste, para que se possa chegar a correta aplicação do conceito “insumo”, cujo conceito se insere no bojo do creditamento de ICMS, restando demonstrar que os bens apontados pela fiscalização a este se amoldam.

Sinaliza que a autoridade fiscal entendeu que os materiais, quais seja, Corrente Oregon/18HX e o Sabre Jet Fit Oregon/752HSFB194, não se acomoda ao conceito de insumos.

Cita que os produtos são utilizados na Unidade de Corte dos Cabeçotes 370E, o qual foi projetado especialmente para corte de árvores. A função do sabre é, com a pulsão do motor, guiar a corrente que a envolve de forma precisa para realização do corte com o mínimo de perda possível, conforme se infere dos manuais anexos - Doc. 05.

Plota figuras ilustrativas dos itens: Cabeçotes 370E, Cabeçotes 370E, sabe e Corrente e frisa que em decorrência do atrito há um desgaste acentuado dos produtos, os quais tem uma vida útil de no máximo quatro dias. Desta feita, o produto do desgaste passa a compor o produto final, qual seja a madeira, o que, *per si*, já justificaria a classificação dos bens como insumo.

Salienta que, ao contrário do que entendeu o Fiscal, os materiais: corrente e sabre, representam produtos intermediários, espécie da categoria de insumos da produção, na medida em que entram em contato direto com os produtos objeto de industrialização e são consumidos nesse processo, sendo imprescindíveis ao processo produtivo, portanto, não se trata de mera deterioração dos materiais, mas sim o seu consumo no processo produtivo, sendo cristalino que tais materiais se desgastam pela sua intensa utilização, razão pela qual se verifica o direito ao crédito fiscal.

Repisa ser imprescindível a utilização de tais materiais para o processo produtivo da celulose, não sendo possível a elaboração do produto final sem que tais insumos estejam presentes no processo industrial. Assim, para que o processo produtivo ocorra com excelência, os produtos

elencados, assim como os demais insumos adquiridos, são indispensáveis para a produção do produto final, o que implica, por consequência, na utilização efetiva dos insumos adquiridos.

Adverte que não reconhecer o direito ao creditamento traduz em postergar uma situação em que será resolvida no judiciário de maneira favorável à autuada.

Diz ser necessário reconhecer o Princípio da Verdade Material para que se apure devidamente os fatos e as alegações de que a autuada possui direito ao crédito ante o seu processo produtivo, bem como que se aplique o Princípio da Economia Processual.

Complementa que o STF ao tratar de outros produtos (cadinho, lixas, feltros e panos) utilizados na produção de escovas de polimento, prosseguiu com a mesma ideia já firmada em julgamentos anteriores e validou a possibilidade de creditamento de produtos intermediários, isto é, aqueles que se consomem ou se inutilizam no processo de fabricação, conforme trecho transcrito do Recurso Extraordinário nº 79.601-RS, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, DJ de 08/01/1975 onde veda expressamente qualquer hipótese de incidência da tributação mais de uma vez sobre o mesmo fato gerador, contemplando, assim, a não- cumulatividade como fator essencial para não existir.

Destaca recente acórdão do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.486.991-MT, que consignou, consoante o aqui defendido, a ampliação das hipóteses de direito de crédito relativamente ao ICMS após a promulgação da Lei Complementar nº 87/96 - AgInt no REsp 1486991/MT, Relator Ministro Gurgel de Faria.

Apona que em diversos casos o STJ, acórdãos transcritos, se manifestou, sendo a tônica dos precedentes a exigência de que o bem efetivamente participe do processo industrial, nele sendo consumido ou se integrando ao produto, sem ser necessário, contudo, que este consumo se dê de forma imediata, como se entendia antes do advento da Lei Complementar nº 87/96.

Conclui que a classificação de determinado produto como insumo, demanda, necessariamente, o estudo de sua aplicação no caso concreto dentro de uma determinada cadeia produtiva e ressalta que sem tais equipamentos, a industrialização do produto final não seria possível, que se caracterizam por se consumirem de forma gradual no processo de industrialização, sendo certo que devem ser classificados como insumos.

Frisa não restar outra conclusão senão que os produtos no caso, são essenciais para a produção, posto que sem estes não se atinge o resultado final da produção, e se desgastam em decorrência da produção da celulose, ou seja, são consumidos para permitirem a industrialização destes produtos, de forma diretamente ligada a eles, motivo pelo qual o creditamento decorrente da aquisição destes materiais não deve ser questionado.

Cita ainda o julgamento decisivo do REsp 1.366.437/PR, quando firmou o entendimento em que se discutia a possibilidade de creditamento do ICMS incidente sobre a aquisição de telas, mantas e feltros, bens que são desgastados gradativamente no processo de produção do papel e nele houve por bem concluir pelo direito creditório do contribuinte.

Repisa que os produtos, objetos das notas fiscais autuadas, são insumos utilizados diretamente no processo produtivo para que se obtenha o produto final a ser comercializado, em nada estes produtos se equiparam à bens de uso e consumo. Trata-se, assim, de produtos intermediários utilizados no processo industrial e nele sendo consumido e, portanto, é patente que sabre e as correntes são materiais que (a) sofrem desgaste razoável durante o processo produtivo, (b) entram em contato direto com os produtos fabricados e (c) são imprescindíveis para o processo de industrialização, e, assim, se coadunam perfeitamente com o conceito de insumos, não havendo o que se falar em ilegalidade do aproveitamento do crédito de ICMS.

Aduz que não resta outra conclusão senão o reconhecimento, de pleno direito, da autuada em classificar os materiais elencados como produtos intermediários, na medida em que estes entram em contato e são consumidos no seu processo produtivo, portanto, imprescindíveis para a sua

atividade, razão pela qual se justifica a reconsideração do entendimento proferido no Auto de Infração a fim de que seja reconhecido o direito ao creditamento e de não recolher o DIFAL.

Pondera que na remota hipótese de não se reputar nula a acusação fiscal ou caso os argumentos ora expendidos não sejam suficientes ao cancelamento do Auto de Infração, há que se admitir a necessidade de conversão do julgamento da presente impugnação em diligência, a fim de que se verifique de forma mais precisa e até in loco a aplicação dos bens em discussão, o que se suscita para que se resguarde o princípio da verdade material, o qual é inerente ao processo administrativo fiscal.

Destaca ter demonstrado que:

- i) As despesas incorridas e apropriadas como insumos pela autuada, discutidas nestes autos, são indispensáveis e necessárias à consecução de suas atividades finais, caracterizando-se como produtos intermediários, ou, ainda, produtos essenciais ao seu processo produtivo para que se obtenha o produto final;
- ii) O seu processo produtivo não foi sequer levado em consideração para as glosas dos créditos devidamente apropriados; e
- iii) Há diversas inconsistências no trabalho fiscal que impossibilitam o direito de defesa da autuada.

Referindo-se ao Princípio da Verdade Material, transcreve lição de Paulo de Barros assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil, de âmbito federal, quanto a necessidade de analisar o caso concreto de cada contribuinte:

Resume que deverá o responsável pela diligência validar/confirmar o emprego direto ou indireto dos bens adquiridos pela autuada, ora questionados, considerando o seu processo produtivo desenvolvido e o conceito de insumos, produtos intermediários, matéria-prima etc. adotado pelos Tribunais Pátrios, para fins de creditamento de ICMS não recolhimento de DIFAL.

Requer que seja determinada a nulidade do Auto de Infração ante as preliminares expostas, em especial, pela inquestionável equivocada apuração e classificação dos produtos, em razão da ofensa aos princípios basilares que regem o Processo Administrativo Fiscal, bem como pelo precário trabalho realizado na autuação.

Na remota hipótese da nulidade do Auto de Infração não ser declarada de plano, requer, (i) seja determinada a conversão do julgamento do presente Auto de Infração em diligência, a fim de que os bens e serviços adquiridos pela autuada sejam analisados considerando o processo produtivo efetivamente desenvolvido, bem como para que se apure corretamente as entradas de mercadorias relativamente as infrações 01 e 02, e (ii) o conhecimento e provimento do presente Auto de Infração, objetivando a sua reforma integral, de forma que seja reconhecido o seu direito creditório de ICMS referente aos produtos em debate, bem como que sejam declaradas inócuas as alegações de que a autuada deva realizar o recolhimento do DIFAL.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 131 e 132, onde registra que o contribuinte reconheceu e quitou as infrações 03 e 04, fls. 113 a 122 e pagou parcialmente a infração 01 (junho, julho, agosto de 2017) e a infração 02 (janeiro, maio, junho, julho, agosto de 2017), defendendo o restante “*alegando prescrição*”.

Salienta que como o contribuinte reconheceu e pagou as infrações 03 e 04 e reconheceu e pagou parcialmente as infrações 01 e 02 só resta citar Código Tributário Nacional, art. 173, que reproduz e conclui que o prazo só começaria a contar a partir de 1º/01/2018 até 2023. Portanto, os lançamentos estão dentro do prazo de cinco anos.

Solicita a procedência da infração 01 e 02 referente aos meses que não foram pagos.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de quatro infrações, dentre as quais, apenas parte dos valores exigidos nas infrações 01 e 02 foi contestado mediante defesa tempestivamente protocolizada, contando com todos os requisitos de admissibilidade.

De início, registro que efetivamente, conforme informado na defesa, fls. 45 e 46, e comprovado mediante cópias dos documentos de arrecadação – DAE, demonstrativo de débito reconhecido e comprovante de recolhimento, fls. 113 a 122, os valores referentes as infrações 03 e 04 foram integralmente recolhidos, e parcialmente o valor exigido nas infrações 01 e 02, razão pela qual recomendo ao órgão competente da SEFAZ, proceder a homologação destes valores quitados.

Consequentemente, não haverá lide a decidir quanto as infrações 03 e 04, portanto, as considero desde já subsistentes integralmente.

O contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fl. 06, em 17/01/2022, atendendo, pois, a exigência prevista no art. 26 do RPAF/99.

A ciência da lavratura do Auto de Infração, também se efetivou através de mensagem postada no DT-e, em 29/04/2022, fl. 40, de forma expressa em 03/05/2022, quando lhes foram encaminhados, em arquivo eletrônico, os demonstrativos dos débitos analíticos e sintéticos, cujas cópias impressas estão apensadas aos autos, fls. 13 a 37 e gravados em arquivos na mídia – CD, fl. 39.

Registro que os citados demonstrativos foram elaborados pelo autuante com base nos registros da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, por ele elaborada e transmitida à SEFAZ via SPED-Fiscal, contendo todos os dados e informações necessárias a perfeita e completa cognição das infrações, além de explicitar a memória de cálculo dos valores lançados.

Destarte, resta claro que o lançamento atente todas as formalidades exigidas pelo Código Tributário Nacional, especialmente aquelas previstas no art. 142, assim como se conforma com os requisitos contidos no Decreto nº 7.629/99 – RPAF/BA, tendo sido observado rigorosamente o devido processo legal.

Constato que a descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

O direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

Não obstante os fatos acima narrados, o sujeito passivo arguiu nulidade do lançamento, com fundamento no que prescreve o art. 18, inc. IV, alínea “a” e § 1º do Decreto nº 7.629/99, ou seja, entendeu o contribuinte que o lançamento não contém os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator em razão de ter sido por ele *“constatada a precariedade do trabalho fiscal, (...), tendo em vista que está baseada em fundamento legais e fáticos absolutamente alheios à realidade”*.

A defesa considerou que o autuante *“deixou de observar um dos princípios básicos da atividade de lançamento: a busca pela verdade material.”*, princípio sobre o qual deve se pautar o lançamento tributário, sob a justificativa de que *“em nenhum momento a Autoridade Fiscal efetivamente considerou o processo produtivo desenvolvido pela impugnante para consecução de suas atividades para analisar a pertinência ou não recolhimento do DIFAL e do aproveitamento do crédito de ICMS”*.

Não vislumbro argumentos fáticos e/ou legais capazes de sustentar a pretensa nulidade parcial das infrações 01 e 02 uma vez que os fatos narrados pelo autuante consubstanciados em documentos anexados aos autos, demonstram que a autuação não decorreu da *“falta de diligência*

e cautela, por parte da Autoridade Fiscal, ao lavrar o presente Auto de Infração, sem antes consultar os livros de escrituração.”, uma vez que as informações que serviram de base para o lançamento são aquelas informadas na escrita fiscal do contribuinte, por ele transmitida via SPED-Fiscal, assim como as notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas, depositadas no ambiente nacional da Nota Fiscal Eletrônica.

Ressalto que não faltou cautela e cuidado ao autuante, tendo em vista que o mesmo relatou e comprovou mediante cópia dos *e-mails* trocados com os representantes da autuada, fls. 09 a 12, onde foi por ele encaminhada em planilha relação de diversos itens com o propósito de obter da própria empresa as informações da função e local de aplicação de cada um desses itens, tendo a empresa, em 24/02/2022, apresentado as informações requeridas, que serviram de base para a elaboração do levantamento que convergiu para a lavratura do presente Auto de Infração.

Portanto, descabe a arguição da defesa de que o autuante “*apenas apontou as mercadorias que estão envolvidas na glosa do crédito e informou que o creditamento foi indevido por se tratar de bens de uso e consumo, mas deixou de justificar o motivo de tê-las classificado desta maneira, não sendo possível comprovar a ocorrência da infração.*”, vez que as informações prestadas pela empresa referente a função e local de aplicação de cada um desses itens, em confronto com a legislação tributária pertinente e exposta no Auto de Infração, claramente demonstram a motivação do lançamento.

Pelo exposto, afasto a arguição de nulidade.

Indefiro o pedido de diligência, com base no art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, ou seja, os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção.

Em preliminar de mérito, a autuada arguiu decadência parcial das infrações 01 e 02, especificamente para os créditos tributários dos períodos de janeiro a abril de 2017, com base no art. 173, inc. I do CTN c/com o art. 107-A, inc. I do COTEB.

Sobre a matéria a Procuradoria Geral do Estado, publicou o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE nº 2016.194710-0, transcrito a seguir, consolidando a jurisprudência administrativa acerca da matéria com relação ao ICMS.

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às

operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Tem-se, portanto, como regra geral da decadência, aquela prevista no art. 173, inc. I, do CTN, que alcança os tributos cujo lançamento são: **(I)** direto ou de ofício; **(II)** por declaração ou misto; e, **(III)** por homologação. Em qualquer destes casos, o prazo decadencial de cinco anos contar-se-á do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tem-se ainda a regra conhecida pela doutrina como especial, aquela prevista no art. 150, § 4º do mesmo CTN, que alcança os tributos lançados por homologação com antecipação de pagamento, onde o prazo decadencial contar-se-á a partir da data de ocorrência do fato gerador, que se transcorrido sem que a Fazenda Pública tenha constituído, o procedimento homologatório será tácito o que impedirá a Administração Pública de lançar de modo suplementar a eventual diferença. Contudo, caso haja prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação invoca-se a aplicação do art. 173, inc. I do CTN, ou seja, a regra geral.

Lembro que o ICMS tem a sua apuração em períodos mensais. Assim, todas as ocorrências se concentram no último dia de cada mês, data que será considerada como a da ocorrência do fato gerador para aplicação da norma de incidência.

A decadência, ora arguida, recai sobre infrações, cometidas pelo sujeito passivo, por utilização indevida de crédito fiscal, (infração 01) e pela falta de recolhimento do ICMS-DIFAL (infração 02).

As operações relacionadas à infração 01, foram registradas na escrita fiscal do contribuinte, cujo lançamento decorre de o Fisco ter considerado indevida a apropriação de crédito fiscal o que ocasionou falta de recolhimento do imposto, porventura devido.

Contudo, o registro das operações na EFD, transmitida à SEFAZ pelo SPED-Fiscal oportunizou à Administração Tributária proceder a homologação de parte desses lançamentos, o que não ocorreu.

Dessa forma, cabe aplicar a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o contribuinte declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, qual sejam as operações ou prestações tributáveis, apurou o montante do imposto devido, não efetuou o pagamento em virtude de sua apuração por assim não exigir, não sendo indicada ou aventada possibilidade de prática de dolo, fraude ou simulação.

Para a infração 02, constato que o contribuinte também declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, portanto se aplica a regra do art. 150, § 4º do CTN.

Considerado o entendimento da Súmula nº 12 do CONSEF: “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração.*”, que no caso foi 03/05/2022, para os fatos geradores apurados nas infrações 01 e 02, ocorridos nos períodos de janeiro a abril de 2017 a Fazenda Pública Estadual teria o prazo para constituir os créditos até 30/04/2022.

Assim resta reconhecer alcançados pela decadência os fatos geradores ocorridos em 31/01/2017 a 30/04/2017 das infrações 01 e 02.

Destarte, acolho parcialmente a decadência.

Na análise do mérito, há questões que merecem esclarecimentos prévios.

A autuada é contribuinte do ICMS, inscrita no Cadastro Estadual na condição Normal, apura o imposto sob o regime de conta corrente fiscal, e exerce a atividade econômica principal de extração de madeira em florestas plantadas, CNAE-Fiscal 0210-1/07 dentre outras secundárias como: cultivo de eucalipto e apoio à produção florestal.

Importante registrar que a atividade econômica sob a qual a autuada está cadastrada na Receita Federal do Brasil, CNPJ e no Cadastro Estadual, CAD-ICMS, tem o CNAE-Fiscal, que segundo informações do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, colhida no sítio <https://cnae.ibge.gov.br/>, está incluído na SEÇÃO: A - AGRICULTURA, PECUÁRIA, SILVICULTURA E EXPLORAÇÃO FLORESTAL; DIVISÃO: 02 - SILVICULTURA, EXPLORAÇÃO FLORESTAL E SERVIÇOS RELACIONADOS, constando a seguinte informação nas Notas Explicativas: “A seção A abrange a exploração ordenada dos recursos naturais vegetais e animais em ambiente natural e em ambiente protegido. Compreende as atividades de cultivo agrícola, de criação e produção animal, de exploração da madeira em pé, de produtos florestais madeireiros e não-madeireiros, e de exploração de animais silvestres em seus habitats naturais”.

Portanto, resta claro que a unidade da Suzano S.A., ora autuada, exerce exclusivamente a atividade de extração de madeira decorrente de florestas plantadas, que vem a ser a principal matéria-prima para produção da pasta de celulose.

Como descrito na defesa, figura ilustrativa à fl. 55, o processo de fabricação da celulose de fibra curta de eucalipto envolve as etapas de (1) floresta; (2) picagem; (3) cozimento; (4) deslignificação/branqueamento; (5) secagem; (6) embalagem.

Pelo que se depreende da defesa, a unidade autuada se presta a atividade de pesquisa e desenvolvimento de clones de eucalipto em viveiros, o plantio e cultivo ao logo de seis anos e por fim o corte da madeira que “é transportada até a fábrica de celulose onde se inicia o 2º estágio do processo produtivo, o processo industrial”. fl. 63.

Oportuno então, desde já, ressaltar que a atividade da autuada se trata exclusivamente de um processo de extração de madeira que posteriormente é remetida à unidade de fabricação de celulose.

Contudo, entende-se esta atividade de extração de madeira como uma atividade industrial. Nesse sentido, transcrevo trecho da resposta da SEFAZ decorrente de processo de consulta formalizada por empresa atuando neste estado na extração de madeira em florestas plantadas como sua atividade principal, solicitando orientação da Administração Tributária quanto a tributação das suas operações, relatando que foi contratada por uma fábrica de celulose e outras pastas para a fabricação de papel, para fazer o corte, descascamento e baldeio da madeira.

A consultante questionou à Diretoria de Tributação - DITRI: “Esta operação de beneficiamento da madeira sofre incidência do ICMS ou apenas do ISS?”, que em resposta, emitiu o Parecer nº 11757/2011, cujo trecho segue transcrito:

“Conforme previsto no art. 2º, § 5º do RICMS/BA (Dec. nº 6.284/97), processo industrial é qualquer processo que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, ...

(...)

Dessa forma, o processo de beneficiamento da madeira de eucalipto, e que consiste no seu corte, descascamento e baldeio, caracteriza-se como processo de industrialização para fins de tributação do ICMS, tendo em vista que o produto assim obtido (madeira cortada) destina-se à industrialização posterior pelo encomendante (fábrica de celulose).

(...)

As atividades realizadas pela Consulente, porém, e relativas às etapas posteriores ao florestamento e reflorestamento, a exemplo do corte e colheita das árvores de eucalipto, descascamento e baldeio, entre outras, ainda quando efetuadas sob encomenda da empresa fabricante da celulose, encontram-se sujeitas à incidência do ICMS, visto que estão diretamente relacionadas com este processo de fabricação, caracterizando-se como etapas a ele integrantes e importando, sob esse aspecto, em efetiva circulação de mercadoria (madeira cortada).

Diante do exposto, e considerando sua condição de contribuinte do ICMS, no tocante a atividade de beneficiamento supracitada, poderá a Consulente creditar-se do ICMS incidente nas aquisições de bens do seu ativo imobilizado (a exemplo das máquinas e equipamentos utilizados no corte, descascamento e baldeio da madeira), bem como o crédito relativo às aquisições de combustíveis e demais insumos empregados nessa atividade. (Grifo do relator).

Por outro lado, as peças arroladas na infração 01 que restaram contestadas pela defesa como insumos, tem como justificativa que *“em decorrência do atrito há um desgaste acentuado dos produtos, os quais tem uma vida útil de no máximo quatro dias. Desta feita, o produto do desgaste passa a compor o produto final, qual seja a madeira, o que, per si, já justificaria a classificação dos bens como insumo. (...) os materiais – corrente e sabre – representam produtos intermediários, espécie da categoria de insumos da produção, na medida em que entram em contato direto com os produtos objeto de industrialização e são consumidos nesse processo, sendo imprescindíveis ao processo produtivo”*.

Esta etapa, ainda que incluída no processo fabril da celulose, é de fato uma fase anterior, que inclusive poderia ser desenvolvida por outra empresa, não necessariamente do mesmo grupo empresarial.

Portanto, importante frisar ainda que indispensável à fabricação da celulose, a autuada não produz celulose e sim, a madeira que será utilizada no processo fabril, principal matéria-prima. É beneficiária do Regime Especial previsto no Protocolo ICMS nº 35/05, é proprietária e adquire de terceiros, florestas em pé e que, no momento do corte faz a retirada da madeira para destiná-la à fábrica e, atendendo ao citado protocolo, no final de cada mês emite uma Nota Fiscal de entrada relativa ao total da madeira adquirida no período, na qual consta como destinatária.

O Protocolo ICMS nº 35/05, dispõe sobre a concessão de Regime Especial relativamente às remessas de celulose e papel oriundas da Bahia com destino a áreas portuárias situadas no Espírito Santo para formação de lotes e posterior exportação, bem como sobre as operações com madeira destinada à sua produção, prevê na Cláusula oitava:

Cláusula oitava Nas remessas internas e interestaduais de madeira de eucalipto destinada à produção de celulose e papel, o respectivo transporte poderá ser acobertado por documento fiscal substituto denominado “Controle de Entrega de Madeira”, de conformidade com o modelo constante do anexo IV deste protocolo.

Parágrafo único. O “Controle de Entrega de Madeira” será utilizado por estabelecimentos de empresa industrial produtoras de celulose e papel ou suas filiais e servirá para acobertar o transporte de madeira:

I - de propriedade do estabelecimento remetente;

II - adquirida em decorrência de contrato de fomento para o seu cultivo ou extraída de florestas de terceiros.

O Regime Especial, prevê conforme Cláusula décima do citado protocolo que *“O estabelecimento que optar pela utilização dos documentos a que se referem às cláusulas quinta e oitava deverá, ao final de cada mês, emitir uma única nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, de entrada ou de saída, conforme o caso, englobando as operações acobertadas pelos documentos substitutos emitidos no período de apuração”*.

No mérito, a acusação se refere a apropriação indevida de crédito fiscal referente a aquisições de material para uso ou consumo do estabelecimento, tendo o Auditor Fiscal assim informado, com base nas informações prestadas pela autuada que se trata de peças de reposição.

A defesa inicialmente aborda de forma incisiva o que considerou a autuação uma violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS previsto no art. 155, inc. I, § 2º da Constituição Federal, respeitado pela Lei Complementar nº 87/96 e demais diplomas legais e regulamentares do Estado da Bahia.

Anote-se que não há ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS na autuação, pois sobre a ótica da Fiscalização, as mercadorias arroladas são caracteristicamente peças de reposição, fato que a defesa não contesta, contudo, faz uma veemente argumentação de que os itens arrolados são insumos, ou segundo suas próprias colocações na defesa de que *“os produtos relacionados nesta autuação representam insumos da produção, na medida em que entram em contato direto com os produtos objeto de industrialização e são consumidos nesse processo, sendo imprescindíveis ao processo produtivo da impugnante. Esses materiais são classificados como produtos intermediários, espécie da categoria insumo”*.

Traz como supedâneo à sua tese, diversos julgados e doutrina sobre o conceito de insumos e matéria prima, sempre direcionando seus argumentos à percepção de que a autuação relacionou insumos e sobre a aquisição destes, tem direito ao crédito fiscal.

Apresenta, como exemplo, decisão do Supremo Tribunal Federal que se debruçou sobre a matéria quando do julgamento do RMS nº 16.625, ocorrido em 20/06/1966, onde se discutiu a possibilidade de apropriação de créditos fiscais, decorrente da aquisição de corpos moedores utilizados na produção de cimento. O STF decidiu que os corpos moedores deveriam ser enquadrados como produtos intermediários e não como matéria-prima, na medida em que estes eram efetivamente consumidos no processo produtivo do cimento.

Defendeu ainda que os itens questionados são bens adquiridos para industrialização e utilizados no seu processo industrial, *“a exemplo da corrente Oregon/18HX e o Sabre Jet Fit Oregon/752HSFB194 que compõe a unidade de corte, utilizados na Unidade de Corte dos Cabeçotes 370E, o qual foi projetado especialmente para corte de árvores. A função do sabre é, com a pulsão do motor, guiar a corrente que a envolve de forma precisa para realização do corte com o mínimo de perda possível, conforme se infere dos manuais anexos (Doc. 05). Isto é, são produtos adquiridos para a industrialização”*.

Adicionalmente afirma que são produtos intermediários imprescindíveis para a consecução e manutenção das suas atividades.

Para demonstrar o direito ao crédito fiscal nas aquisições, a autuada explica de forma detalhada como sendo o seu processo produtivo, a fabricação da celulose de fibra curta de eucalipto que possui várias etapas, apresentando diversas ilustrações sobre a processo industrial.

Observa que seu processo produtivo *“se inicia com pesquisas e desenvolvimentos dos clones de eucalipto que serão cultivados nos viveiros próprios ou de terceiros que posteriormente serão plantados e cultivados ao longo de aproximadamente seis anos, até que a floresta fique em ponto de corte, que é predominantemente mecanizado. Após o corte, a madeira é transportada até a fábrica de celulose onde se inicia o 2º estágio do processo produtivo, o processo industrial”*.

Na informação fiscal o autuante não contesta os argumentos defensivos.

As notas fiscais que permaneceram na contestação, constam relacionadas no demonstrativo fl. 123, a seguir relacionadas.

Data	Nº da NF-e	Chave de Acesso	Código	Descrição	NCM	ICMS	Crédito	ICMS-DIFAL
20/01/2017	043.112	29170175173575000377550070000431121320160379	25301354	SABRE JET FIT OREGON752HSFB194	84369900	68.352,13	12.303,38	0,00
31/01/2017	043.424	29170175173575000377550070000434241819146461	25301354	SABRE JET FIT OREGON752HSFB194	84369900	76.308,47	13.735,52	0,00
27/02/2017	080.160	35170161105391000101550020000801601000801605	25301352	CORRENTE OREGON18HX	82024000	59.854,48	4.189,82	6.583,99
26/04/2017	044.997	29170475173575000377550070000449971733208441	25301354	SABRE JET FIT OREGON752HSFB194	84369900	58.192,00	10.474,56	0,00
06/04/2017	081.454	35170361105391000101550020000814541000814546	25301352	CORRENTE OREGON18HX	82024000	41.898,15	2.932,87	4.608,80
10/05/2017	045.371	29170575173575000377550070000453711733208440	25301352	CORRENTE OREGON18HX	82024000	16.484,80	2.967,26	0,00
22/05/2017	045.437	29170575173575000377550070000454371911360506	25301352	CORRENTE OREGON18HX	82024000	14.424,20	2.596,36	0,00
Soma							49.199,77	11.192,79

A partir da fl. 124 até a fl. 128, a defesa reproduz um manual técnico do equipamento Komatsu 370E que se constitui em uma unidade móvel de corte especialmente projetada para árvores, acompanhado dos dados técnicos.

O deslinde da lide, portanto, requer que se defina se as peças listadas acima, uma vez que deste fato não há contestação, pois trata-se efetivamente de peças de reposição, são consideradas o seu processo produtivo como insumos ou material de uso ou consumo.

Importante pontuar sobre a matéria, as determinações contidas na Lei nº 7.014/96, acerca do direito ao crédito fiscal do ICMS:

Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá: (...)

II - a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte; (...)

§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior;

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.

Da leitura dos dispositivos, verifica-se que a lei baiana rigorosamente observa o princípio da não cumulatividade do imposto, entretanto, não admite o creditamento do ICMS nas operações anteriores, dentre outros casos, os decorrentes de aquisições de mercadorias ou a prestação de serviços para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior.

Todas as informações indicam se tratar, as mercadorias arroladas pela fiscalização de peças de reposição, e assim sendo, a Administração Tributária reiteradas vezes tem emitido pareceres no sentido de não admitir o creditamento decorrente da aquisição de peças de reposição, como o entendimento emitido no Parecer nº 22886/2013, cuja ementa segue transcrita:

“ICMS. CRÉDITO FISCAL. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. As aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado do estabelecimento adquirente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo”.

Explicitando melhor, o parecer assim se posiciona: “Para melhor elucidação da matéria ora consultada, cumpre-nos salientar inicialmente a distinção existente entre os conceitos de peças sobressalentes e peças de reposição. As primeiras são fornecidas juntamente com o bem principal, para garantia de sua operacionalidade, e são contabilizadas como parte do bem, para fins de depreciação. Já as peças de reposição são as que suprem o desgaste que decorre do uso normal do equipamento ou maquinário, sendo contabilizadas como despesas, não compondo o conceito de ativo imobilizado.

Nesse contexto, temos que as aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado da Consulente, não

geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos do processo industrial, ou mesmo como partes integrantes do bem originalmente adquirido”.

No caso concreto, as peças adquiridas sobre as quais o contribuinte se creditou do ICMS, são efetivamente peças de reposição e como tal, não é permitido o uso do crédito fiscal decorrente de sua aquisição.

Destarte, a infração é parcialmente subsistente, conforme demonstrativo.

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
31/05/2017	09/06/2017	35.251,22	18,00	60,00	6.345,22
30/06/2017	09/07/2017	2.920,00	18,00	60,00	525,60
31/07/2017	09/08/2017	7.073,50	18,00	60,00	1.273,23
31/08/2017	09/09/2017	7.533,33	18,00	60,00	1.356,00
Total					9.500,05

A infração 02, exige o ICMS-DIFAL na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e encontra-se imbricada com a infração 01.

A Administração Tributária tem o entendimento claro que incide o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais – ICMS-DIFAL, nas aquisições de material destinado ao uso ou consumo do estabelecimento, como o expresso no Parecer nº 16751/2012, cuja ementa assim se apresenta:

“ICMS. Contribuinte sujeito ao regime normal de apuração. Aquisições interestaduais de peças de reposição. Mercadorias destinadas a uso ou consumo do estabelecimento. Incidência da diferença de alíquotas, que deve ser incluída no cálculo dos débitos fiscais do período e recolhido no mesmo Documento de Arrecadação Estadual (DAE). Matéria disciplinada na Lei 7.014/96, art. 4º, inciso XV, c/c o art. 13, inciso I, alínea ‘j’, e art. 17, inciso XII; e no RICMS/12, art. 305, § 4º, inciso III, e art. art. 217, inciso I e § 5º, c/c o art. 227”.

E complementa o parecer: *“As partes e peças de reposição de bem do ativo, necessárias em face do desgaste comum a toda e qualquer item que compõe o maquinário industrial, são definidos como de uso e consumo do estabelecimento, cujas aquisições junto a fornecedores estabelecidos em outras unidades da Federação se constituem em hipótese de incidência da diferença de alíquotas, conforme previsto na Lei 7.014/96, art. 4º, inciso XV, c/c o art. 13, inciso I, alínea ‘j’, e art. 17, inciso XII. Trata-se de imposto que é devido pelo adquirente, que é o sujeito passivo da operação; a atribuição da responsabilidade pela retenção (e recolhimento) apenas é atribuída ao remetente quando prevista expressamente em Convênio ou Protocolo firmado pelas unidades da Federação de origem e destino da mercadoria.*

Dessa forma e considerando que, consoante o regramento estabelecido no RICMS-BA/12, art. 305, § 4º, inciso III, abaixo transcrito, a diferença de alíquotas se constitui em débito fiscal do estabelecimento do contribuinte que apura o imposto mensal a recolher, a conclusão é no sentido de que a Consulente deverá escriturar os documentos fiscais relativos às aquisições interestaduais de peças de reposição no Registro de Entradas, com CFOP 2.556 (o que pode ser feito no último dia do mês, englobando todas as aquisições realizadas no período), lançando os débitos fiscais relativos à diferença de alíquotas devida naquele período, especificadamente, no Registro de Apuração do ICMS, na forma prevista no RICMS-BA/12, art. 217, inciso I e § 5º, c/c o art. 227”.

Considerando se tratar de itens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, como já amplamente demonstrado, é parcialmente subsistente a infração 02, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
31/05/2017	09/06/2017	15.197,78	18,00	60,00	2.735,60
30/06/2017	09/07/2017	10.220,00	18,00	60,00	1.839,60
31/07/2017	09/08/2017	24.757,22	18,00	60,00	4.456,30
31/08/2017	09/09/2017	26.366,61	18,00	60,00	4.745,99
Total					13.777,49

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **276890.0001/22-9**, lavrado contra **SUZANO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 23.277,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” e inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual de 1% decorrente de descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 18.063,44**, previstas no artigo 42, IX do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSE CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR