

A.I. Nº - 276890.0002/22-5  
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 0221-02/22-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 subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MATERIAL DE USO/CONSUMO.** 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 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 NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS NA ESCRITA FISCAL. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS.** O contribuinte expressamente reconhece o cometimento das infrações e recolheu integralmente o valor das penalidades. **Infração subsistente. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 25/03/2022, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 447.675,38, 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\$ 247.589,96, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 para os fatos apurados em fevereiro, maio, julho a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018.

O autuante complementa informando que “*O contribuinte creditou-se de materiais de uso e consumo que na sua atividade são peças de reposição*”.

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\$ 302,72, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 para os fatos apurados em março de 2018.

Consta a informação: *“Diferença de alíquotas referente a peças de reposição”*.

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\$ 87.382,04, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96 para os fatos apurados em janeiro a novembro de 2017.

O autuante informou que *“O contribuinte não escriturou na EFD algumas notas fiscais de entradas, observando que foi passado ao contribuinte uma planilha para que fosse por ele localizadas a escrituração destas notas”*.

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\$ 112.400,66, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96 para os fatos apurados em janeiro a novembro de 2017.

O autuante complementa informando que *“O contribuinte não escriturou na EFD algumas notas fiscais de entradas, observando que foi passado ao contribuinte uma planilha para que fosse por ele localizadas a escrituração destas notas”*.

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

No campo da descrição dos fatos, consta a seguinte narrativa do autuante: *“Infração 01: O contribuinte creditou-se de materiais de uso e consumo que na sua atividade são peças de reposição. 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: Falta de recolhimento da diferença de alíquotas referentes às peças de reposição.*  
*Infração 03: O contribuinte não escriturou na EFD algumas notas fiscais de entradas, observando que foi passado ao contribuinte uma planilha para que fosse por ele localizadas a escrituração destas notas.*

*Infração 04: O contribuinte não escriturou na EFD algumas notas fiscais de entrada, observando que foi passado ao contribuinte uma planilha para que fosse por ele localizadas a escrituração destas notas”*.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 36 a 77, onde inicialmente demonstra a tempestividade da defesa, relata os fatos, reproduz as infrações assim como todos os dispositivos citados na autuação e em seguida informa ter entendido como devida parte das infrações. Portanto, recolheu parcialmente os valores referentes às infrações 01 e 02 e integralmente os valores das infrações 03 e 04, no valor de R\$ 274.616,99, dos quais R\$ 220.004,90 se refere ao principal.

Apresenta as guias e os respectivos comprovantes de recolhimento - Doc. 03, mantendo a discussão referente às demais notas fiscais, conforme planilha anexa - Doc. 04.

Quanto aos débitos que permanecem em discussão, em que pesem os argumentos suscitados pela Fiscalização, defende que o lançamento deve ser revisto, considerando que o mesmo *(I)* está fundado em nulidades e *(II)* partiu de premissa equivocada ao tratar os produtos listados no Auto de Infração como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, quando, na verdade, representam produtos utilizados no seu processo produtivo, considerados intermediários e, com razão, válido o creditamento de ICMS e desnecessário o recolhimento do ICMS-DIFAL.

Preliminarmente argui a falta de diligência e cautela, por parte do Fiscal, ao lavrar o presente Auto de Infração, sem antes consultar seus livros de escrituração.

Pontua que no relatório da autuação, foi descrito que a empresa apurou o crédito de ICMS indevidamente, uma vez que a aquisição de material de uso e consumo não gera direito à crédito de ICMS, infringindo assim, a legislação estadual, bem como não recolheu o ICMS-DIFAL nas operações interestaduais de aquisição bens de uso e consumo.

Diz que, tal alegação está fundada em premissa equivocada, haja vista que os bens autuados, são insumos utilizados na industrialização e não bens de uso e consumo como foi incorretamente alegado no Auto de Infração.

Destaca que a Fiscalização, 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 autuação, uma vez que lhe cabe aprofundar as investigações, a fim de comprovar e demonstrar seguramente, que o contribuinte se apropriou indevidamente de crédito de ICMS, bem como deve recolher o ICMS-DIFAL decorrente das operações arroladas.

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

Assevera ser isso que ocorre no presente caso, 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 e consumo, mas deixou de justificar o motivo de tê-las classificado desta maneira, não sendo possível comprovar a ocorrência da infração. Ressalta que os lançamentos devem estar sempre lastreados em fatos corretos e não em imperícias cometidas pelas autoridades fiscais.

Pondera que admitir o contrário seria permitir que a fiscalização autuasse 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.

Acrescenta que a fundamentação legal insuficiente e incorreta torna impossível determinar a natureza da infração e os motivos para a lavratura do Auto de Infração, evidenciando que o lançamento deve ser considerado nulo, nos termos do art. 18, inc. IV, alínea "a" e § 1º, do Decreto nº 7.629/99, copiado.

Arremata que constatada a precariedade do trabalho fiscal, a presente autuação deve ser considerada nula, tendo em vista estar baseada em fundamento legais e fáticos alheios à realidade.

Explica que para que um lançamento possa ser considerado legítimo, é fundamental, à luz do que prescreve o artigo 142 do CTN, que a conduta praticada pelo sujeito passivo, tida como indevida, esteja expressamente correlacionada à norma aplicável que regulamenta tal evento, 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 discutido.

Salienta que em nenhum momento a autoridade fiscal considerou o processo produtivo desenvolvido pela empresa para consecução de suas atividades na análise da pertinência ou não do recolhimento do ICMS-DIFAL e do aproveitamento do crédito de ICMS.

Ressalta que o conceito de insumo adotado atualmente pelos Tribunais Pátrios, e até mesmo aquele adotado equivocadamente pela fiscalização, para considerar determinado item como tal, é primordial e indispensável que a autoridade fiscal analise, caso a caso, de forma detalhada o processo produtivo desenvolvido pelo contribuinte, de forma a verificar de que forma os bens e serviços adquiridos estão relacionados a este processo, cabendo-lhe aprofundar as investigações, inclusive com a realização de visita e perícia, para infirmar com fundamento as acusações impostas.

Afirma que o seu processo produtivo sequer foi levado em conta neste caso, e assim, o Auto de Infração deixou de observar um dos princípios básicos da atividade de lançamento: a busca pela verdade material, vez que o processo administrativo fiscal tem o específico objetivo de apurar, com exatidão, os fatos ensejadores da incidência tributária previamente delimitada em lei. Sendo assim, como corolário do princípio da legalidade, o Auto de Infração tem de se pautar no princípio da verdade material.

Transcreve ensinamento de Gabriel Lacerda Troianelli, acerca da matéria e acrescenta que outro não tem sido o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no que tange à imprescindibilidade da aplicação do princípio da verdade material a qualquer processo administrativo, principalmente, aquele que apura a exigência fiscal, conforme se verifica das ementas transcritas.

Conclui, pelo exposto, que manter o lançamento 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 restar claro que a autoridade fiscalizadora não analisou o elemento essencial e indispensável ao deslinde do caso: a correlação dos bens e serviços, sobre os quais a empresa se creditou de ICMS e não recolheu o ICMS-DIFAL, com o efetivo processo produtivo e 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 questão de direito, explica que nos termos do art. 155, inc. I, § 2º da Constituição Federal, o ICMS é um imposto sujeito ao princípio da não cumulatividade, ou seja, os contribuintes detêm pleno direito de compensar o imposto incidente na cadeia relativamente às etapas anteriores. Por decorrer de disposição constitucional, as normas infraconstitucionais não podem distorcer a sua aplicabilidade.

Lembra que na forma da alínea “c” do inc. XII, § 2º do art. 155 da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. Assim, a Lei Complementar nº 87/96 além de tratar da necessidade de se compensar do imposto devido o montante cobrado nas operações anteriores, regulamentou também as hipóteses que permitem o aproveitamento de créditos do ICMS, conforme previsto nos artigos 19 e 20, reproduzidos, onde definiu as diretrizes gerais da técnica de apuração do ICMS, mediante uma sistemática de créditos e débitos do imposto, a serem confrontados dentro de um determinado período de apuração e para dar efetividade à essas diretrizes, conferiu as unidades da Federação a competência para estabelecer a forma de apuração do ICMS.

Sinaliza que de maneira semelhante, os artigos 11 e seguintes do RICMS/BA, definiram a aplicação da regra da não cumulatividade, disciplinando a respeito do direito ao crédito de ICMS anteriormente incidente sobre mercadorias entradas no estabelecimento do contribuinte.

Destaca que o art. 30, da Lei nº 7.014/96, copiado, em conformidade com o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, lista as hipóteses nas quais o crédito de ICMS é vedado



Remata que os instrumentos citados instituíram um regime amplo de creditamento, vedando a compensação em hipóteses muito específicas, expressamente previstas na legislação, as quais não representam a realidade desse caso.

Acusa a autoridade fiscal de ter ampliado 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 imediatez 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 a tratar do entendimento do Poder Judiciário em relação às normas postas, aponta que a discussão está, também, bem avançada e alinhada com os entendimentos adotados pela empresa.

A título exemplificativo, cita o posicionamento do Ministro Ilmar Galvão acerca do princípio da não cumulatividade, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.019, conforme reproduzido, assim como os comentários do Ministro Marco Aurélio e conclui 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 a obrigação de conceder o abatimento dos créditos do imposto pago em operações anteriores, na forma prevista na legislação, consoante ensinamentos de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, transcritos.

Conclui que o direito ao crédito do imposto pago nas operações anteriores é inexorável da sistemática não cumulatividade do ICMS, sendo imperativo que o estado observe este direito na apuração do imposto na forma da legislação estadual, que 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.

Garante que os produtos relacionados na autuação são 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, materiais 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. 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, Sabre 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.

Aponta que em diversos casos o STJ, acórdão 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. 355 e 356.

Registra que o contribuinte reconheceu e quitou as infrações 02, 03 e 04 e pagou parcialmente a infração 01 referente aos fatos ocorridos em fevereiro e maio de 2017. Defendeu o restante da infração, alegando que as peças arroladas são produtos intermediários, portanto, teria direito aos créditos fiscais referentes as aquisições das peças.

Em relação aos argumentos, garante que não se sustentam, pois, produto intermediário é aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, geralmente sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca.

Explica que as peças constantes no demonstrativo da infração fazem parte da atividade de plantio, extração, corte, descascamento e transporte da madeira de eucalipto em toras para outro estabelecimento da empresa, quando são transformadas em celulose e seus derivados (produto final).

Relata que o desgaste que sofreram as referidas peças, fl. 16, não alteram e nem integram a composição das toras de eucaliptos e essas toras quando chegam na indústria são submetidas ao processo de limpeza para retirada de todos os resíduos e fazem parte de um grande maquinário que na sua primeira aquisição foram classificados como ativo imobilizado.

Complementa que as peças ou componentes de reposição são todas as partes indivisíveis necessárias ao uso do equipamento e se desgastam pelo seu uso normal na atividade da empresa e são meramente peças de reposição, assim, são classificadas como materiais de uso e consumo.

Informa que foi passado previamente ao contribuinte uma relação de peças e produtos para que este informasse a função e onde se aplicavam cada um desses, no processo produtivo, fls. 11 e 13.

Acrescenta que baseado na resposta, foram retirados alguns itens, mantendo outros que se enquadraram na categoria de peças de reposição e sendo estes destinados à manutenção das atividades do contribuinte, não integram o produto final e não compõem a sequência da sua cadeia produtiva.

Solicita a procedência dos valores referentes aos meses da infração 01 que não foram pagos, já que o contribuinte pagou os valores relativos a fevereiro e maio de 2017.

É o relatório.

## **VOTO**

O Auto de Infração 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, fl. 40, e comprovado pelas cópias dos documentos de arrecadação – DAE, demonstrativo de débito reconhecido e comprovante de recolhimento, fls. 343 a 352, os valores referentes as infrações 02, 03 e 04 foram integralmente recolhidos, e parcialmente o valor exigido na infração 01, razão pela qual recomendo ao órgão competente da SEFAZ, proceder a homologação destes valores quitados.

Consequentemente, não haverá lide a decidir quanto as infrações 02, 03 e 04, portanto, as considero desde já subsistentes integralmente e parcialmente a infração 01, referente aos valores reconhecidos e quitados. Quanto a infração 02, apesar da defesa contestar a exigência do ICMS-DIFAL, não há lide sobre a mesma, uma vez que o valor exigido foi integralmente recolhido.

O contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fl. 09, em 18/01/2022, 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, 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. 15 a 31 e gravados em arquivos na mídia - CD, fl. 33.

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.

Constatado 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 citados, 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 da infração 01.

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.

Também 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. 10 a 13, por meio do qual foi encaminhada planilha relacionando 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 08/03/2022, apresentado as informações requeridas, estas 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, por considerar que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção.

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: 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 da 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. 56.

Oportuno então, desde já, ressaltar que está se tratando de um processo de extração de madeira que será remetida à unidade de fabricação de celulose, ainda que incluída no processo fabril da celulose, é de fato uma etapa anterior, inclusive poderia ser desenvolvida por outra empresa, não necessariamente do mesmo grupo empresarial.

Portanto, importante frisar ainda que indispensável no processo de fabricação da celulose, a autuada não produz celulose e, sim a madeira que será utilizada no processo fabril, 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”.*

Postas as considerações acima, passo a analisar o mérito da acusação fiscal que diz respeito a apropriação indevida de crédito fiscal referente a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, tendo o Auditor Fiscal informado, com base em análise das 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 na autuação não há questionamentos quanto ao princípio da não cumulatividade do ICMS, pois sobre a ótica da Fiscalização, as mercadorias arroladas são caracteristicamente peças de reposição e como tal, são materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

Dessa forma, não se está negando o crédito fiscal decorrente dessas aquisições, tão somente aplicando o que determina a Lei nº 7.014/96 no seu art. 29, § 1º, inc. II, *in verbis*.

*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;*

A Lei Complementar nº 87/96, sobre a matéria, assim determina:

*Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019). (Grifo do relator.)*

Portanto, o crédito fiscal decorrente da entrada de mercadorias destinada a uso e consumo do estabelecimento somente será admitido a partir de 1º/01/2033.

O fato das mercadorias arroladas na infração 01, se tratar de peças de reposição, 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.

Defende 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”.*

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

Para demonstrar o direito ao crédito fiscal nas aquisições, 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”.*

O autuante em sede de informação fiscal declara: *“As peças que constam no demonstrativo do PAF fazem parte da atividade de plantio, extração, corte, descascamento e transporte da madeira de eucalipto em toras para outro estabelecimento (unidade fabril) da empresa, quando são transformadas em celulose e seus derivados (produto final).*

*Partindo desta informação, verifica-se que o desgaste que sofreram as peças que constam no demonstrativo da folha 16 do PAF não alteram e nem integram a composição das toras de eucaliptos e essas toras quando chegam na indústria sofrem todo um processo de limpeza para retirar todos os resíduos”.*

A informação prestada pelo autuante referente as etapas desenvolvidas pela autuada se conforma com a sua atividade econômica, restando claro que toda a atividade fabril que resulta na saída de papel celulose não ocorre exclusivamente nesta unidade da empresa, ora autuada, uma vez que esta filial somente cuida da extração de madeira em florestas plantadas. Portanto, não existe nenhum processo de industrialização, apenas de extração da madeira que segue para outras unidades fabris, onde ocorre e se inicia o processo de fabricação da celulose, segundo relata a defesa.

As mercadorias arroladas na infração 01, conforme demonstrativo fl. 16, são as seguintes:

Código	Descrição
25055918	LÂMINA FACA TRASEIRA DIR KOMATSU 5061937
25137743	ROLAMENTO CAR SKIDDER TIGERCAT AA203
25202423	FRASCO P/ ANALISE LUBRIFICANTE LABOROIL
25265563	VÁLVULA SOLEN CABEÇOTE KOMATSU 5239923
25266373	SUPORTE SABRE CABEÇOTE KOMATSU 5240768
25301352	CORRENTE OREGON18HX
25301354	SABRE JET FIT OREGON752HSFB194
27000334	DIFERENCIAL KOMATSU5243906
27001190	SUPORTE KOMATSU5253358

A partir da fl. 117 até a fl. 205, a defesa reproduz um manual técnico do equipamento Komatsu 370E que se constitui em uma unidade de corte especialmente projetada para árvores, acompanhado de diversas orientações e explicações quanto ao manuseio técnico e seguro na

troca, utilização e manutenção de peças e partes do equipamento do qual é composto, que pela própria natureza desses itens, sofrem desgaste decorrente do uso, necessitando de periódicas substituições.

Para o deslinde da lide há de ser definido se as peças listadas no levantamento, 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.

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”*.

Contudo, todas as informações trazidas aos autos, tanto pela defesa quanto pela fiscalização indicam se tratar 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 subsistente.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 276890.0002/22-5, lavrado contra SUZANO S.A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 247.892,68**, 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\$ 199.782,70**, prevista no art. 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

