

PROCESSO	- A. I. N° 276890.0002/22-5
RECORRENTE	- SUZANO S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2 ^a JJF n° 0221-02/22VD
ORIGEM	- DAT SUL / IFEP
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 20/06/2023

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0136-11/23-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. O contribuinte comprova que parte das mercadorias utilizadas em seu processo produtivo são em realidade material intermediário, assim configurado por entrarem em contato direto com o produto e se desgastarem pelo uso em curto período de tempo. Infração parcialmente procedente. 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 n° 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. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela autuada em face da decisão proferida pela 2^a. JJF ao julgar Procedente o Auto de Infração, lavrado em 25/03/2022, ciente em 03.05.22, via DTE, no valor original de R\$447.675,38, acrescido de multa, pela constatação de quatro infrações, sendo objeto do mesmo apenas parte da infração 01, haja visto haver efetuado do recolhimento dos valores reclamados referente aos meses de fevereiro e maio de 2017, a seguir descrita:

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 n° 7.014/96 para os fatos apurados em fevereiro, maio, julho a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 218.

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 n° 7.014/96.

Analizando o Auto de Infração acima identificado, a Defesa apresentada pela autuada, protocolada em 04.07.22.fl. 36 a 77, a Informação Fiscal protocolada pelo autuante em 14.09.22, fls. 355 a 356, por meio do Acórdão JJF n° 0221-02/22 VD, assim decidiu a 2^a. JJF:

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 inicio 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 inicio 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.

Constatou 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 representes 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, cumpremos 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 se sua aquisição.

Destarte, a infração é subsistente.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Tendo ciência da decisão acima apresentada, inconformada e dentro do prazo que lhe confere o

RPAF/BA, A recorrente protocolou em 04.01.23, fls. 392 a 434, Recurso Voluntário pugnando pela reforma da mesma, ora objeto de análise.

Fundamenta a Recorrente o seu Recurso Voluntário no que dispõe artigo 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto Estadual nº 7.629, de 09 de julho de 1999 (“Decreto nº 7.629/99”), e demonstra, com base no artigo 171, do mesmo RPAF/BA a tempestividade da sua peça recursiva, para, tratando DOS FATOS, descrever a autuação e suas infrações apontadas, transcrevendo-as, assim como as normas legais tidas como infringidas e os preceitos legais em que se baseou o autuante para aposição das penalidades.

Diz do reconhecimento da procedência das infrações 02, 03 e 04, cujos valores reclamados foram recolhidos, com os acréscimos legais pertinentes, remanescendo parte da infração 01, motivo da lide que ora estabelece.

Comenta a respeito da classificação dada pelo autuante a materiais e produtos utilizados em seu produto extrativo, como sendo destinados ao uso e consumo, quando na realidade diz tratar-se de produtos intermediários participantes do seu processo produtivo, não considerando o mesmo que tais produtos se desgastam no seu decorrer, sendo materiais que, muito embora não se integrem ao produto obtido, a madeira, são imprescindíveis ao mesmo.

Afirma haver demonstrado em sua defesa inicial que tais produtos não poderiam ser considerados como materiais para uso e consumo e, portanto, dar-lhe-iam direito ao crédito do ICMS, ainda mais ao se considerar o princípio básico da não cumulatividade do produto e a farta jurisprudência existente, motivos que levam à necessidade da reforma da decisão ora contestada.

Cuidando DA PRELIMINAR, a Recorrente aborda inicialmente Da Precariedade do Trabalho Fiscal - Da Violação do Direito da Recorrente à Ampla Defesa e ao Contraditório e Do Princípio Da Verdade Material, onde afirma sobre a falta de diligência e cautela por parte do autuante, que sem fundamentação lógica efetuou a lavratura da peça acusatória, assim como por parte da Junta Julgadora.

Diz ser uma premissa equivocada tal afirmativa, vez que os produtos não podem ser classificados como destinados ao uso e consumo, conforme a própria definição do que isto venha a ser, e afirma: *“Perceba D. Julgadores, a D. Fiscalização uma vez mais movida pela sua gana de arrecadação deixou de apurar a realidade dos fatos, optando pelo caminho mais fácil, autuando a RECORRENTE sem sequer analisar ou fundamentar a autuação”*.

Comenta sobre o fato de tendo o auditor ao seu dispor a relação dos produtos e mercadorias utilizados como produtos intermediários, com o detalhamento do seu uso e destinação, simplesmente ignorou o que ele mesmo solicitou e “simplesmente”, preferiu lavrar a autuação e transferir para ela Recorrente a tarefa de contestar o que lhe foi imputado, e afirma: *“Com as devidas vêrias, o expediente utilizado subverte a lógica natural das coisas, pois, indiretamente, transfere ao contribuinte o dever de comprovar o direito ao crédito de ICMS apurados em detrimento da legislação de regência que impõe à autoridade lançadora o dever de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes”*.

E afirma que o procedimento do autuante, vai de encontro ao que está estabelecido no CNT, artigo 142, como abaixo transcrito:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Diz que o autuante simplesmente listou mercadorias que no seu entender, sem qualquer justificativa legal e plausível, não ensejariam o direito ao crédito do ICMS, omitindo-se de cumprir sua obrigação de identificar e justificar, legalmente, o que afirma.

Desta forma, afirma, o auditor, *simplesmente* efetua a lavratura de um Auto de Infração e deixa a

cargo do contribuinte a comprovação de erro do que no auto está contido, numa flagrante inversão do princípio “*a quem acusa, cabe a prova*”. Complementa afirmando que tal procedimento leva ao enquadramento da autuação no que está disposto no RPAF/BA, artigo 18, como abaixo transrito:

“Art. 18. São nulos:

(...)

IV - o lançamento de ofício:

- a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;
- b) em que se configure ilegitimidade passiva.

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.” (g.n.)

Acresce à sua análise:

“Ou seja, em nenhum momento a D. Autoridade Fiscal efetivamente considerou o processo produtivo desenvolvido pela Recorrente para consecução de suas atividades para analisar a pertinência ou não do aproveitamento do crédito de ICMS. E, como se pode concluir do conceito de insumo adotado atualmente pelos Tribunais Pátrios, e até mesmo aquele adotado equivocadamente pela D. Fiscalização, 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”.

E transcreve ensinamento de Gabriel Lacerda Troianelli.

Tratando da verdade material, transcreve julgados do CARF que vem ao encontro do que pugna, ou seja, o reconhecimento do seu direito ao crédito do ICMS sobre as aquisições dos produtos objeto da autuação, assim como da improcedência da cobrança de recolhimento do DIFAL.

Sequenciando, a Recorrente, trata DA INDEVIDA INOVAÇÃO NO FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO FISCAL PELA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA, afirmando haver a Junta Julgadora em sua decisão inovado ao acrescer aos fundamentos para manutenção da autuação “*a suposta ausência de desgaste e consumo das mercadorias utilizadas como produtos intermediários na atividade produtiva*”.

Utiliza a decisão de piso como o que está contido no Parecer DITRI nº 22886/2013, do qual transcreve trecho, hoje totalmente superado pela jurisprudência expedida por tribunais superiores, bem como o fato de a mesma ao transcrever parte da informação que foi prestada em sede de defesa não atentar, realmente, para a atividade que exerce.

Destaca que tais argumentos acusatórios não fizeram parte da autuação, vindo ao processo através a Informação Fiscal prestada pelo autuante, que serviu de base para o julgamento de piso, motivo pelo qual somente agora se manifesta, e que, ao ser apreciado pela Junta Julgadora sem seu conhecimento, inquina o processo de nulidade, nos termos do que determina o RPAF no artigo 18: “cerceamento de defesa”. Apresenta comentários a respeito do cerceamento ao exercício da defesa e do contraditório, reafirmando o pedido de nulidade da autuação em lide.

Prosseguindo, a Recorrente passa a tratar Do Direito. Da Não Cumulatividade Do ICMS E DO DIREITO AO CRÉDITO.

Apresenta e comenta a respeito do artigo 155, inciso I, § 2º da Constituição Federal, assim como de determinações expressas na Lei Complementar 87/96, da Lei nº 7014/96 e do RICMS/BA 2012, cujos trechos pertinentes transcreve e destaca o fato de nenhum dos preceitos ali estipulados afirmarem que o direito ao uso do crédito no processo produtivo implicaria no consumo “imediato e integral” das mercadorias utilizadas.

E afirma: “*Contudo, não há quaisquer menções à imediaticidade 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”.

E apresenta julgado do TJ-BA como abaixo se vê:

“APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CABÍVEL CREDITAÇÃO. PERÍCIA QUÍMICA REALIZADA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. 1. Consoante assentado no STJ, no hodierno arresto retromencionado, “A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial”. 2. Laudo pericial químico determinado pelo juízo constatou que os itens constantes do auto de infração impugnado, com exceção do sensor, se configurariam produtos intermediários, passíveis, portanto, de creditação. 3. Recurso conhecido e não provido.” (g.n.)

(Processo nº 0175473-41.2007.8.05.0001, Data de Publicação: 02/06/2021 Órgão Julgador: TERCEIRA CAMARA CÍVEL Relator(a): 2 VICE-PRESIDENTE).

Afirma a Recorrente que resta configurada com tal entendimento do poder judiciário que não procede a argumentação apresentada pelo autuante e mantida pela Junta Julgadora, pelo que, deve a autuação ser devidamente cancelada.

Apresenta julgado do Ministro Ilmar Galvão no Recurso Extraordinário 212.019, assim como do Ministro Marco Aurélio, no Recurso Extraordinário nº 195.663/SP, dos quais transcreve textos, assim como apresenta trecho de ensinamento de GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO, afirmando: *“Como consequência lógica do que foi demonstrado depreende-se que o direito ao crédito do imposto pago nas operações anteriores é inexorável da sistemática não cumulativa do ICMS, sendo imperativo que o Estado observe este direito na apuração do imposto”.*

Sequenciando, a Recorrente, discorre sobre os produtos objeto da autuação e reconhecimento do direito ao crédito sobre a aquisição das mesmas, apresentando em destaque a conceituação do que venha a ser “produto intermediário” e afirmando que o Supremo Tribunal Federal (“STF”) se debruçou sobre a matéria, o acórdão proferido pela 1ª Turma do STF quando do julgamento do Recurso em Mandado de Segurança – RMS nº 16.625, ocorrido em 20/06/1966, que se configurou como a primeira conceituação sobre o tema, por parte daquele Tribunal.

Apresenta por transcrição, entendimentos do Ministro Victor Nunes, de Rubens Gomes de Souza e de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, de quem destaca:

“Colocaremos em destaque os critérios invocados por Rubens Gomes de Souza para definir produtos intermediários. São eles:

- Não se confundem com as respectivas matérias-primas;

- São essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;

- São específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico; importante salientar o fato de Gomes de Souza qualificar o combustível e o óleo lubrificante como produtos não específicos, posto que usados comumente em máquinas e equipamentos;

- São empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não se confundem as respectivas máquinas e equipamentos industriais; logo, o consumo destes produtos não se confunde com o desgaste próprio das máquinas e equipamentos industriais.” (g.n.)

Destaca o julgado abaixo transscrito:

“ICM - Não Cumulatividade.

Produtos Intermediários, que se consomem ou se inutilizam no processo de fabricação, como cadinhos, lixas, feltros, etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito de ICM, pelo princípio da não-cumulatividade deste. Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este porque utilizados no processo de fabricação, nele consumido.”

(*STF, Recurso Extraordinário nº 79.601-RS, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, DJ de 08.01.1975, pag. 75*) (g.n.).

Trasncreve também julgados do STJ sobre o tema com o mesmo entendimento.

Adentrando ao mérito da lide, a Recorrente, como já houvera feito em sua defesa inicial, passa a descrever as mercadorias objeto da autuação, destacando **Oregon /18HX e o Sabre Jet Fit**.

Descreve as fases do seu processo produtivo, desde o manejo florestal até a fase de obtenção da celulose, segunda fase do processo industrial, apresentando por meio de ilustração gráfica as diversas fases.

O processo de produção da celulose é descrito em todas as suas etapas, destacando o tratamento que é dado à madeira (eucalipto) para que esteja pronto para este processo, inclusive quanto ao aproveitamento dos resíduos (cascas) na obtenção de energia.

Após diversas considerações a respeito do processo produtivo, a Recorrente, afirma: “*Conforme se verifica acima, considerando 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*”.

Dando sequência, a Recorrente passa a tratar **DA APLICAÇÃO DOS ITENS GLOSADOS COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO ESSENCIAL PARA O PROCESSO PRODUTIVO**.

Inicialmente comenta a respeito da afirmativa contida no acórdão prolatado pela Junta Julgadora onde afirma:

“*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.*” (g.n.)

Diz ser totalmente equivocada tal assertiva, visto que, o processo de cultivo do eucalipto é composto de várias etapas, dentre as quais destaca, pesquisa e desenvolvimento de clones das árvores, seu cultivo e crescimento, que dura em média 6 anos, e o corte propriamente dito, onde as mercadorias adquiridas para a consecução destas etapas, necessária e obrigatoriamente, devem dar direito ao creditamento do ICMS, lastreado no princípio da não cumulatividade.

Afirma que os produtos Oregon /18HX e o Sabre Jet Fit Oregon/752HSFB194 não podem se amoldar como sendo para uso e consumo pois são utilizado na Unidade Corte dos Cabeçotes 370E, o qual foi projetado especialmente para o corte das árvores, e o corte é uma das etapas do seu ciclo produtivo.

Apresenta fotograficamente as peças acima referidas, assim como a sua utilização no processo produtivo, destacando que tais produtos se desgastam no processo produtivo, tendo uma vida útil média de quatro dias, o que atesta sua utilização total no mesmo.

E diz: “*Com base no quanto exposto, resta evidente que, ao contrário do que entendeu a Autoridade 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 da RECORRENTE*”.

E complementa: “*Ficando claro o conceito de insumo e que este se insere no bojo do creditamento de ICMS, com base no quanto exposto, resta evidente que, ao contrário do que entendeu a Autoridade Fiscal, os materiais 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 da RECORRENTE*”.

Afirma a Recorrente que o não reconhecimento do seu direito ao creditamente sobre tais mercadorias, determinará, fatalmente, na judicialização da lide, o que acarretará ao Estado, como já ocorreu em casos semelhantes, em despesas que podem muito bem serem evitadas.

E volta a destacar julgados do STF, como o abaixo transcrito:

"ICM - Não Cumulatividade.

Produtos Intermediários, que se consomem ou se inutilizam no processo de fabricação, como cadiinhos, lixas, feltros, etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito de ICM, pelo princípio da não-cumulatividade deste. Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este porque utilizados no processo de fabricação, nele consumido."

(STF, Recurso Extraordinário nº 79.601-RS, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, DJ de 08.01.1975, pag. 75) (g.n.)

Seguindo a mesma linha de entendimento, destaca várias decisões do STJ e o STF, cujos emantes transcreve.

Apresenta ensinamento de Marco Aurelio Grecco, como abaixo transcrito:

"O termo "produto intermediário" é utilizado no âmbito tributário desde o advento do artigo 4º, IV, da Lei Federal nº. 4.502/64 e vem explicitado no artigo 610, II, do Regulamento do IPI, ao se referir ao conjunto formado pelos "bens de produção", a saber:

(...)

Como se vê, esta expressão abrange, a rigor, duas espécies:

a) os produtos intermediários propriamente ditos, assim entendidos os que não são os produtos finais, mas deles fazem parte por serem agregados durante o respectivo processo produtivo para obtê-lo; e

b) aqueles que, nos termos do preceito federal, "embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial".

Desta ótica, não há dúvida que as telas e feltros pertencem a categoria. Sua utilização ocorre no processo industrial e nele verifica-se o respectivo consumo, assim entendida pela perda – em menos de um ano – das qualidades necessárias para continuarem a desempenhar sua função no processo, com os requisitos de qualidade, eficiência etc. exigidos para tanto.

(...)

(...) tanto à luz da disciplina específica contida na LC-87/96, quanto da ótica do conceito de produto intermediário, as entradas de telas e feltros objeto da Consulta geram direito ao crédito de ICMS."

Afirmando estar diretamente ligado ao entendimento que esposo, transcreve ementa do RESP 1.366.437/PR: como abaixo:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. CREDITAMENTO.

TELAS, MANTAS E FELTROS EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DO PAPEL. PRODUTOS CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO. NÃO SUJEIÇÃO À LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NO ART. 33, I, DA LC 87/96.

1. Discute-se neste recurso especial se o creditamento de ICMS relativo às aquisições de telas, mantas e feltros, empregados na fabricação de papel, está provisoriamente impedido pela limitação temporal prevista no art. 33, I, da LC 87/96.

2. Tratando-se de uma exceção de ordem temporal que condiciona o exercício do direito de creditamento assegurado pelo caput do art. 20 da LC 87/96, a regra prevista no art. 33, I, dessa mesma lei complementar deve ser interpretada restritivamente, sob pena de, mediante eventual e indevido entendimento mais ampliativo, tornar sem efeito as importantes modificações normativas realizadas pela Lei Kandir. Assim, conforme a literalidade desse dispositivo legal, apenas as entradas referentes ao uso e consumo do estabelecimento, ou seja, do local que dá suporte à atividade fim da empresa (art. 11, § 3º, da LC 87/96), têm o direito do respectivo creditamento protraído, não sendo possível estender essa restrição às aquisições de mercadorias ou produtos a serem consumidos no processo produtivo.

3. De acordo com o contexto fático probatório delineado pelo Tribunal estadual, as telas, mantas e feltros são adquiridos pela recorrente para serem integralmente consumidos no processo de industrialização do papel, viabilizando, assim, a sua atividade fim.

Nesse contexto, verifica-se que tais materiais não se enquadram como de uso ou de consumo do estabelecimento, mas, como produtos intermediários imprescindíveis ao processo de fabricação e, por isso, o creditamento correspondente a essas entradas não está sujeito à postergação de que trata o art. 33, I, da LC 87/96.

4. Recurso especial provido.

(REsp 1366437/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/10/2013, DJe 10/10/2013) (g.n.)

Continuando afirma a Recorrente:

“Evidente, portanto, conforme já exaustivamente reiterado nesta exordial, é patente que sobre 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 da RECORRENTE, e, portanto, se coadunam perfeitamente com o conceito de “insumos”, não havendo o que se falar em ilegalidade do aproveitamento do crédito de ICMS.

(...)

Ante o exposto, não resta outra conclusão senão o reconhecimento, de pleno direito, da RECORRENTE de classificar os materiais elencados acima 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 contido no v. acórdão recorrido”.

A seguir a Recorrente trata DA NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO DE DILIGÊNCIA FISCAL PARA EFETIVA ANÁLISE DOS PRODUTOS CORRELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE

Muito embora seu pedido de diligência para apuração do que afirmara em sua defesa inicial tenha sido negado pela Junta Julgadora, volta, com base nos argumentos e julgados apresentados, a pugnar pela sua realização, visando a comprovação da utilização das mercadorias objeto da autuação em seu processo produtivo, o que lhe confere, sem dúvida, o direito ao crédito do ICMS sobre as mesmas, podendo a mesma ser realizada, inclusive, *“in loco”*.

Afirma estar comprovada a veracidade do que argumenta e apresenta, destacando que: *(i) as despesas incorridas e apropriadas como insumos pela RECORRENTE, discutidas nestes autos, são indispesáveis 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 processo produtivo da RECORRENTE se inicia antes do processo de industrialização, sendo inquestionável que os itens glosados integram a etapa de corte da madeira, que é etapa essencial para obtenção do produto final comercializado pela Recorrente;*

Volta a destacar a busca da verdade material como fundamento para o discernimento do processo administrativo fiscal, destacando ensinamento de Paulo de Barros Carvalho e de Alberto Xavier, que transcreve, justificando o seu entendimento relativo à lide que ora se debate.

Ainda relativo ao seu pedido de diligência, apresenta Solução de Consulta COSIT, abaixo transcrita:

“Dessa forma, tendo em mente a possibilidade de existirem peças como as citadas que possam ou não ter contato físico com o produto, a depender da configuração da máquina utilizada pela indústria, é de se orientar à Consulente que analise o caso concreto de sua linha de produção para concluir pela possibilidade ou não de creditamento, considerados todos os requisitos mencionados no item 11 desta Solução de Consulta.”

(Solução de Consulta nº 24 – Cosit, de 23 de janeiro de 2015)

Encerrando sua peça recursiva, a Recorrente apresenta:

DO PEDIDO

Ante todo o exposto, requer seja o presente Recurso conhecido e provido para reformar o v. acórdão recorrido, de tal forma que seja integralmente extinto o crédito tributário objeto do Auto de Infração nº 276890.0002/22-5, seja em razão (i) da nulidade do trabalho fiscal; (ii) da ilegalidade do acréscimo de fundamentos legais ao lançamento fiscal no julgamento de primeira instância, (iii) porque demonstrado que os itens glosados integram o processo produtivo da Recorrente na etapa de corte da madeira, sendo irrelevante para fins da tomada de crédito do ICMS sobre produtos intermediários sua aplicação no processo de industrialização do produto em fabricação, sendo exigível para a tomada do crédito a demonstração da “necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial” (cf. 0175473-41.2007.8.05.0001, TJ-BA, publicado em 02/06/2021, Terceira Câmara Cível).

Na remota hipótese de os argumentos acima apresentados não serem acolhidos, requer-se, primeiramente, seja determinada a conversão do julgamento do presente Recurso em diligência, a fim de que os bens e serviços adquiridos pela RECORRENTE sejam analisados considerando o processo produtivo efetivamente desenvolvido no estabelecimento autuado.

Pautado para julgamento na sessão do dia 24.04.23, após debates e esclarecimentos que envolveram os conselheiros e o representante da PGE, o Conselheiro Ildemar Landim solicitou vistas ao processo de forma que melhor fossem identificados os itens que poderiam ser considerados como material secundário em face da atividade do consenso de ser a atividade do estabelecimento sujeita à tributação pelo ICMS.

Em função de tal solicitação foi o julgamento adiado para a sessão desta data.

VOTO

Inicialmente devo apreciar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente, que de pronto rejeito.

O processo fiscal está contido de todas as formalidades legais, atende plenamente ao que está previsto no RPAF/BA, em especial no artigo 39, tendo a Recorrente, desde o início do mesmo, exercido de forma plena e integral o seu direito à defesa e ao contraditório, haja visto ter tido acesso a todos os demonstrativos acostados ao processo pelo autuante.

Assim, em momento algum e de forma alguma vislumbro motivo que possa ensejar a nulidade do mesmo.

É objeto do presente Recurso apenas parte da infração 01, em face de a Recorrente haver reconhecido e pago o que lhe foi cobrado em parte desta infração e as infrações 02, 03 e 04.

Analiso a presente lide a partir de duas situações específicas; 01 – A acusação que é imputada à Recorrente e, 02 – A sua situação cadastral como contribuinte perante a SEFAZ BAHIA.

A acusação está identificada como sendo:

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 218.

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.

O cadastro da Recorrente junto à SEFAZ BAHIA está assim identificado:

Consulta Básica ao Cadastro do ICMS da Bahia

Dados da empresa

Identificação

CNPJ: 16.404.287/0029-56

Inscrição Estadual: 029.190.973 NO

Razão Social: SUZANO S.A.

Nome Fantasia: SUZANO PAPEL E CELULOSE

Natureza Jurídica: SOCIEDADE ANÔNIMA ABERTA

Unidade de Atendimento: SGF/DIRAT/GERAP/CORAP SUL

Unidade de Fiscalização: IFEP SUL

Endereço

Logradouro: RODOVIA BR 101

Número: S/N

Complemento: KM 880

Bairro/Distrito: SEDE

CEP: 45995-970

Município: TEIXEIRA DE FREITAS

Telefone: (73) 32922493

E-mail: REGULARIDADES@SUZANO.COM.BR

Referência:

Localização: ZONA RURAL

Informações Complementares

Data de Inclusão do Contribuinte: 08/11/1991

Atividade Econômica Principal:

210107 - Extração de madeira em florestas plantadas

Atividade Econômica Secundária

210101 - Cultivo de eucalipto

230600 - Atividades de apoio à produção florestal

Unidade: UNIDADE PRODUTIVA

Forma de Atuação

- ESTABELECIMENTO FIXO

Condição: NORMAL

Forma de pagamento: C/CORRENTE FISCAL

Situação Cadastral Vigente: ATIVO

Endereço de Correspondência

Endereço: RODOVIA BR 101 - KM 945,4

Complemento: + 7 KM A ESQUERDA

Referência:

Número: S/N

Bairro: FAZENDA SOSSEGO

CEP: 45930000

Município: MUCURI

UF: BA

Informações do Contador

Classificação CRC: Profissional

CRC: 7400 -ES **Tipo CRC:** Originario

Nome: ARVELINO CASSARO

Responsável pela organização contábil

Classificação CRC: Profissional

CRC:

Tipo CRC: Originario

Nome:

Endereço

Endereço: AVENIDA BRIGADEIRO FARIA LIMA 1355 ANDAR 7

Número: 1355

Bairro: JARDIM PAULISTANO

Município: SAO PAULO **UF:** SP

Referencia:

CEP: 1452919

Telefone: (0011) 00000000 **Celular:** ()

Fax: ()

E-mail: REGULARIDADES@SUZANO.COM.BR

Nota: Os dados acima são baseados em informações fornecidas pelo contribuinte, estando sujeitos a posterior confirmação pelo Fisco

Data da Consulta: 15/05/2023

Conforme constante do enunciado da infração objeto da presente lide, a Recorrente é acusada haver se creditado do ICMS incidente sobre “*materiais de uso e consumo que na sua atividade são peças de reposição*”.

Analizando o cadastro da Recorrente, verificamos que o mesmo se identifica como “Extração de Madeira de Florestas Plantadas” e a atividade de “Extração de Madeira”, conforme definição do portal AGRO 2.0, “Madeireira é a indústria que trabalha com a extração da madeira”.

E o CNAE de cadastro da Recorrente identifica sua atividade principal como sendo: 0210-1/07 - Extração de madeira em florestas plantadas.

Não resta dúvida quanto à classificação da sua atividade como sujeita à incidência do ICMS sobre os produtos que produz, decorrentes da extração, sendo assim reconhecido pelo fisco estadual, que em face disto, lhe concedeu a inscrição estadual nesta condição, conforme constante do seu cadastro.

Superada a condicionante de ser a Recorrente contribuinte do ICMS, analiso a formação dos custos dos produtos que ela extrai e beneficia e, dentro desta formação, quais créditos tem o mesmo direito sobre os “insumos” ou “materiais intermediários” que utiliza no processamento da sua atividade.

Segundo estudos publicados na Revista da Universidade Federal do Espírito Santo, “*Custos e índices*

econômicos de povoamentos de eucalipto do Programa Produtor Florestal no Espírito Santo”, específico sobre o cultivo de “eucalipto”, árvore objeto da atividade da Recorrente, os custos inerentes a estas atividades são distribuídos em três grupos, a seguir identificados:

- 01 – Implantação e Manutenção; (Custeio da atividade)
- 02 – Custos da Colheita
- 03 – Custo de transporte.

A fase de implantação engloba o planejamento, o trato da terra, a formação das mudas que serão utilizadas no plantio e, considerando que as árvores somente poderão ser “cortadas” após um prazo médio de 6 a 7 anos, primeiro corte, a manutenção da plantação e da terra, com a aplicação de fertilizantes, herbicidas, etc., o que caracteriza o “Custeio da Atividade”, isto acrescido do custo de pessoal, assistência técnica com suas remunerações e encargos.

Os custos da Colheita englobam todo o processo de limpeza de área, corte das árvores, que, segundo o estudo, corresponde a 64% do seu total, e, por se tratar de área expressiva de terras e quantidade de árvores, mesmo por orientação da EMBRAPA em seu Manual do Cultivo do Eucalipto, Perguntas e Respostas, assim apresenta:

115. As colheitas florestais podem ser feitas de forma mecanizada?

Em plantios em áreas maiores, realizados por empresas florestais, onde a relação custo-benefício é favorável, a colheita geralmente é realizada de forma mecanizada, utilizando maquinário específico e agilizando a colheita florestal de forma mais rápida e eficiente:

E identifica as fases que determinam estes custos:

*sellerbuncher (derrubada das árvores);
skidder (arraste das árvores);
harvester (derrubada e processamento das toras);*

Já o custo de transporte é identificado nas atividades de

*forwarder (baldeio)
carregador florestal (expedição dos produtos para caminhão).*

Ao analisar os custos totais da produção assim conclui o estudo da UFES:

“Os custos com maior participação na produção foram custo da terra (34,90%), implantação (23,34%), transporte (21,09%) e colheita (20,67%). De acordo com os índices econômicos aplicados, o investimento em reflorestamento mostrou-se como uma alternativa viável economicamente para os produtores”.

Adentro, agora, ao mérito da lide.

Conforme apresentou o preposto autuante e foi acatado pela Junta Julgadora, após analisar a relação dos produtos sobre os quais a Recorrente fez uso do crédito do ICMS, acatando parte deste montante, foram considerados como não passíveis de uso do crédito, por serem considerados como “materiais de uso e consumo”, na atividade da Recorrente, “peças de reposição” as “mercadorias” abaixo listadas:

25055918	LÂMINA FACA TRASEIRA DIR KOMATSU 5061937
25137743	ROLAMENTO CAR SKIDDER TIGERCAT AA203
25202423	FRASCO P/ ANALISE LUBRIFICANTE LABOROI
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

Disse o autuante em sua Informação Fiscal que:

“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)”.

E, realmente, as peças “fazem parte da atividade de plantio, extração, corte, descascamento e

transporte da madeira de eucalipto em toras”, não sendo relevante a informação que este produto seja destinado a outro estabelecimento da mesma empresa, pois o destino que se lhe der não vai influenciar em ser o mesmo tributado ou não.

A atividade de produção da celulose é exercida por outro estabelecimento da mesma empresa, na condição de estabelecimento industrializador e, como tal, sujeito à tributação do ICMS, não interessando se vai operar com vendas no mercado interno, interestadual ou exportação, o que em nada influencia nas atividades da Recorrente.

Fundamentou o preposto autuante a autuação constante da infração que ora se debate, como infringência ao artigo 29, da Lei nº 7.014/96, como abaixo apresentado:

“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:

I - a partir de 1º de novembro de 1996, tratando-se de mercadorias ou bens, destinados ao ativo permanente do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;

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”;

E, no que consta no artigo 53, inciso III, abaixo transcritos:

“Art. 53. Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de:

(...)

III - na data fixada em Lei Complementar, a utilização do crédito fiscal relativo à entrada dos demais bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, inclusive dos correspondentes serviços de transporte”.

Erroneamente, após analisar as “peças” constantes da relação que serviu de base para a autuação, mesmo sem levar em consideração as informações prestadas pela Recorrente, por ele solicitadas, o autuante excluiu algumas que “entendeu” serem peças de reposição, sob a alegação de:

“Partindo desta informação, verificasse 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”.

Como também não integram a composição das toras os fertilizantes, as herbicidas, os cupinicidas, etc.

Verifica-se que o conceito do que venha a ser “material secundário” não foi levado em consideração pelo autuante, nem pela Junta Julgadora, muito embora em atividades como a exercida pela Recorrente, o STF já tenha reconhecido o direito ao crédito e firmado o conceito da essencialidade, como o julgado abaixo apresentado:

“ICM - Não Cumulatividade.

Produtos Intermediários, que se consomem ou se inutilizam no processo de fabricação, como cadinhos, lixas, feltros, etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito de ICM, pelo princípio da não-cumulatividade deste. Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este porque utilizados no processo de fabricação, nele consumido.” (STF, Recurso Extraordinário nº 79.601-RS, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, DJ de 08.01.1975, pag. 75) (g.n.)

Também o TJ-BA assim reconhece como se pode verificar no julgado a seguir:

“APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CABÍVEL CREDITAÇÃO. PERÍCIA QUÍMICA REALIZADA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. 1. Consoante assentado no STJ, no hodierno aresto retromencionado, “A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial”. 2. Laudo pericial químico determinado pelo juízo constatou que os itens constantes do auto de infração impugnado,

com exceção do sensor, se configurariam produtos intermediários, passíveis, portanto, de creditação. 3. Recurso conhecido e não provido.” (g.n.)

(Processo nº 0175473-41.2007.8.05.0001, Data de Publicação: 02/06/2021 Órgão Julgador: TERCEIRA CAMARA CÍVEL Relator(a): 2 VICE-PRESIDENTE).

Relativo à essencialidade, verifique-se entendimentos do Ministro Victor Nunes, de Rubens Gomes de Souza e de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, de quem se destaca:

“Colocaremos em destaque os critérios invocados por Rubens Gomes de Souza para definir produtos intermediários. São eles:

- Não se confundem com as respectivas matérias-primas;

- São essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;

- São específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico; importante salientar o fato de Gomes de Souza qualificar o combustível e o óleo lubrificante como produtos não específicos, posto que usados comumente em máquinas e equipamentos;

- São empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não se confundem as respectivas máquinas e equipamentos industriais; logo, o consumo destes produtos não se confunde com o desgaste próprio das máquinas e equipamentos industriais.” (g.n.)

Conforme afirmado pela Recorrente em sua peça defensiva inicial, e reiterado no Recurso Voluntário “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”.

Demonstremos agora os produtos que foram considerados como peças de reposição pelo autuante e que, em realidade, são aplicados na condição de produtos intermediários, conforme identificação e descrição apresentada pela Recorrente, fls. 83 a 103. A relação acima apresentada e sua destinação teve esta condição verificada pelo ilustre Conselheiro Ildemar Landim em vistas ao presente processo.

Limito-me a apresentar as peças que restaram como de uso indevido do crédito do ICMS, constantes do CD Mídia pelo mesmo apresentado:

SABRE E CORRENTE – Utilizados na Unidade de Corte de Árvores. Função: O sabre, por meio de pulsão do motor, guia a corrente que a envolve de forma precisa para realização do corte com o mínimo de perda da madeira;

CABEÇOTE – Destinado a efetuar o corte traçamento da madeira, desgastando-se em pouco tempo de uso. É de uso contínuo no processo, sendo seu desgaste paulatino.

É de se salientar que os sabres e as correntes, conforme afirmado pela Recorrente têm o seu desgaste pelo contato com as árvores a serem cortadas na média de 3 dias, não se incorporando a qualquer maquinário, mas, sim, sendo material utilizado na atividade de corte. Não se trata de peças de reposição como afirmado pelo autuante.

O cabeçote, em contato direto com as árvores a cortar desgasta-se em curto prazo, também não se incorporando ou substituindo qualquer peça do maquinário utilizado na atividade de corte e arrasto da madeira, conforme demonstrado na especificação técnica acosta ao processo, fls. 117 e 118.

Verifica-se, portanto, que atendendo ao que está especificado na jurisprudência, tais “peças” não são objeto de uso e consumo e muito menos “peças de reposição”, mas, sim, material intermediário, utilizado na atividade de corte, que tem contato direto com o “produto”.

Destaco que, muito embora o autuante tenha afirmado que a Recorrente não apresentou relação das “peças” e sua utilização, em verdade, a mesma assim o fez, fls. 83 a 103 do processo, juntamente com sua defesa inicial, e, ainda mais, a Informação Fiscal prestada pelo autuante com tal afirmativa,

está contida nas fls. 355 e 356, portanto, posterior ao informado pela Recorrente.

Com base nas informações prestadas pelo autuante e lastreado na própria relação por ele apresentada, com a exclusão dos itens acima identificados, a Infração 01, fica assim especificada:

PERÍODO DE APURAÇÃO	BASE DE CÁLCULO	ICMS
28/02/2017	1.273,39	229,21
31/05/2017	4.546,50	818,37
31/07/2017	42.018,30	7.563,30
31/03/2018	1.681,78	302,72
TOTAL	49.519,97	8.913,60

Considerando o constante da presente análise e os cálculos efetuados, fica assim definida a atuação objeto do presente processo:

INFRAÇÃO	AUTUADO	JULGADO JJF	JULGADO CJF	SITUAÇÃO
01	247.589,96	247.589,96	8.913,60	PROC EM PARTE
02	302,72	302,72	302,72	PROCEDENTE
03	87.382,04	87.382,04	87.382,04	PROCEDENTE
04	112.400,66	112.400,66	112.400,66	PROCEDENTE
TOTAL	447.675,38	447.675,38	208.999,02	

Desta forma, à vista do que do processo consta, das provas ao mesmo acostadas pela Recorrente e da jurisprudência predominante sobre o conceito do que venha a ser material de uso e consumo, peças de reposição, que não tem na legislação do ICMS sua conceituação, e material secundário, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração em apreço, reformando, assim, a decisão de piso.

VOTO EM SEPARADO

Embora concorde com o voto do Ilmo. Conselheiro Relator, como ademais todos os membros deste Câmara concordaram, tendo pedido vistas ao processo, entendo pertinente algumas considerações que não foram feitas no voto. Vejamos a fundamentação do voto recorrido:

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, cumpremos 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 se sua aquisição.

Destarte, a infração é subsistente.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

A primeira observação que faço é que o voto recorrido jogou no mesmo patamar todas as peças de reposição sem reparar a distinção intrínseca da natureza dessas peças, embora tenha descrito que a defesa alegou que “*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*”.

Ou seja, como não se negou que algumas peças poderiam estar em contato direto com os produtos que são insumos do processo (a madeira) aparentemente desprezou a relevância que isto representa para a definição de produto intermediário, atribuindo à válvula solenóide e o frasco de laboratório a mesma propriedade que uma lâmina de corte, sendo que os dois primeiros se desgastam e se em contato com a madeira, e não apenas pelo fator do tempo de uso, enfim, considerou-se tudo como peças de reposição, o que denota uma conceituação superficial e generalizada, sem adentrar a distinção entre meras peças de reposição e os produtos intermediários.

Evidente que esta questão da linha que separa produtos intermediários do material utilizado no uso e consumo do estabelecimento (ao contrário da identificação da matéria prima, que é um item de maior e mais fácil identificação), traz discussões espinhosas em torno desta temática, que constitui um dos maiores conflitos travados entre Fisco e contribuinte, já que há uma tendência da fiscalização em dar um corte no aproveitamento do crédito fiscal, sem atentar contra o princípio da não cumulatividade do ICMS, enquanto o contribuinte entende que todos ou quase todos os produtos adquiridos, que de alguma forma participam da produção, quando não claramente constituem matéria, prima, tenta classificar como sendo produto intermediário.

É fácil distinguir a matéria prima, já que esta fatalmente integra o produto final, ou ao menos é adicionada aos insumos necessários à produção, enquanto o produto intermediário não necessariamente; contudo, é fato incontroverso que o produto intermediário, embora não se integrando ou não sendo adicionado ao novo produto, é consumido, no curso da industrialização, e aí entra a fundamentação no voto recorrido.

Com a máxima e respeito vênia ao nobre Relator *a quo*, discordo deste fundamento, de que todos os itens são peças de reposição e, portanto, material de uso e consumo, sem considerar que itens de reposição podem ir além do conceito de “consumo” e alcançar o conceito de produto intermediário.

A antiga jurisprudência deste Conselho exigia que houvesse o consumo imediato em contato com o produto em fabricação para que se separasse do conceito de material de uso e consumo. Não comungo do fundamento quanto ao consumo imediato, e também integral, como condição *sine qua non* para enquadramento de produtos intermediários, visto que, quanto ao consumo imediato, tal assertiva se torna falsa, se simplesmente considerarmos que há produtos de mesma utilidade e aplicação num processo fabril, mas de qualidades diferentes, e que em determinadas operações o de má qualidade pode, em tese, se consumir de imediato enquanto um produto de boa qualidade pode perdurar por mais tempo, não se consumindo imediatamente.

A considerar este critério de consumo imediato, estaria a se privilegiar produtos de qualidade em detrimento de má qualidade, embora com a mesma função. Tal conceito advém do já cinquentenário Regulamento de IPI de 1972, que em um dos seus artigos dizia que se admitia créditos para os itens intermediários **desde que não incorporados ao produto final, e fossem consumidos imediata e integralmente**.

Contudo, desde o Regulamento de IPI de 1979, tal termo foi suprimido da legislação, embora reconhecidamente tenha continuado a influenciar o entendimento jurisprudencial e administrativo por muitos anos, tendo sido aplicado por este Conselho em inúmeras decisões o PARECER Nº 01/81 do Ilustre Professor Johnson Barbosa Nogueira, em que considerava produto intermediário, o material que integrasse o produto final, ou fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao fim de cada ciclo da operação.

Exemplo da superação deste conceito, é que **já foi aceito por este Conselho de Fazenda como produtos intermediários, as chamadas “facas de corte” utilizadas no processo fabril de celulose**, que não são consumidas imediatamente nem integralmente, mas substituídas após certo tempo de uso, quando perdem o “fio de corte”, pois são consideradas como parte fundamental da linha de produção, ao cortar continuamente a matéria prima, estando em contato direto com ela, desgastando-se com certo. Assim, só com este exemplo, joga-se por terra também o critério do consumo integral, já que as facas não se consomem integralmente, apenas perdem a função de corte com o desgaste do “fio”.

A jurisprudência específica quanto ao aproveitamento do crédito das facas de corte nas indústrias de celulose, fundamenta-se no contato direto com a madeira, e se desgastam, em nada se diferenciando dos itens descritos como lâmina faca, corrente e sabre, cuja descrição da função não deixam dúvidas que entram em contato com a madeira e duram poucos dias, sendo repostas pelo uso intensivo em contato com a matéria prima do produto a ser fabricado (celulose).

A seguir, trago jurisprudência deste Conselho de Fazenda, sobre o entendimento acerca dos chamados produtos intermediários:

PROCESSO - A. I. N° 206891.0015/18-0 RECORRENTE - ARCELORMITTAL BRASIL S.A. RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4^a JJF n° 0074-04/19 ORIGEM - IFEP COMÉRCIO PUBLICAÇÃO - INTERNET: 30/07/2021 2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0087-12/21-VD.

Vejamos parte do voto do Conselheiro Eduardo Ramos de Santana:

Com relação aos valores remanescentes acolhidos pela n.Relatora: “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb” e “MAP Outros” sigo a linha de entendimento já manifestado por esta 2^a CJF, na apreciação do Recurso Voluntário interposto contra a Decisão contida no Acórdão 1^a JJF n° 0177-01/18, cujo voto vencedor foi proferido pelo Conselheiro Ildemar José Landin, no Acórdão CJF N° 0167-12/20-VD, cujo teor reproduzo parte:

Assim, entendo que o uso da energia elétrica na siderurgia é compatível com a utilização do crédito fiscal previsto em Lei, como material secundário. O mesmo ocorre com os refratários, que fazem o revestimento térmico dos fornos, e se desgastam continuamente e de forma relativamente rápida durante o processo de fabricação do ferro e dos aços na siderurgia. Quantos aos demais itens, como gás e água, o argumento é o da essencialidade

A questão envolvendo a diferenciação do que vem a ser produto intermediário não passa simplesmente pela essencialidade ou uso em processos industriais. Não é produto intermediário, aqueles que se destinam à manutenção ou preservação da vida útil do ativo da empresa, ou atuam marginalmente na linha de produção, como foi o caso dos eletrodos de solda. A jurisprudência deste Conselho de Fazenda está fartamente ilustrada com julgamentos acerca dos produtos intermediários, que além de serem essenciais ao processo produtivo requerem que seu desgaste esteja vinculado ao contato direto com a produção, jamais atuando na linha marginal, como é o caso do gás utilizado para controle de temperatura dos fornos, ou da água para resfriamento, normalmente em momento posterior à produção ou na obtenção da témpera, e não há que se falar em produto intermediário, se este é utilizado após o processo de fabricação .

Os julgamentos abaixo, apresentam relação mais estreita quanto às razões desta lide, por se tratar de fabricantes de celulosa, em que se entendeu ser pertinente o crédito fiscal das facas de corte no processo de fabricação, contudo na mesma linha do processo acima citado:

PROCESSO - A. I. N° 298574.0600/06-8 RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECORRIDO - BAHIA PULP S/A. RECURSO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO – Acórdão 2^a CJF n° 0390-12/06 ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA INTERNET - 24/09/2009 CÂMARA SUPERIOR ACÓRDÃO CS N° 0030-21/09. Nas circunstâncias, as facas e contra-facas não podem ser consideradas meros ferramentais; são legítimos produtos intermediários, devendo ser reconhecido o direito do contribuinte quanto à utilização dos créditos decorrentes das operações de entrada

PROCESSO - A. I. N° 298574.0501/09 RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BAHIA PULP S/A. (BAHIA SPECIALTY CELULOSE S/A.) RECORRIDOS - BAHIA PULP S/A (BAHIA SPECIALTY CELULOSE S/A.) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1^a JJF n° 0372-01/10 ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA INTERNET - 27/12/2011.E, apesar de o CONSEF, em outros julgamentos, ter considerado como de uso/consumo alguns itens arrolados na autuação, a exemplo, de inibidor de corrosão, facas circulares e contra faca, em Decisão datada de 31/08/2009 (Acórdão CS N° 0030-21/09), a Câmara Superior deste Colegiado julgou improcedente a exigência fiscal quanto aos referidos produtos e outros, considerando-os intermediários no processo fabril do autuado, portanto, admissível a apropriação do crédito fiscal. Reproduziu o teor do voto vencedor, quanto aos produtos Amina Neutralizante, Inibidor de

Corrosão, Ácido Cítrico, Fosfato Monossódico, Ácido Sulfâmico, Hipoclorito de Sódio, Antiespumante e Facas Circulares e Contra Faca.

PROCESSO - A. I. N° 233055.0901/04-5 RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S.A. (SUZANO PAPEL CELULOSE S/A.) RECORRIDOS - SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S.A. (SUZANO PAPEL CELULOSE S/A.) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2^a JJF n° 0361-02/05 ORIGEM - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS INTERNET - 20/05/2008 1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0140-11/08 EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. É legítimo o crédito do imposto relativo a insumos industriais. Todos os materiais envolvidos neste item da autuação, ou sejam, faca, contrafaca, lâmina raspadora, filtros e telas, cujos créditos foram glosado, já foram objeto de autuação anterior, envolvendo esta mesma empresa, tendo a Câmara Superior, através do Acórdão CS 0015- 21/02, concluído que se trata de bens utilizados no processo produtivo do estabelecimento. Lançamento indevido.

Por fim, fica evidente que a diferença dos julgamentos acima para este, é que em vez de se tratar de itens utilizados no corte da madeira no parque fabril, aqui se trata de itens utilizados diretamente no corte da madeira na área extrativista, sendo apenas a fase inicial do processo que resulta na fabricação de celulose, e portanto se desgastando diretamente com a matéria prima, não se distinguindo em nada quanto à natureza da sua aplicação.

Face ao exposto, acompanho o voto do relator.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração n° 276890.0002/22-5, lavrado contra SUZANO S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$9.216,32, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, “f” da Lei n° 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$199.782,70, prevista no incisos IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei n° 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2023.

RUBENS BEZERRRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR DA PGE/PROFIS