

**PROCESSO** - A. I. N° 217359.0001/22-4  
**RECORRENTE** - SUZANO S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0032-03/23-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/10/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0273-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. O que se verifica claramente conforme relação de mercadorias citadas, é que são peças de reposição ou manutenção de máquinas, além do inibidor de corrosão, que se propõe a proteger máquinas e equipamentos de processos corrosivos, não se havendo razão para se caracterizar um desengraxante ou um anel de vedação como produto intermediário, haja vista, ao contrário do que foi afirmado, tais itens sequer entram em contato com a mercadoria produzida e na longa e extensiva descrição do processo produtivo, não citou uma única mercadoria cujo crédito foi glosado, e a razão de ser um produto intermediário, alegando tão somente sua essencialidade no processo fabril, o que de per si, não é a única razão necessária e suficiente para se considerar um material tipicamente de reposição de máquinas, como sendo produto intermediário. Negada a preliminar de nulidade e o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata o presente Recurso Voluntário, de Auto de Infração julgado Procedente em Parte em julgamento de Primeira Instância deste Conselho, lavrado em 30/03/2022, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 593.608,35, em decorrência de 06 infrações, mas tendo sido notificada a RECORRENTE, sempre pautada pela boa-fé, reconheceu na Impugnação como devida parte das infrações de modo que recolheu integralmente os valores objeto da infração 01, parcialmente referente à infração 02 e integralmente referente às infrações 03, 04, 05 e 06.

O voto recorrido reconheceu a decadência parcial das infrações 01, 02 e 03 recusando das infrações 05 e 06, tratando o recurso apenas da infração 02, relativa ao crédito de mercadorias adquiridas para consumo do estabelecimento.

*Infração 02 – 001.002.089: Utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos fiscais, nos meses de janeiro a dezembro de 2017. Refere-se a materiais de uso e consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos. Multa de 60% do imposto creditado, totalizando R\$ 69.525,28.*

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 247 a 284 do PAF e o Autuante presta informação fiscal às fls. 334 a 385 dos autos, sendo o processo pautado para a sessão do dia 14.02.2023, e julgado Procedente em Parte conforme voto abaixo:

**VOTO**

*Em relação ao trabalho fiscal, o Defendente alegou violação ao seu direito de defesa, ao contraditório e ao princípio da verdade material.*

*Disse que a Fiscalização apenas apontou as mercadorias que estão envolvidas na glosa do crédito e informou que o creditamento foi indevido por se tratarem 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.*

*O Autuante informou que o presente Auto de Infração se refere a mercadorias que foram adquiridas no período de expansão da capacidade produtiva do complexo industrial do Impugnante no Município de Mucuri, ou seja,*

quando da implantação da denominada Linha 2, ficando definido o motivo da autuação fiscal.

Observo que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais. Neste caso, pode ser efetuada verificação de livros, documentos, papéis e mercadorias.

Esses roteiros de fiscalização estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.

Não se constatou violação ao devido processo legal e a ampla defesa, o débito foi apurado consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos; o Defendente tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas aos autos, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em sua Impugnação.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, se referindo ao levantamento do Autuante. Assim, observo que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O Defendente alegou que o período de janeiro a abril de 2017 está decaído, nos termos da legislação em regência, decadência do lançamento do período de janeiro a abril/2017. Disse que o Código Tributário Nacional (CTN) prevê o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para que a Fazenda Pública exerça seu direito de constituir o crédito tributário contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Transcreveu o art. 173, I do CTN e afirmou que essa também é a previsão contida no Código Tributário Estadual, acerca da decadência (art. 107, I).

Afirmou que os créditos tributários dos meses de janeiro a abril 2017 foram atingidos pelo instituto da decadência, ocasionando, consequentemente a sua extinção, nos termos artigo 156 do CTN.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento firmado neste CONSEF, e em conformidade com a PGE - Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte”.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 173, I, do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa é o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular. Se não há pagamento, não há o que ser homologado.

Como se trata de imposto lançado pelo contribuinte no livro Registro de Apuração do ICMS, e o consequente recolhimento a menos (INFRAÇÕES 01, 02 E 03), neste caso, houve débito declarado com efetivação de pagamento parcial, o que enseja aplicação do § 4º, do art. 150, do CTN.

Vale ressaltar que conforme Súmula nº 12 deste CONSEF, “Para efeito da contagem do prazo decadencial, o

lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”.

No presente processo constam os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2017 e o Auto de Infração foi lavrado em 30/03/2022, tendo como data de ciência 03/05/2022. Neste caso, os fatos geradores ocorridos entre janeiro e abril de 2017 foram atingidos pela decadência, de forma que os créditos tributários lançados nestes meses ficam extintos, consoante a regra do art. 156, inciso V do CTN (INFRAÇÕES 01, 02 E 03).

Considerando que no levantamento fiscal correspondente às infrações 05 e 06 foi apurado nota fiscal não registrada, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN. Nesse caso, os valores devidos não foram alcançados pela decadência.

O Impugnante requereu que o presente processo fosse encaminhado em diligência, para se apurar a aplicação dos bens em discussão, e que fossem analisados os bens e serviços adquiridos, considerando o processo produtivo efetivamente desenvolvido, bem como, a apuração correta das entradas de mercadorias, relativamente à Infração 02.

Fica indeferido o pedido com base no art. 147, I, “a” do RPAF-BA, considerando que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto ao levantamento fiscal, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

Quanto ao mérito, o Defendente informou que entendeu como devida parte das infrações de modo que recolheu integralmente os valores objeto da infração 01, parcialmente referente a infração 02 e integralmente referente as infrações 03, 04, 05 e 06. Dessa forma, voto pela manutenção dos valores relativos aos itens não impugnados, considerando que inexiste lide a ser decidida.

A Infração 02 trata de utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos fiscais, nos meses de janeiro a dezembro de 2017. Refere-se a materiais de uso e consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos. Multa de 60% do imposto creditado, totalizando R\$ 69.525,28.

O Autuante informou que o estabelecimento autuado não estava em funcionamento e, por isso, não demandava materiais de uso e consumo, sendo evidente que o aparato adquirido pelo Impugnante se destinou à implantação da nova linha de produção, não havendo dúvidas sobre a sua classificação contábil como bens do ativo fixo do estabelecimento.

O Impugnante afirmou que os produtos autuados 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.

O Autuante também informou que os bens cujos créditos foram utilizados pelo Autuado não se configuraram como: matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, como se pode comprovar no glossário apensado ao PAF, folhas 32 a 97 e também no termo de visita à unidade fabril do Autuado, folhas 98 a 112 (também digitalizado em mídia tipo CD folha 131), onde foi solicitado que fossem especificadas pela engenharia de produção qual a função de cada bem no processo produtivo e seu local de utilização. Em verdade, são de bens destinados à construção de imóveis por acesso físico e também peças e partes de equipamentos a exemplo de: tubos, vergalhões, arruelas, buchas, cantoneiras, porcas, abraçadeiras, anéis, blocos de concreto, cabos elétricos, eletrocalhas, eletrodutos, gaixetas, joelhos, juntas, etc.

Disse que os itens elencados no auto de infração não se caracterizam como: matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, portanto não cabe a utilização do crédito. Muitos deles se caracterizam como bens destinados à construção de imóveis por acesso físico.

Conforme demonstrativo elaborado pelo Autuante às fls. 14 a 16 do PAF (CRÉDITO INDEVIDO – MATERIAIS DE USO OU CONSUMO – RESUMO POR ITEM), constam materiais como: correia transmissão, gaxeta, amortecedor do semirreboque, cabo conexão Simoc Siemens, desengraxante star flash etc.

Vale salientar que materiais de consumo são empregados pelo estabelecimento fora do processo produtivo, como é o caso dos materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Consideram-se também de uso ou consumo aqueles materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaboração, não integram o produto final, como é o caso de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras, etc. Neste caso, embora esses bens participem de alguma forma do processo industrial não integram o produto final, sendo considerados materiais de uso ou consumo.

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias e serviços tomados, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, inclusive os limites ou condições para utilização de créditos fiscais. Sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, entendo que o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em

contraposição.

A simples escrituração do crédito fiscal que a empresa não tinha direito configura utilização indevida, e na situação presente, ficou comprovado que houve utilização indevida de crédito fiscal no período fiscalizado, ou seja, a empresa apropriou na sua conta corrente fiscal, créditos de ICMS não permitidos pela legislação do imposto, estando correta a exigência fiscal.

Quanto às entradas que se caracterizam como bens destinados à construção de imóveis por acesso física, concordo com o posicionamento do Autuante de que, conforme dispõe o inciso VII do artigo 310, “é vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita, destinados à construção de imóveis por acesso física”.

Após análise efetuada na planilha elaborada pelo Autuante em confronto com as informações prestadas pelo defendant, concluo que a exigência fiscal se refere a materiais que embora o Autuado afirme que participam de alguma forma no processo produtivo, não integram o produto final, por isso, são considerados materiais de consumo, ou seja, os materiais objeto da exigência fiscal não são considerados como insumos, sendo vedada a utilização do respectivo crédito fiscal.

Pelos elementos constantes nos autos, chego à conclusão de que os bens em discussão são típicos materiais de consumo, sendo, portanto, ilegítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição.

Observo que no caso exame, foi aplicada apenas a multa de 60%, considerando o disposto no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, devendo ser realizado o estorno do crédito com a reapuração do saldo do ICMS, afastando a exigência do imposto, mantendo-se apenas a aplicação da multa prevista no mencionado dispositivo legal. Dessa forma, concordo com as informações do Autuante e conclusão pela subsistência da exigência fiscal, devendo ser reduzido o débito em razão da decadência, relativamente às Infrações 01, 02 e 03 (período de janeiro a abril de 2017).

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Notificada da autuação, a RECORRENTE, sempre pautada pela boa-fé, reconheceu na Impugnação como devida parte das infrações de modo que **recolheu integralmente os valores objeto da infração 01, parcialmente referente à infração 02 e integralmente referente às infrações 03, 04, 05 e 06.**

Dessa forma, no tocante aos débitos que permanecem em discussão, **demonstrou a ilegalidade da exigência, visto que (i) o período de janeiro a abril de 2017 está decaído, nos termos da legislação em regência (ii) o lançamento fiscal está fundado em nulidades e (iii) o lançamento fiscal 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 processo produtivo da RECORRENTE, considerados intermediários e, desta feita, válido é o creditamento de ICMS.**

No julgamento de primeira instância, os valores recolhidos em função do reconhecimento parcial da procedência da exigência fiscal foram homologados e, quanto aos demais débitos em discussão, a Impugnação foi julgada parcialmente procedente, reconhecendo-se a decadência dos débitos remanescentes em discussão relativos à infração 02 correspondentes ao período de Av. Brigadeiro Faria Lima, 1355 (do 6º ao 10º andar) Pinheiros CEP 01452-919 São Paulo - SP - Brasil janeiro a abril de 2017.

No entanto, manteve a exigência da parte remanescente do crédito tributário, corroborando o entendimento da autoridade lançadora no sentido de que o creditamento teria sido indevido por envolver bens utilizados como uso e consumo do estabelecimento autuado.

Ocorre que a precariedade do trabalho fiscal está relacionada, justamente, à falta de aprofundamento na investigação dos supostos fatos geradores, a fim de comprovar e DEMONSTRAR seguramente, que a RECORRENTE apurou crédito de ICMS de forma indevida.

É o que ocorre no caso em tela, pois a D. 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.

Importa esclarecer que a fundamentação legal insuficiente e incorreta torna impossível determinar a natureza da infração e os motivos para a lavratura do Auto de Infração. 22. Posto isto, evidencia-se que o presente lançamento fiscal deve ser considerado nulo, nos termos do

artigo 18, inciso IV, alínea “a” e § 1º do Decreto nº 7.629/99.

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, análise, 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.

Por tais razões, deve ser reconhecida a nulidade da autuação fiscal, tendo em vista restar caracterizado latente prejuízo ao direito de defesa no caso concreto. Todavia, caso assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, de rigor que o crédito tributário seja integralmente cancelado pelas razões apresentadas a seguir.

#### IV – DO DIREITO IV. 1. – DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS E DO DIREITO AO CRÉDITO.

Da inteligência de todo o conjunto normativo versando sobre a não cumulatividade do tributo, depreende-se que a CRFB/88 (artigo 155, § 2º, inciso I), a LC nº 87/96 (artigos 19 e 20), e a Lei nº 7.014/96 (artigo 30) instituíram um regime amplo de creditamento, vedando a compensação em hipóteses muito Av. Brigadeiro Faria Lima, 1355 (do 6º ao 10º andar) Pinheiros CEP 01452-919 São Paulo - SP - Brasil específicas, expressamente previstas na legislação, as quais, conforme será adiante explicitado, não representam a realidade desse caso.

Assim, ainda que a RECORRENTE tenha se atentado à regra da não cumulatividade, a D. Autoridade Fiscal ampliou o conteúdo do já questionável dispositivo do RICMS/BA ao determinar que o consumo do produto deveria ser “integral e imediato” para que se lhe considerasse intermediário e, dessa forma, passível de creditamento. Contudo, não há quaisquer menções à 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.

Feitas as considerações iniciais quanto ao, constitucionalmente derivado, sistema da cumulatividade, a RECORRENTE versará, de forma detida, acerca da qualificação dos produtos adquiridos como produtos intermediários e não como bens de uso e consumo do estabelecimento. 53. A linha de raciocínio que será adotada adiante, a qual está totalmente embasada documentalmente, é que os produtos relacionados nesta autuação representam insumos da produção, na medida em que entram em contato direto com os produtos objeto de industrialização e são consumidos nesse processo, sendo imprescindíveis ao processo produtivo da RECORRENTE. Esses materiais são classificados como produtos intermediários, espécie da categoria insumo.

#### DA UTILIZAÇÃO DOS MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS E SUA CLASSIFICAÇÃO COMO INSUMOS

Conforme resta claro no AIIM em questão, a D. Autoridade Fiscal questiona o suposto creditamento indevido de ICMS em decorrência de determinados produtos essenciais ao processo industrial da RECORRENTE, sendo eles produtos intermediários imprescindíveis para a consecução e manutenção das atividades da RECORRENTE.

Neste passo, o processo industrial consiste em extrair da madeira de eucalipto o material fibroso (pasta, polpa ou celulose industrial). Seu início acontece 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, etc. O Recorrente faz longa exposição sobre o processo produtivo da empresa.

Como se vê, o fundamento da Decisão recorrida está baseado no entendimento equivocado de os itens glosados não podem ser considerados insumos porque supostamente “não integral o produto final”.

Como se vê, o caput do artigo 20 assegura o direito ao creditamento de mercadorias destinadas ao estabelecimento do contribuinte, inclusive destinadas ao ativo permanente e o § 1º exceta o

credитamento em relação a mercadorias não tributadas ou sejam “alheios a atividade do estabelecimento”.

Portanto, para assegurar o direito ao crédito basta que as mercadorias adquiridas sejam aplicadas na atividade do estabelecimento. Ficando claro o conceito de insumo e que este se insere no bojo do creditamento de ICMS, resta demonstrar, assim, que os bens apontados pela fiscalização se amoldam ao aludido conceito. Verifica-se que a D. Autoridade Fiscal entendeu que os materiais objeto da autuação não se amoldam ao conceito de insumos.

E, como já demonstrado, os itens glosados ora em discussão são essenciais para a manutenção das fontes produtivas da empresa, tendo em vista a necessidade de manutenções periódicas nas máquinas e equipamentos empregados na fabricação de celulose conforme processo produtivo acima detalhado. Ressalta-se uma vez mais que é 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.

Ora D. Julgadores, os produtos objetos da Nota 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 aos bens de uso e consumo.

Tratam-se, assim, de produtos intermediários utilizados no processo industrial e nele sendo consumido! Evidente, portanto, conforme já exaustivamente reiterado nesta exordial, é patente que os materiais **(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 proferido no AIIM a fim de que seja reconhecido o direito da RECORRENTE ao creditamento do ICMS.

DA NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO DE DILIGÊNCIA FISCAL PARA EFETIVA ANÁLISE DOS PRODUTOS CORRELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE. O v. acórdão recorrido indeferiu o pedido subsidiário apresentado na Impugnação de diligência para confirmar a necessidade dos itens glosados no processo produtivo da RECORRENTE.

As explicações acima apresentadas demonstram o equívoco do v. acórdão recorrido, tendo em vista que restou demonstrado que os itens glosados integram o processo produtivo da RECORRENTE exercido no estabelecimento autuado, pois são aplicados no corte da madeira, que é etapa essencial para a fabricação do produto final fabricado pela RECORRENTE.

Em que pese tais esclarecimentos sejam suficientes para confirmar a ilegalidade da glosa fiscal, é de rigor, em respeito ao princípio da verdade material que deve nortear o processo administrativo tributário, que o julgamento do presente recurso seja convertido em diligência para confirmação in loco das alegações acima apresentadas caso se entenda de modo diverso, para que não haja dúvidas a esse respeito.

Assim sendo, em suma, deverá o responsável pela diligência validar/confirmar o emprego direto ou indireto dos bens adquiridos pela RECORRENTE, ora questionados, considerando o seu processo produtivo desenvolvido e o conceito de insumos, produtos intermediários, matéria-prima etc. adotado pelos Tribunais Pátrios, isto é, verificando a necessidade dos itens glosados no processo produtivo.

#### DO PEDIDO

Ante todo o exposto, requer seja o presente Recurso conhecido e provido para reformar parcialmente o v. acórdão recorrido, de tal forma que seja integralmente extinto o crédito tributário remanescente do Auto de Infração nº 217359.0001/22-4, seja em razão **(i)** da nulidade do trabalho fiscal; **(ii)** porque demonstrado que os itens glosados integram o processo produtivo da

RECORRENTE, 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.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário em que se contesta a manutenção da infração 02 por utilização de créditos de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, e que por se tratar de créditos sem repercussão no recolhimento do imposto, aplicou-se a multa percentual de 60%, com recomendação de estorno a ser efetuado pelo contribuinte.

Em preliminar de nulidade, arguiu que o autuante deixou de justificar que as mercadorias alegadamente de uso e consumo e pede por diligência. Conforme se verifica à fl. 14 e subsequentes tais mercadorias são correias de transmissão, aros, gaxetas, amortecedores, estator, anel, desengraxante, inibidor de corrosão, etc.

Tais mercadorias são de uso comum, utilizados largamente na indústria, não necessitando de diligência para se verificar a sua utilidade. Assim recuso tanto o pedido de diligência como o de nulidade e passo ao exame de mérito.

Alega que resta claro no AIIM em questão, a D. Autoridade Fiscal questiona o suposto creditamento indevido de ICMS em decorrência de determinados produtos essenciais ao processo industrial da RECORRENTE, sendo eles produtos intermediários imprescindíveis para a consecução e manutenção das atividades da RECORRENTE. Apresenta minuciosa descrição do processo de fabricação de celulose.

Contudo, o que se verifica claramente conforme relação de mercadorias citadas, é que são peças de reposição ou manutenção de máquinas, além do inibidor de corrosão, que se propõe a proteger máquinas e equipamentos de processos corrosivos, não havendo razão para se caracterizar um desengraxante ou um anel de vedação como produto intermediário, haja vista, ao contrário do que foi afirmado, tais itens **sequer entram em contato com a mercadoria produzida e na longa e extensiva descrição do processo produtivo, não citou uma única mercadoria cujo crédito foi glosado**, e a razão de ser um produto intermediário, alegando tão somente sua essencialidade no processo fabril, o que de per si, não é a única razão necessária e suficiente para se considerar um material tipicamente de reposição de máquinas, como sendo produto intermediário.

É condição *sine qua non*, além da essencialidade, que o produto intermediário esteja em contato direto com a mercadoria produzida como é por exemplo o caso das facas de corte da madeira. Não é o caso de desengraxante, anéis, estatores, etc, peças de reposição de máquinas.

Por outro lado, esclareço que houve ligeiro desentendimento nesta Câmara, pelo fato de que ao se observar o demonstrativo do autuante, aparentemente é incongruente com o lançamento. Por exemplo, à fl. 17, demonstrativo analítico, o valor do crédito de ICMS apurado como indevido em janeiro de 2017, é de R\$ 2.687,40. O mesmo valor aparece no demonstrativo sintético, fl. 13.

Contudo, se observa que o valor do ICMS glosado, aparece como sendo “base de cálculo” à fl. 02 no demonstrativo do auto – *Infração 02 – 001.002.089*. Isto ocorre porque não está sendo lançado o ICMS propriamente dito, mas a multa sobre o valor do ICMS indevidamente lançado pelo recorrente, de 60%. Assim, o imposto glosado passa a ser base de cálculo da multa, sendo que no caso de janeiro de 2017 a multa de 60% é de R\$ 1.612,44.

Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE. Assim, o montante do Auto de Infração é o seguinte:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	20.519,82	3.752,28	-----
02	PROCEDENTE EM PARTE/N.PROVIDO	69.525,28	53.736,92	-----
03	PROCEDENTE EM PARTE	91.436,83	91.307,72	-----
04	PROCEDENTE	871,85	871,85	-----
05	PROCEDENTE	385.293,57	385.293,57	1%
06	PROCEDENTE	25.961,00	25.961,00	1%
<b>TOTAL</b>		<b>593.608,35</b>	<b>560.923,34</b>	

## VOTO DIVERGENTE

Com o devido respeito, divirjo do entendimento do nobre relator em relação ao mérito da acusação de que seria devido diferencial de alíquotas e indevida a utilização de créditos de ICMS oriundos das aquisições de produtos intermediários que foram tratados como de uso e consumo na infração 02, ora recorrida.

Mantendo a coerência com meus posicionamentos anteriores, entendo que assiste razão à recorrente, ao tempo que me alinho ao Conselheiro Anderson Italo Pereira, em seu voto divergente proferido no Acordão nº 0049-11/22 quando disse:

*"(...)em alinhamento com a doutrina de Deonísio Koch, segundo o qual, antes da entrada em vigor da LC nº 87/96, existia uma visão mais restritiva da matéria, pois, o Convênio ICMS 66/88, que tratava provisoriamente sobre o regramento do imposto estadual, por autorização do § 8º, do art. 34 do ADCT da CF/88, condicionava o direito ao crédito ao consumo e à integração da mercadoria ou produto adquirido no resultado final, como elemento indispensável à sua composição.*

*No entanto, a LC nº 87/96, ao revogar essa norma, tratou do assunto de forma mais aberta, considerando o crédito na modalidade financeira, e trazendo como restrição apenas a condição de estranha (alheia) ao objeto social do estabelecimento, além das vedações decorrentes da quebra do ciclo de tributação. Assim, o crédito seria devido em todas as operações de aquisição de produtos com vínculo direto ou indireto com o setor produtivo, independente se consumidos integral ou imediatamente ou se integrados ao produto.*

*Este, aliás, sempre foi o intuito da Lei Kandir, como se pode extraír da justificativa apresentada pelo Deputado Antônio Kandir, quando da apresentação do Projeto de Lei Complementar nº 95, de 1996, que culminou na LC nº 87/96:*

*"[...] O segundo ponto de inovação do projeto é o que permite o crédito do imposto referente a todas as mercadorias ou serviços que entram no estabelecimento, exceto os que digam respeito a atividades alheias ao escopo deste. Ainda hoje se faz a distinção entre crédito físico (concernente a mercadoria a serem revendidas ou que integram produto fabricado ou que se consomem no processo de fabricação) e crédito financeiro (que diz respeito a bens destinados ao ativo). O projeto abole a distinção, em primeiro lugar porque o não creditamento do imposto referente a bens do ativo permanente produz efeitos cumulativos que não se compadecem com imposto deste tipo, nem com o texto constitucional e, em segundo lugar, porque torna o imposto mais compatível com sua função econômica. Em linhas muito gerais, passa-se de um imposto tipo produto bruto a um imposto tipo consumo, que pode tornar-se poderoso indutor de novos investimentos. [...]"*

*Em outras palavras, é preciso evoluir na interpretação do que se entende como "produtos intermediários" a fim de se adequar ao modelo normativo estabelecido pela Lei Kandir, que não mais contempla a restrição ao crédito derivado destes materiais que vigorava antes da sua vigência. Também não soa razoável se aproveitar da linha tênue que separa este conceito do de "material de uso e consumo" para invocar o questionável marco temporal para aproveitamento de crédito estabelecido pelo art. 33 da LC nº 87/96.*

*O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, já há algum tempo tem proferido decisões neste sentido, conforme arestos a seguir destacados, que foram inclusive mencionados pela recorrente no Recurso Voluntário:*

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. UTILIZAÇÃO DE MATERIAL NO PROCESSO PRODUTIVO (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). LC 87/1996. AÇÕES QUE VISEM AO CREDITAMENTO DE ICMS. APPLICABILIDADE DO PRAZO PRESCRICIONAL PREVISTO NO ART. 1º. DO DECRETO-LEI 20.910/1932. INAPLICABILIDADE, NA HIPÓTESE, DO PRAZO DECENAL - TESE DOS CINCO MAIS CINCO, QUE É EXCLUSIVA PARA AS AÇÕES VISANDO À RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DE TRIBUTO INDEVIDAMENTE RECOLHIDO, CONSOANTE PRECONIZA OS ARTS. 165 E 168, I DO CTN. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

*[...]*

*2. A Lei Complementar 87/1996 autoriza o creditamento do ICMS pago referente aos produtos acima referidos, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: AgInt no REsp. 1.486.991/MT, Rel. Ministro GURGEL*

DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe 21.6.2017; AgRg no AREsp. 142.263/MG, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 26.2.2013; REsp. 1.090.156/SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 20.8.2010.

[...]

(AgInt nos EDcl no AREsp 471.109/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2020, DJe 15/12/2020)

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PEDIDO DE NATUREZA DECLARATÓRIA. VIABILIDADE. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PARA AS OPERAÇÕES REALIZADAS NA VIGÊNCIA DA LC 87/96. ACÓRDÃO RECORRIDO CASSADO.**

[...]

3. Enquanto vigorou o Convênio ICMS n. 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o direito de crédito estava restrito aos produtos intermediários que eram consumidos imediatamente e integralmente no processo industrial ou que integravam a composição do produto final.

4. 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. Precedentes.

5. Hipótese em que o acórdão recorrido decidiu que os produtos intermediários que sofrem desgaste gradual ao longo do processo produtivo não dão direito a crédito de ICMS, mesmo em relação a operações já realizadas sob a égide da Lei Kandir, o que justifica a cassação do julgado, para que a apelação seja reapreciada, agora em conformidade com a orientação desta Corte Superior.

[...]

(AgInt no REsp 1486991/MT, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/04/2017, DJe 21/06/2017)

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.**

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediatamente e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 142.263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013)

**TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.**

[...]

3. A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.

[...]

(REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)

Cabe pontuar, pela sua força persuasiva, a decisão monocrática proferida pelo Ministro Sérgio Kukina, do Superior Tribunal de Justiça, em 03/08/2020, nos autos dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 991.299/SP, por meio da qual, com base em acórdãos anteriores da Corte, reconheceu o direito ao creditamento do ICMS relativo a bens intermediários adquiridos a partir da LC nº 87/1996 que tenham relação com o objeto social do contribuinte, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente.

Outrossim, destaco que o mesmo raciocínio também pode ser verificado em recentíssimo acórdão da Terceira Câmara Cível do TJ/BA, publicado em 02/06/2021, conforme ementa abaixo transcrita:

**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.

(Classe: Apelação, Número do Processo: 0175473-41.2007.8.05.0001, Relator(a): MARIELZA MAUES PINHEIRO LIMA, Publicado em: 02/06/2021)

O voto condutor do acórdão, aliás, destacou expressamente:

**"A legislação baiana não traz, de modo expresso, a necessidade de que a mercadoria seja totalmente consumida ou desgastada ao final de cada ciclo do processo produtivo para que seja considerada produto intermediário e, por conseguinte, constituir crédito fiscal." (negrito do original)**

Ademais, de acordo com a doutrina atualizada, os materiais de uso e consumo são aqueles empregados na atividade-meio do estabelecimento os quais identifica como materiais de apoio administrativo, citando como exemplo os de expediente, limpeza, segurança, entre outros que não se relacionam diretamente com o setor produtivo, servindo apenas como facilitador do funcionamento desta atividade (KOCH, Deonísio. Manual do ICMS: teoria e prática. 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2020. pp. 347-349).

Consequentemente, entendo que os produtos objetos da autuação não são alheios à atividade do estabelecimento e nem restou demonstrado que se relacionam exclusivamente com sua atividade-meio para que possam ser classificados como material de uso e consumo. Logo, devem ser reconhecidos como produtos intermediários, o que impõe a improcedência da autuação."

Sendo assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para julgar insubsistente a infração 02.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 217359.0001/22-4, lavrado contra SUZANO S.A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento das multas no valor total de R\$ 560.920,33, sendo multa percentual no valor de R\$ 149.665,77 e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 411.254,56, previstas no art. 42, incisos VII, "a" e IX da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Valdirene Pinto Lima, Anderson Ítalo Pereira e Rafael Benjamin Tomé Arruty.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de setembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

VALDIRENE PINTO LIMA - VOTO DIVERGENTE

