

A. I. Nº - 217359.0002/23-9  
AUTUADO - SUZANO S.A.  
AUTUANTE - ITAMAR GONDIM SOUZA  
ORIGEM - DAT SUL / IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 28/12/2023

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0216-01/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. Os produtos relacionados neste Auto de Infração não se enquadram no conceito de ativo imobilizado, matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e não dão direito ao uso de crédito fiscal, sendo classificados como material de uso e consumo. Infrações 01, 02 e 03 procedentes. Indeferido o pedido de realização de diligência. Não acolhidas as nulidades arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/03/2023, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$ 4.495.471,99, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

**Infração 01 – 001.002.002** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 4.120.298,74, acrescido da multa de 60%.

Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado: *Refere-se a materiais de uso e consumo, notadamente peças e partes destinadas a manutenção de equipamentos, onde a Autuada creditou-se do ICMS indevidamente.*

*Os referidos materiais não entram em contato direto com o produto em elaboração (celulose) e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado;*

**Infração 02 -001.002.002** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 196.869,21, acrescido da multa de 60%.

Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado: *Refere-se a materiais de uso e consumo, notadamente peças e partes destinadas a manutenção de equipamentos, onde a Autuada creditou-se do ICMS indevidamente.*

*Os referidos materiais não entram em contato direto com o produto em elaboração (celulose) e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado;*

**Infração 03 – 006.002.001** - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 178.304,04, acrescido da multa de 60%.

Consta adicionalmente na descrição conduta infracional imputada ao autuado que: *Refere-se a materiais de uso e consumo notadamente peças e partes destinadas a manutenção de*

*equipamentos, onde a autuada creditou-se do ICMS indevidamente.*

*Os referidos materiais não entram em contato direto com o produto em elaboração (celulose) e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado.*

O autuado apresentou defesa (fls. 152 a 199). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Consigna que sempre pautado em boa-fé reconhece como devida parte das infrações de modo que recolheu o valor de R\$ 1.696.965,72 referente à infração 01; R\$ 196.869,21 referente à infração 02 e R\$ 178.304,04 referente à infração 03.

Quanto aos débitos que permanecem em discussão, diz que apesar dos argumentos suscitados pela Fiscalização para exigência do crédito tributário, deve o lançamento ser revisto, haja vista que (i) está fundado em nulidades e (ii) partiu de premissa equivocada ao tratar os produtos listados no Auto de Infração como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, quando, na verdade, representam produtos utilizados no processo produtivo da empresa, considerados intermediários, bem como produtos destinados ao ativo permanente da empresa essenciais para o desenvolvimento de sua atividade comercial, sendo válido o creditamento de ICMS.

Em caráter preliminar argui a nulidade do lançamento pela precariedade do trabalho fiscal e violação do seu direito à ampla defesa e ao contraditório e do princípio da verdade material.

Diz que como é cediço, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, cabe à autoridade administrativa o dever de constituir o crédito tributário por meio de lançamento, assim entendido como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade cabível. Reproduz o referido dispositivo legal.

Aduz que para que se tenha um lançamento válido, é imperioso concluir pela necessidade de restar comprovada a ocorrência do fato gerador do tributo exigido, sob pena de ser tal lançamento absolutamente nulo.

Afirma que é o que ocorre no caso em tela, haja vista 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, porém deixou de justificar o motivo de tê-las classificado desta maneira, não sendo possível comprovar a ocorrência da infração.

Alega que desse modo, se vê na obrigação de dizer o óbvio, ou seja, quem tem o dever de fiscalizar e lançar corretamente qualquer acusação fiscal é a Administração Fazendária. Acrescenta que se torna imperioso que os lançamentos estejam sempre lastreados nos fatos corretos e não em imperícias cometidas pelas Autoridades Fiscais.

Assevera que se admitir o contrário seria permitir que a Fiscalização simplesmente autuasse todas as operações dos contribuintes, dando a estes o trabalho de se defender e indicar quais operações realmente não estão em conformidade com a legislação.

Diz que a fundamentação legal insuficiente e incorreta torna impossível determinar a natureza da infração e os motivos para a lavratura do Auto de Infração.

Alega que diante disso, evidencia-se que o presente lançamento fiscal deve ser considerado nulo, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a” e §1º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Reproduz o referido dispositivo regulamentar processual.

Pontua que desse modo, constatada a precariedade do trabalho fiscal, a autuação deve ser considerada nula, tendo em vista que está baseada em fundamentos legais e fáticos

absolutamente alheios à realidade.

Alega que em momento algum o autuante efetivamente considerou o processo produtivo desenvolvido pela empresa para consecução de suas atividades para analisar a pertinência ou não do aproveitamento do crédito de ICMS. Diz que conforme se pode concluir do conceito de insumo adotado atualmente pelos Tribunais Pátrios, e até mesmo aquele adotado equivocadamente pela 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.

Afirma que cabe à Autoridade Fiscal aprofundar suas investigações, inclusive com a realização de visita *in loco* e perícia, para se fosse o caso, infirmar fundamentadamente as acusações fiscais impostas.

Assevera que uma vez que o efetivo processo produtivo da empresa sequer foi levado em conta neste caso, o presente Auto de Infração deixou de observar um dos princípios básicos da atividade de lançamento, ou seja, a busca pela verdade material.

Diz que assim sendo, como corolário do princípio da legalidade, o Auto de Infração tem de se pautar no princípio da verdade material. Neste sentido, invoca e reproduz ensinamento de Gabriel Lacerda Troianelli.

Assinala que outro não tem sido o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no que tange à imprescindibilidade da aplicação do princípio da verdade material a qualquer processo administrativo, principalmente, aquele que apura a exigência fiscal, conforme se verifica das ementas que transcreve.

Alega que diante disso, admitir que o presente lançamento deve ser mantido é rechaçar a aplicação do princípio da verdade material e ao próprio entendimento dos Tribunais Superiores, inclusive do CARF, que rege o processo administrativo, uma vez que resta claro que a Autoridade Fiscalizadora não analisou o elemento essencial e indispensável ao deslinde do presente caso, ou seja, a correlação dos bens e serviços, sobre os quais a IMPUGNANTE creditou-se de ICMS, com o efetivo processo produtivo desenvolvido.

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

Prosseguindo, reporta-se sobre a não cumulatividade do ICMS e o direito ao crédito fiscal.

Aduz que como é cediço, nos termos do artigo 155, inciso I, §2º, da Constituição Federal de 1988, o ICMS é um imposto sujeito ao princípio da não cumulatividade, compensando-se o imposto devido na saída de mercadorias, com o imposto cobrado nas operações anteriores. Reproduz referido dispositivo constitucional.

Pontua que da inteligência de todo o conjunto normativo versando sobre a não cumulatividade do tributo, depreende-se que a CF/88, no seu artigo 155, §2º, inciso I, a LC nº 87/96 nos seus artigos 19 e 20, e a Lei nº 7.014/96 no seu artigo 30, instituíram um regime amplo de creditamento, vedando a compensação em hipóteses muito específicas, expressamente previstas na legislação, as quais não representam a realidade do presente caso.

Alega que assim sendo, ainda que tenha se atentado à regra da não cumulatividade, o autuante ampliou o conteúdo do já questionável dispositivo do RICMS/BA ao determinar que o consumo do produto deveria ser “integral e imediato” para que fosse considerado intermediário e, dessa forma, passível de creditamento. Acrescenta que inexistem quaisquer menções à imediatividade do consumo de mercadorias como requisito ao crédito tributário, restando apenas concluir que, em respeito ao princípio da legalidade, basta que o produto seja consumido ao longo do processo de industrialização para que seja possível ao contribuinte creditar-se do tributo sobre ele incidente.

Salienta que partindo do campo legislativo e passando para o entendimento do Poder Judiciário

em relação às normas postas, a discussão está, também, bem avançada e alinhada com os entendimentos adotados pela empresa.

Nesse sentido, a título exemplificativo, invoca e reproduz o entendimento do Ministro Ilmar Galvão acerca do princípio da não cumulatividade, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.019.

Aduz que considerando o posicionamento do Poder Judiciário sobre as normas contidas nos dispositivos citados acima, a regra da não cumulatividade do ICMS, importa destacar, não é mera diretriz que pode ser observada pelos Estados, mas tem caráter impositivo, vinculando o ente arrecadador. Ou seja, o Estado é obrigado a conceder o abatimento dos créditos do imposto pago em operações anteriores, na forma prevista na legislação. A esse respeito, invoca e reproduz ensinamentos de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino.

Diz que 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.

Observa que na forma da legislação estadual, que deve seguir as disposições da legislação complementar, o direito ao crédito está adstrito às mercadorias destinadas à produção, tais como, insumos, materiais intermediários, materiais de embalagem, entre outros itens expressamente autorizados pela legislação, ou destinadas à venda, sendo vedado o crédito do imposto dos demais produtos que não são utilizados na produção dos bens destinados à venda.

Pontua que feitas as considerações iniciais quanto ao, constitucionalmente derivado, sistema da cumulatividade, versará, de forma detida, acerca da qualificação dos produtos adquiridos como produtos intermediários e não como bens de uso e consumo do estabelecimento.

Esclarece que a linha de raciocínio que será adotada, 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 empresa. Diz que esses materiais são classificados como produtos intermediários, espécie da categoria insumo.

Observa que conforme se verifica no presente Auto de Infração o autuante, contudo, adota conceito restritivo de insumo e produto intermediário para fins de crédito de ICMS, justificando a glosa porque supostamente as mercadorias em questão *não entram em contato direto com o produto em fabricação (celulose), e não forem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado.*

Afirma que o critério do “consumo integral” da mercadoria no processo produtivo, para fins de creditamento do imposto, já foi superado há muito pela jurisprudência pátria, conforme precedentes que invoca e reproduz em excertos, especialmente a partir do atual regramento instituído pela Lei Kandir.

Nesse sentido, menciona o precedente firmado pelo E. STJ, no julgamento do AgInt no REsp 1486991/MT, cujo voto condutor do acórdão traz importantes esclarecimentos a esse respeito, conforme reproduz.

Assinala que conforme se observa, o entendimento atual do E. STJ afasta o critério adotado no lançamento fiscal, no sentido de exigir o consumo das mercadorias no processo produtivo da empresa para autorizar o creditamento do ICMS.

Frisa que desse modo, tendo os fatos geradores em discussão ocorrido na vigência da Lei Kandir, não é exigível o consumo integral da mercadoria para fins de creditamento do ICMS, sendo necessário para fins de autorizar o creditamento apenas que se tratem de bens aplicados no processo produtivo da empresa.



Reporta-se sobre a utilização dos materiais intermediários e sua classificação como insumos.

Consigna que conforme resta claro no presente Auto de Infração, o autuante questiona o suposto creditamento indevido de ICMS em decorrência de determinados produtos essenciais ao processo industrial da empresa, sendo eles produtos intermediários imprescindíveis para a consecução e manutenção das suas atividades.

Destaca que com o intuito de demonstrar o direito ao crédito fiscal, faz-se mister explicar de forma detalhada o seu processo produtivo, elucidando, ainda, que a fabricação da celulose de fibra curta de eucalipto possui várias etapas, o que pode ser observado na ilustração que apresenta.

Observa que o processo produtivo da empresa 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. Diz que após o corte, a madeira é transportada até a fábrica de celulose onde se inicia o 2º estágio do processo produtivo, no caso o processo industrial.

Assinala que nesse passo, o processo industrial consiste em extrair da madeira de eucalipto o material fibroso (pasta, polpa ou celulose industrial). Diz que 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. Aduz que as cascas são aproveitadas e queimadas nas caldeiras para produção de combustíveis para geração de energia elétrica para suprir a necessidade de energia da fábrica.

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

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

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

Diz que além disso, a empresa gera sua própria energia a partir da queima de cascas e resíduos de madeira nas caldeiras de biomassa e principalmente da queima do licor preto fraco nas caldeiras de recuperação. Observa que as caldeiras produzem o vapor necessário à fábrica e à geração de energia elétrica. Acrescenta que paralelamente, ocorre o ciclo de recuperação dos produtos químicos usados no cozimento. Esclarece que a caldeira de recuperação, ao queimar o licor preto fraco, queima somente a parte orgânica, a madeira que se dissolveu no cozimento. Explica que a soda, por ser inorgânica, não queima e sai pelo fundo da caldeira como uma massa fundida, que, misturada com água industrial, irá constituir o que se chama licor verde. Aduz que o licor verde (carbonato de sódio) será recaustificado com cal, transformando-se novamente em licor branco a ser reutilizado no cozimento. Já a lama de cal, resultante do processo de recaustificação, também será tratada no forno de cal, voltando a se transformar em cal, fechando o ciclo de recuperação de produtos químicos.

Pontua que a depuração por sua vez, trata-se de um peneiramento da pasta de celulose para remoções de impurezas sólidas, tais como pequenos fragmentos de madeira e casca, nós, cavacos

mal cozidos, finos, areia, pedras, incrustações e fragmentos de metal.

Já a deslignificação é o processo de pré-branqueamento com oxigênio, que ocorre em reator pressurizado, visualizado abaixo:

Explica que o branqueamento é o processo de tratamento da polpa mediante produtos químicos alvejantes que tem por objetivo aumentar sua alvura, removendo a lignina remanescente. Acrescenta que o branqueamento ocorre em 2 estágios: (i) estágios ácidos (oxidação da lignina); e (ii). estágios alcalinos (solubilização da lignina oxidada).

Observa que o processo de branqueamento ou alveamento é o tratamento químico, geralmente em vários estágios, que se dá à celulose depois do cozimento, depuração e lavagem, à pasta mecânica depois do desfibramento, ou em alguns casos, às asparas depois da desagregação, com a finalidade de descolorir ou remover os materiais corantes não celulósicos existentes na massa, aumentando a alvura do produto final. Diz que isto é feito pela ação de agentes: Soda Cáustica, Peróxido de Hidrogênio, Talco, Oxigênio, Antraquinona, Metanol, Clorato de Sódio, Ácido Clorídrico, entre outros.

Explica que após o branqueamento a polpa é novamente depurada, para a retirada de pequenas partículas para obtenção de uma celulose de alta qualidade. Já a água é removida através de drenagem, prensagem e secagem da polpa, até alcançar uma umidade em torno de 10%. Assinala que os principais insumos utilizados no processo de secagem são: Soda cáustica, ácido sulfúrico, cloreto de cálcio e agente de limpeza, entre outros.

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

Conclusivamente, diz que conforme se verifica, 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.

Consigna que feitas as considerações acima, passa a tecer suas alegações acerca da imprescindibilidade dos materiais em questão de maneira específica.

Observa que se entende por insumo toda e qualquer matéria prima, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final.

Pontua que verdadeiramente, verificam-se na doutrina acepções até mais abrangentes para o termo “insumo”, que sugerem que o mesmo deve englobar até “despesas e investimentos” utilizados no processo produtivo. Neste sentido, invoca e reproduz lição de Maria Helena Diniz.

Pontua que para fins de aplicação da legislação do ICMS, considera-se como insumo todos os itens essenciais para a produção, independentemente de sofrerem consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto, já que tais restrições ao direito ao crédito não possuem embasamento legal.

Ressalta que não cabe ao legislador interpretar o conceito de insumos ao seu bel prazer, sendo necessário analisar o processo produtivo dos contribuintes e a utilização dos produtos intermediários neste para que se possa chegar a correta aplicação do conceito “insumo”.

Frisa que restando 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.

Afirma que com base no quanto exposto, resta evidente que, ao contrário do que entendeu o autuante, os materiais representam produtos intermediários, espécie da categoria de insumos da produção, na medida em que são essenciais para atividade comercial da empresa, inclusive compondo o seu ativo imobilizado.

Ou seja, não se trata de mera deterioração dos materiais, mas sim o seu consumo no processo produtivo da empresa, sendo cristalino que tais materiais se desgastam pela sua intensa utilização, razão pela qual se verifica o direito ao crédito fiscal.

Alega que desse modo, para que o processo produtivo ocorra com excelência, os produtos elencados acima, assim como os demais insumos adquiridos pela empresa, são indispensáveis para a produção do produto final, o que implica, por consequência, na utilização efetiva dos insumos adquiridos.

Sustenta que não reconhecer o seu direito ao crédito fiscal neste momento somente traduz em postergar uma situação em que será resolvida judicialmente de maneira favorável à empresa.

Afirma que dessa forma, é imperioso reconhecer o Princípio da Verdade Material para que se apure devidamente os fatos e as alegações de que possui direito ao crédito fiscal ante o seu processo produtivo, bem como que se aplique o Princípio da Economia Processual.

Acrescenta que o E. STF, de forma a tratar de outros produtos (cadinho, lixas, feltros e panos) utilizados na produção de escovas de polimento, prosseguiu com a mesma ideia já firmada em julgamentos anteriores, de forma a validar a possibilidade de creditamento de produtos intermediários, isto é, aqueles que se consomem ou se inutilizam no processo de fabricação:

Observa que o E. STF veda expressamente qualquer hipótese de incidência da tributação mais de uma vez sobre o mesmo fato gerador, contemplando, assim, a não-cumulatividade como fator essencial para não existir.

Ressalta o recente acórdão do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.486.991-MT, que consignou, consoante o defendido pela empresa, a ampliação das hipóteses de direito de crédito fiscal relativamente ao ICMS após a promulgação da LC nº 87/1996. Reproduz referida decisão em excertos. Acrescenta que em diversos casos o STJ manifestou-se, sendo a tônica dos precedentes a exigência de que o bem efetivamente participe do processo industrial, nele sendo consumido ou se integrando ao produto, sem ser necessário, contudo, que este consumo se dê de forma imediata, como se entendia antes do advento da LC nº 87/96. Reproduz excertos do precedente.

Conclusivamente diz que com base nas premissas acima fixadas, a classificação de determinado produto como insumo, demanda, necessariamente, o estudo de sua aplicação no caso concreto dentro de uma determinada cadeia produtiva.

Ressalta que sem tais equipamentos, a industrialização do produto final não seria possível.

Afirma que não resta outra conclusão senão que os produtos no caso em apreço são essenciais para a produção, haja vista 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. Neste sentido, invoca e reproduz lição de Marco Aurélio Greco.

Aduz que para que não haja qualquer dúvida acerca de seu direito creditório, o STJ em julgamento decisivo do REsp 1.366.437/PR, firmou o entendimento em que se discutia a possibilidade de creditamento do ICMS incidente sobre a aquisição de telas, mantas e feltros, bens que são desgastados gradativamente no processo de produção do papel e nele houve por bem concluir pelo direito creditório do contribuinte. Reproduz referido entendimento.

Assevera que os produtos glosados são insumos utilizados diretamente no processo produtivo para que se obtenha o produto final a ser comercializado, em nada estes produtos se equiparam à bens de uso e consumo.

Diz que é o que se verifica das planilhas que anexa que indicam a aplicabilidade de cada um dos itens glosados no processo produtivo da empresa (Doc. 04).

Afirma restar evidente, conforme já exaustivamente reiterado, ser 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 empresa, e, desse modo, se coadunam perfeitamente com o conceito de "insumos", não havendo o que se falar em ilegalidade do aproveitamento do crédito de ICMS.

Diz que não resta outra conclusão senão o reconhecimento, de seu pleno direito, 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 Auto de Infração, a fim de que seja reconhecido o direito da empresa ao creditamento do ICMS.

Continuando, reporta-se sobre o conceito de ativo imobilizado sob a ótica da legislação vigente.

Afirma que de igual forma, verifica-se a ilegalidade da glosa em relação aos itens que compõem o ativo imobilizado da empresa, indevidamente classificados pelo autuante como bens destinados ao uso e consumo.

Pontua que com o intuito de verificar qual a melhor definição para os itens objeto da autuação, torna-se imperioso discorrer sobre a definição de ativo imobilizado e a pertinência da aplicação da referida definição ao presente caso.

Assinala que o Pronunciamento Técnico CPC 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (Doc. 05), define ativo imobilizado como *“o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período. Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens”*.

Acrescenta que o referido documento reconhece que *“sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado”*.

Reproduz as definições do CPC 27 que, segundo diz, são relevantes acerca dos custos envolvendo os ativos imobilizados.

Com relação aos bens integrantes do ativo imobilizado, invoca e reproduz ensinamento de Martins, Gelbck, Santos e Iudícibus.

Sustenta que desse modo, de acordo com referido Pronunciamento Técnico, ativo é um item, um bem tangível, ou seja, um bem corpóreo, necessário para a produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel ou outros fins administrativos, com expectativa de uso por mais de um período, anual, no caso.

Observa que de igual maneira, o conceito de ativo imobilizado também é dado pela legislação societária – conceito contábil – através do artigo 179, inciso IV, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, cujo teor reproduz.

Afirma que desse modo, ativo imobilizado pode ser definido, para fins societários, como conjunto de bens destinados à manutenção das atividades da pessoa jurídica, bem como os bens decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens, ainda que pertencentes a terceiros.

Salienta que são oportunas as lições trazidas no Manual de Contabilidade da Fundação Instituto de



Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, conforme reproduz.

Assinala que em um paralelo à possibilidade de creditamento de ICMS referente aos bens do ativo imobilizado, apesar de o Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, não apresentar definição do conceito de custo ou despesa operacional dedutível, tal regulamento denota, de maneira a ratificar sua necessidade, algumas espécies de despesas, tal como apresenta. Ou seja, à luz do dispositivo supracitado, o bem classificado como pertencente ao ativo imobilizado deve ter vida útil superior a um exercício social.

Acrescenta que dessa forma, para fins de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a definição do conceito de ativo imobilizado é o *“conjunto de bens destinados à manutenção das atividades da pessoa jurídica, bem como os bens decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens, ainda que pertencentes a terceiros, desde que tenham vida útil superior a um ano”*.

Destaca, ainda, o Parecer Normativo CST nº 100 de 30 de novembro de 1978, cuja leitura induz à conclusão de que a fiscalização federal se fia aos termos da LSA para definição do conceito de ativo imobilizado. Reproduz referido parecer.

Neste sentido, consigna que ainda sobre o conceito envolvendo ativo imobilizado, tal definição de conceito é ratificada por José Carlos Marion, conforme reproduz.

Conclusivamente, diz que para um bem ser enquadrado como imobilizado ele precisa atender aos seguintes requisitos: (i) ser tangível; (ii) ser destinado para uso de produção ou fornecimento de mercadorias e serviços, para aluguel a outros ou fins administrativos; e (iii) ser utilizado por mais de um período.

Prosseguindo, reporta-se sobre o direito ao crédito dos bens do ativo imobilizado da empresa.

Pontua que o ativo imobilizado (fixo ou permanente) é considerado uma subconta (divisão) do ativo não circulante e está previsto na legislação no artigo 178, §1º, inciso II, da LSA. É conceituado como *“conjunto de bens destinados de modo permanente à produção dos bens e serviços que constituem o objeto da empresa e à manutenção das atividades da sociedade empresária. Usualmente toda empresa usa algum imobilizado para instalações de produção ou escritórios”*.

Acrescenta que no mesmo sentido, o *“ativo imobilizado (também chamado de permanente ou fixo) é o termo mais utilizado para ativos tangíveis a serem utilizados na produção ou fornecimento de bens para aluguel a terceiros, administrativos ou que irão beneficiar a entidade na produção durante mais de um período contábil (um ano). O maquinário, peças de reposição, redimensionamento, produção, reparo e sobressalente, todos, são considerados ativos imobilizados da entidade cuja baixa após vida útil deverá ser reconhecida a prazo superior de um período contábil”*.

Assevera que considerando a real destinação dos materiais adquiridos pela empresa, no caso bens destinados ao ativo imobilizado, verifica-se a possibilidade de direito ao crédito prevista no artigo 29 da Lei nº 7.04/96 e 309, inciso VII, do RICMS/BA.

Frisa que é admissível o crédito do valor do ICMS destacado na nota fiscal e no conhecimento de transporte de carga, inclusive o diferencial de alíquota do ICMS devido na entrada do bem e do serviço de transporte destinados ao ativo imobilizado e que estiver vinculada à atividade fim da empresa, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, conforme rege a LC nº 87/96.

Tece comentários sobre este último ponto. Diz que conforme define o Código Civil pátrio em seu artigo 79, são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente. Acrescenta que nesta última espécie estão os bens incorporados ao solo por ação do homem. Registra e reproduz a definição dada por Plácido e Silva, em seu Vocabulário Jurídico, 27ª edição,

p. 705, ao definir o vocábulo “imóveis por acessão física”.

Aduz que conforme se depreende do escólio de Plácido e Silva, para que um bem seja considerado *imóvel por acessão física*, deve ser incorporado ao solo em caráter permanente, não podendo ser transportado de um lugar para outro sem que perca a sua individualidade imobiliária, ou seja, seu caráter de imóvel. Diz que neles se computam, portanto, as construções civis ou edificações incorporadas ao solo, e que a este, aderem de forma permanente.

Sustenta que as mercadorias utilizadas para a montagem, implantação e instalação de máquinas ou equipamentos da produção industrial, inquestionavelmente, bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, não podem ser classificadas como *imóveis por acessão física*, pois não aderem permanentemente ao solo, podendo, a qualquer tempo, ser desmontadas e transportadas para outro local, sem que haja dano ou modificação na sua estrutura.

Assevera que desse modo, inexistem dúvidas que as operações das quais decorreram as entradas dos materiais utilizados na construção ou otimização de máquinas ou equipamentos da produção industrial da empresa dão direito ao crédito por comporem seu ativo imobilizado.

Assinala que uma grande parte dos produtos, a exemplo dos *cabos de aço, fios elétricos (eletrodutos, disjuntores, cabos de cobre, etc.), cintas de poliéster, peças de fixação (porcas, abraçadeiras, conectores e emendas em geral), estruturas metálicas, etc.*, tidos como destinadas à otimização e construção civil do prédio da fábrica (imóvel por acessão física), foram utilizados na montagem, implantação e instalação de máquinas e equipamentos do ativo fixo destinados à manutenção das atividades da empresa, portanto, bens do ativo imobilizado.

Salienta que como tão bem elucidado no âmbito do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, cuja observância pelo Fisco é de rigor, o ativo imobilizado (permanente – fixo) é entendido como tal “*quando é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e se espera utilizar por mais de um período. Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens*”.

Observa que uma fábrica de celulose e papel é uma complexa planta química de grandes dimensões, sendo que os grandes equipamentos (ativos imobilizados) de uma planta industrial como essa não são comprados nas prateleiras dos fornecedores. Diz que são montados no sítio de funcionamento, mediante dos materiais que nada mais são do que materiais empregados na produção e/ou para a produção, e, de igual maneira as peças para otimização e manutenção, cuja classificação é de ativo imobilizado (fixo – permanente) e, destarte, passível de crédito, sendo absolutamente equivocada a glosa fiscal e o lançamento de supostas diferenças não recolhidas do ICMS.

Afirma que assim sendo, o presente Auto de Infração em referência deve ser cancelado também em relação aos itens que compõem o ativo imobilizado, nos termos acima articulados.

Continuando, reporta-se sobre o ICMS DIFAL, produtos destinados à industrialização.

Diz que de igual forma, é totalmente improcedente o item 03 do Auto de Infração com relação à exigência do ICMS DIFAL, tendo em vista que as operações objetos da autuação dizem respeito à aquisição de mercadorias para industrialização, razão pela qual é ilegal a exigência do DIFAL no caso concreto.

Frisa que a CF/88 em seu inciso VII, § 2º, do artigo 155, promoveu modificações básicas na estrutura e cobrança do ICMS e adotou a utilização da alíquota interestadual nas operações e prestações destinadas a consumidor final contribuinte do imposto quando se tratar de bens de uso e consumo e ativo fixo, cabendo ao Estado destinatário o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Reproduz referido dispositivo constitucional.

Observa que de igual forma, o RICMS/BA prevê, em seu artigo 305 a incidência do DIFAL “nas

*aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente”.*

Reitera que conforme já demonstrado acima, os itens glosados atualmente em discussão são bens adquiridos para industrialização e utilizados no processo industrial da empresa.

Sustenta que se depreende da leitura dos referidos dispositivos, que não há o que se falar na incidência do ICMS DIFAL sobre tal operação, uma vez tratar-se de bens para industrialização, enquanto que somente incidirá o ICMS DIFAL quando se tratar de mercadorias para integrar o ativo fixo ou para uso ou consumo do estabelecimento.

Conclusivamente, diz que por mais essas razões, mostra-se improcedente a autuação também nesse ponto.

Prosseguindo, reporta-se sobre a necessidade de realização de diligência para efetiva análise dos produtos correlacionados ao processo produtivo da empresa.

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

Salienta que conforme exposto nos tópicos anteriores, demonstrou que:

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

Pontua que como é cediço, a Autoridade Administrativa competente não está adstrita a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelos contribuintes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento. Ou seja, a verdade material é princípio que, entre outros, norteia o processo administrativo fiscal e obriga a autoridade tributária a agir com diligência na apuração dos fatos durante a fiscalização, cabendo-lhe investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, sob pena de afrontar o princípio do devido processo legal, do qual é corolário.

Aduz que assim sendo, exige-se da autoridade tributária a busca da verdade, com a prevalência do conteúdo dos fatos sobre a forma dos mesmos, sendo a ela vedado desconsiderar documentos e fatos trazidos pelo contribuinte os quais comprovam a veracidade e regularidade de suas alegações e dos procedimentos por ele adotados.

Observa que em oposição à verdade formal, a verdade material, ou verdade real, em conjunto com o princípio da oficialidade, orienta que a autoridade tributária deva tomar decisões com base nos fatos reais, tais como se apresentam na realidade. Diz que para tanto, tem o dever de considerar todos os dados, informações e documentos vinculados à matéria tratada, e até mesmo considerar a necessidade de visitas ao estabelecimento da empresa e outras formas de provas legítimas no ordenamento jurídico. Neste sentido, invoca e reproduz lições de Paulo de Barros Carvalho e Alberto Xavier, assim como entendimento da Receita Federal do Brasil quanto a necessidade de analisar o caso concreto de cada contribuinte.

Em suma, diz que deverá o responsável pela diligência validar/confirmar o emprego direto ou indireto dos bens adquiridos pela empresa ora questionados, considerando o seu processo



produtivo desenvolvido e o conceito de insumos, produtos intermediários, matéria-prima etc. adotado pelos Tribunais Pátrios, para fins de autorizar o creditamento de ICMS.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, na remota hipótese da nulidade não ser declarada de plano, primeiramente, (i) seja determinada a conversão do julgamento do em diligência, a fim de que os bens adquiridos pela empresa sejam analisados considerando o processo produtivo efetivamente desenvolvido, afastando-se o ilegal conceito de insumo adotado no lançamento fiscal, admitindo-se o crédito dos itens essenciais ao processo produtivo da empresa, independentemente do desgastes no processo produtivo ou contato direto com o produto em fabricação; e (ii) que seja reconhecido o seu direito ao crédito fiscal de ICMS referente aos produtos em debate, bem como a improcedência da exigência fiscal relativa ao ICMS DIFAL, tendo em vista as operações objeto da autuação se referirem à aquisição de mercadorias para industrialização.

Requer, por fim, a extinção do crédito tributário objeto de pagamento, conforme atestam os documentos anexos (Doc. 03), nos termos do artigo 156, inciso I, do CTN.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.546 a 608). Contesta a alegação defensiva de que a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração sem consultar seus livros de escrituração fiscal, afirmando que é totalmente descabida, haja vista que sequer teria como aplicar os roteiros de Auditoria, caso não tivesse acesso aos dados constantes da EFD (escrituração fiscal digital) apresentada pelo autuado. Acrescenta que no Termo de Início de Fiscalização, acostado à fl. 06, que mediante a Ordem de Serviços n. 500244/23, foi informado à empresa que acessou os dados de seu SPED FISCAL para realização da referida Auditoria Fiscal.

Observa que o impugnante reconheceu e efetuou o pagamento total das infrações 02 e 03, remanescendo parcialmente a infração 01.

Pontua no tocante aos itens impugnados pelo autuado atinentes à infração 01, que apresentará as razões pelas quais a Fiscalização entende que se trata de materiais de uso e consumo, assim como também corrobora do mesmo entendimento o Egrégio Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), nos termos dos Acórdãos CJF Nº 0085-11/08, CJF Nº 0283-11/18, CJF Nº 0106-11/13 e CJF Nº 0335-11/19.

Ressalta que para fim de elucidar efetivamente de quais itens está tratando, verifique-se o demonstrativo denominado “CRÉDITO INDEVIDO LANÇADO NO CIAP – GLOSA PELA NATUREZA DO ITEM – MOVIMENTAÇÃO DOS ITENS”, acostado às fls. 15/16, bem como o demonstrativo completo em formato digital, fl. 136, em mídia tipo CD, onde consta a íntegra do referido demonstrativo com 352 fls. Acrescenta que apresenta listagem de alguns materiais, haja vista que o demonstrativo completo apresenta 11.173 itens.

Assinala que o autuado quitou integralmente as infrações 02 e 03, e parcialmente a infração 01, contudo, os itens que deixaram de ser quitados na infração 01 foram reconhecidos e pagos na infração 02.

Ressalta que muitos itens que deixaram de ser quitados na infração 01 são exatamente os mesmos que foram reconhecidos como materiais de uso e consumo e, quitados na infração 02. Saliencia que na infração 02 foi aplicado o roteiro de créditos indevidos, e na infração 01 foi o roteiro de CIAP, sendo que neste, o autuado lançou indevidamente materiais de uso e consumo notadamente peças de reposição de máquinas e equipamentos, alguns especificados na listagem apresentada, e os demais constam integralmente em formato digital no demonstrativo CRÉDITO INDEVIDO LANÇADO NO CIAP – GLOSA PELA NATUREZA DO ITEM – MOVIMENTAÇÃO DOS ITENS, às folhas 136, em mídia tipo CD.

Observa que se trata de materiais diversos, peças e partes de equipamentos, notadamente materiais de uso e consumo, que inclusive o autuado reconheceu e recolheu o ICMS lançado desses mesmos itens apontados na infração 02, conforme alguns exemplos que apresenta, pois, em face à quantidade, torna-se exaustivo analisar-se um a um na Informação Fiscal, haja vista



que estes se encontram descritos no demonstrativo acima referido. Neste sentido, apresenta análise do item GAXETA. Diz que o uso adequado e profissional de Gaxetas de vedação propicia: reduzir a manutenção; aumentar o tempo de atividade da máquina; melhorar a segurança; economizar energia e reduzir os custos totais.

Do mesmo modo, reporta-se sobre o item Rolamento (popularmente conhecido como rolimã), classificado como um componente de transmissão. Reporta-se, também, sobre o item Válvula que diz se tratar de um dispositivo mecânico que controla o fluxo de fluidos, como líquidos, gases e vapores, através de uma passagem ou tubulação. Pontua que a análise ficou restrita a apenas esses 3 itens, pois os demais estão descritos no glossário apensado ao Auto de Infração, folhas n. 54 a 125, assim como às fls. 126 a 133 o Termo de visita à fábrica da Suzano onde foi esclarecido pelo autuada a utilização dos referidos materiais, íntegra em formato digital, acostado à fl. 136.

Contesta a alegação defensiva de que os materiais arrolados no levantamento fiscal são “produtos intermediários”. Diz que tecnicamente jamais se pode considerar gaxetas, parafusos, arruelas, correias, pinos, porcas, tubos, luvas, joelhos, flanges, fitas, amortecedores, anilhas, arames, arruelas, bicos, buchas, reles, rolamentos e todos os demais materiais elencados no demonstrativo CRÉDITO INDEVIDO LANÇADO NO CIAP – GLOSA PELA NATUREZA DO ITEM – MOVIMENTAÇÃO DOS ITENS, como produtos intermediários.

Sustenta que inexiste dúvida nenhuma de que se trata de materiais de uso e consumo, ou seja, peças de reposição de máquinas e equipamentos, reconhecidos pelo autuado, e cujo ICMS exigido foi recolhido integralmente na infração 02 e parcialmente na infração 01, sendo impugnada apenas uma parte desses materiais, que inclusive na infração 02 foram reconhecidos e pagos, conforme os itens reconhecidos e pagos na infração 02, identificados na tabela que apresenta.

Ressalta que mesmo o impugnante tendo reconhecido e recolhido o ICMS exigido para esses mesmos itens na infração 02, conforme já comprovado acima, ainda apresenta as razões que fundamentam a irregularidade no creditamento do ICMS sobre materiais de uso e consumo, notadamente peças e partes de equipamentos e máquinas.

Afirma que os bens cujos créditos foram utilizados pelo autuado não se configuram como matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, conforme se comprova no glossário acostado aos autos às fls. 54 a 125, assim como no Termo de Visita à unidade fabril da empresa, fls. 126 a 133, constante em mídia tipo CD de fl. 136), onde pediu que fossem especificadas pela engenharia de produção da empresa qual a função de cada material no processo produtivo e seu local de utilização. Afirma que restou comprovado tratar-se de peças e partes de equipamentos a exemplo de: gaxetas, parafusos, arruelas, correias, pinos, porcas, tubos, luvas, joelhos, flanges, fitas, amortecedores, anilhas, arames, arruelas, bicos, buchas, reles, rolamentos, etc.

Salienta que foram movimentados 11.573 itens, em razão do volume, não pode elencar todos, mas estão disponíveis no demonstrativo DEVIDO LANÇADO NO CIAP – GLOSA PELA NATUREZA DO ITEM – LISTA DE NOTAS E ITENS, em formato xlsx (excel) fl. 136, mídia CD, ainda assim, para exemplificar, apresenta demonstrativo de alguns desses itens.

Assinala que impugnante invoca o artigo 142 do CTN sob a argumentação de que a Fiscalização não comprovou a ocorrência do fato gerador do tributo exigido, e por consequência, pede pela nulidade do lançamento, contudo não procede tal argumentação, haja vista que o fato gerador foi devidamente identificado e indicado no Auto de Infração, fl. 01, conforme reproduz.

Assevera que não procede a alegação defensiva de que não restou comprovada a ocorrência do fato gerador, muito menos a acusação de que a Fiscalização não justificou o motivo de ter classificado os materiais como bens de uso e consumo, pois os materiais foram classificados como de uso e consumo com base no que determina a alínea “b”, inciso I, do artigo 309 do RICMS, cujo teor reproduz.

Reitera que os itens elencados na autuação 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.

Afirma que o direito ao crédito, para efeitos de compensação com o débito do imposto tem que atender às condições estabelecidas na legislação, o que não ocorreu, conforme os enquadramentos acima dispostos e as comprovações mediante os demonstrativos apensados ao Auto de Infração, e também do glossário dos materiais de uso e consumo, partes e peças de máquinas e equipamentos instalados na planta industrial da Suzano Papel e Celulose S/A, acostado aos autos às folhas n. 54 a 120.

Esclarece que além de todo zelo técnico por parte da Fiscalização para identificar e caracterizar tais materiais como de uso e consumo, ainda foi apresentado ao autuado uma listagem com todos esses materiais descritos, a fim de que ele apontasse o local de utilização de cada um deles, bem como a função dos mesmos em seu processo produtivo, conforme consta do “TERMO DE VISITA A SUZANO PARA ESCLARECIMENTOS TÉCNICOS QUANTO A UTILIZAÇÃO DOS MATERIAIS ABAIXO ELENCADOS”, sendo referido termo acostado aos autos às fls. 126 a 133 e integralmente em mídia CD em formato PDF, fl. 136.

Afirma que desse modo, é totalmente infundada a alegação de que a Fiscalização deixou de justificar o motivo de ter classificado os materiais como de uso e consumo, não sendo possível comprovar a ocorrência da infração.

Assinala que a base tributável foi determinada e consequentemente calculado o montante do imposto devido, conforme dispõe o CTN em seu artigo 142, portanto, não pode prosperar a argumentação do impugnante de que, a fundamentação legal é insuficiente e incorreta tornando impossível determinar a natureza da infração e os motivos para a lavratura do Auto de Infração.

Conclusivamente, diz que conforme demonstrado, o enquadramento está correto, a motivação identificada e apontada nos demonstrativos CRÉDITO INDEVIDOS LANÇADO NO CIAP – GLOSA PELA NATUREZA DO ITEM -MOVIMENTAÇÃO DOS ITENS, FLS. 15/16, integralmente em mídia CD fl.136; GLOSSÁRIO DOS MATERIAIS DE USO DE CONSUMO, PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INSTALADOS NA PLANTA DA SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A, fls.54 a 120, integralmente em mídia CD fl. 136; TERMO DE VISITA A SUZANO PARA ESCLARECIMENTOS TÉCNICOS QUANTO A UTILIZAÇÃO DOS MATERIAIS ABAIXO ELENCADOS, fls. 126 a 133, integralmente em mídia CD fl. 136.

Afirma que resta devidamente identificado o fato gerador, foi determinada a base tributável, e calculado o montante do imposto, conforme dispõe o artigo 142 do CTN.

Quanto à alegação defensiva de que, a autuação deve ser considerada nula, precariedade do trabalho fisca, tendo em vista que está baseada em fundamentos legais e fáticos absolutamente alheios à realidade, precariedade do trabalho fiscal, rechaça essa alegação afirmando não encontra guarida no presente trabalho fiscal, haja vista que o motivo da glosa está apontado sim. Acrescenta que inclusive pelo próprio autuado no Termo de Visita à fábrica, onde ele definiu qual a função dos itens no processo produtivo e onde eles são empregados, fls. 126 a 133 e mídia CD fl. 136, e para comprovar de que os fundamentos legais e fáticos têm conexão com a realidade, menciona alguns exemplos da classificação dos itens no glossário de fls. 54 a 120, constante integralmente em mídia CD, fl. 136.

Assinala que a base tributável foi determinada e consequentemente calculado o montante do imposto devido, conforme dispõe o CTN em seu artigo 142, portanto, não pode prosperar a argumentação do impugnante de que, a fundamentação legal é insuficiente e incorreta tornando impossível determinar a natureza da infração e os motivos para a lavratura do Auto de Infração.

Consigna que há de se compreender que não se tem como demonstrar na Informação Fiscal todos os itens que estão nos demonstrativos que acima citados, porém, a título de exemplo, é possível se constatar que não procede a arguição do impugnante de que a Fiscalização deixou de justificar

o motivo da autuação e que agiu com imperícia.

Observa que o impugnante aduz que a fundamentação legal foi insuficiente e incorreta tonando-se impossível determinar a natureza da infração e os motivos para a lavratura do Auto de Infração, pedindo conclusivamente pela nulidade da autuação. Sustenta que a fundamentação legal está suficiente e correta sim, pois amparada no artigo 31 da Lei 7.014/96 c/c os artigos 309 e 310 do RICMS e a multa aplicada com fundamento no artigo 42, Inciso VII alínea “a” da Lei 7.014/96. Reproduz referidos dispositivos normativos.

Afirma que os itens elencados na autuação 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.

Pontua que o direito ao crédito, para efeitos de compensação com o débito do imposto tem que atender às condições estabelecidas na legislação, o que não ocorreu, conforme os enquadramentos acima dispostos e as comprovações mediante os demonstrativos apensados ao Auto de infração. Reproduz o artigo 31.

Diz que dessa forma, uma vez descumpridos os preceitos legais expostos, restou-lhe a aplicação da penalidade prevista no artigo 42 da Lei 7.014/96.

Assevera que resta evidenciado que efetivamente se trata de utilização de créditos de operações com bens destinados ao uso e consumo do autuado, e a fundamentação legal da autuação está suficiente e correta: Diz que é possível identificar o fato gerador, bem como restou demonstrado o montante da multa devida e a natureza da infração. Acrescenta que os motivos para a lavratura do Auto de Infração estão devidamente evidenciados, portanto, o lançamento fiscal não deve ser considerado nulo, uma vez que contém os elementos suficientes para se determinar com segurança a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

Reporta-se sobre a visita técnica e das fases do processo produtivo da fábrica Suzano S/A.

Demonstra as fases do processo produtivo da celulose e papel, na fábrica da Suzano em Mucuri, inclusive ilustrando com fotos que realizou quando da visita técnica, começando pela chegada da matéria prima (madeira de eucalipto) até os produtos finais, no caso Celulose e Papel.

Pontua que o impugnante ignora a visita que realizou à unidade fabril da empresa, onde mapeou todo o seu processo produtivo, desde a entrada das matérias primas até produto acabado.

Salienta que além das fotos da fábrica que apresenta, verifique-se todas as fotos registradas na visita à fábrica, bem como o termo de visita, todos apensados à mídia CD folhas 136, a fim de se constatar que não procede a afirmação do impugnante de que não houve visita à sua unidade fabril.

Ressalta que o trabalho fiscal foi realizado na busca da verdade material, que se encontra demonstrada nas peças que compõem o presente Auto de Infração, e a seguir demonstraremos que o processo produtivo foi eixo principal de nosso trabalho, iniciando pela conceituação do que vem a ser matéria prima, materiais intermediários e peças de reposição de máquinas e equipamentos.

Diz que os bens adquiridos pelo autuada, objetos da autuação, foram empregados no processo produtivo na condição de bens destinados a consumo final.

Afirma que essa condição está evidenciada, conforme classificação efetuada pela própria empresa, mediante o Termo de Visita Técnica (CD folhas 126 a 133), verifique-se que aqueles que se caracterizam como Matéria Prima e Materiais Secundários, a exemplo de: ácido cítrico, ácido clorídrico, aditivo antraquinona, antiespumante, antiencrustante, arame galvanizado (embalagem), auxiliar de cozimento, biocida, contra facas, correntes de arrasto, elementos filtrantes, feltros e outros itens que não foram objeto da autuação, remanesceram, em sua maior parte, aqueles que efetivamente são peças de reposição dos equipamentos utilizados na linha de produção, como por exemplo: correias, gaxeta, tambor de freio, molas, rolete, lona de freio,



eixos, plugues, pinos, amortecedores, arruelas, válvulas, placas, cabos, telas, etc., configuram-se efetivamente como objetos dessa autuação, pois não foram empregados no processo produtivo da Suzano na condição de Matéria Prima, Materiais Intermediários ou de Embalagem ou ainda bens destinados ao ativo fixo, como quer fazer crer a Impugnante em sua defesa às fls. 162 a 172.

Consigna que o mérito da autuação em questão envolve a conceituação do que seja: Matéria Prima, Produto Intermediário e Peças de Reposição para máquinas e equipamentos industriais.

Nesse sentido, apresenta essa conceituação, conforme literalmente abaixo:

**Matéria Prima:**

*É, em geral, toda a substância com que se fabrica alguma coisa e da qual é obrigatoriamente parte integrante. Exemplos: o minério de ferro, na siderurgia, integrante do ferro-gusa; o calcário, na industrialização do cimento, parte integrante do novo produto cimento; o bambu ou o eucalipto, na indústria de celulose, integrantes do novo produto - papel, papelão, celulose, etc.*

**Produto Intermediário:**

*Produto Intermediário (assim denominado porque proveniente de indústria intermediária própria ou não) é aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, via de regra sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca. Exemplos: pneumáticos, na indústria automobilística e dobradiças, na marcenaria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas) - o automóvel e o mobiliário; a cola, ainda na marcenaria, que, muito embora alterada em sua estrutura intrínseca, vai integrar o novo produto - mobiliário.*

**Peça de reposição de máquinas e equipamentos:**

*As peças ou componentes de reposição são todas as partes indivisíveis necessárias ao uso do equipamento.*

Pontua que diante da análise desses conceitos, pode se traduzir perfeitamente a intenção do legislador quanto aos elementos que se caracterizam como insumos, ou seja, geram direito a crédito e aqueles que são bens de uso e consumo que devem ser contabilizados como despesa, consoante o art. 309 do RICMS/BA/12, que reproduz.

Aduz que a pergunta a ser respondida é a seguinte: *Os produtos elencados na planilha a seguir, e que compõem o demonstrativo: Crédito indevido lançado no CIAP - Glosa pela natureza do item - Movimentação dos itens (352 páginas), constantes do CD folhas 136, são: **matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização**, ou simplesmente materiais de uso e consumo (**Peças de Reposição**) dos equipamentos instalados na Suzano Papel e Celulose S/A ou **produtos intermediários**, como quer fazer crer a Impugnante?*

Assinala que a utilização de créditos relativos ao processo industrial está relacionada com matérias-primas e produtos intermediários, condicionado a que estes sejam consumidos no processo industrial, na condição de elementos indispensáveis à sua produção e cuja saída do produto final seja tributada, conforme dispõe o artigo 20 da Lei Complementar 87/96, porém o impugnante quer dar uma interpretação de que os bens arrolados na autuação foram todos eles incorporados ao seu ativo imobilizado, e por essa razão lançados no CIAP, quando na verdade, trata-se de bens de uso e consumo, ou seja, partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos.

Ressalta que essa não é a primeira vez que o autuado sofre com esse tipo de penalidade, pois o cometimento dessa infração é uma prática que já vem de outras fiscalizações realizadas, sendo prova disso a lavratura do Auto de Infração nr. 2173590012/18-8, julgado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF Nº 0335-11/19, onde o objeto da autuação é o mesmo, e foi apensado ao presente PAF, às fls.45 a 53, assim como o Auto de Infração 2173590007/18-4, julgado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF Nº 0235-12/20, tendo também o mesmo objeto da presente autuação, e segue apensado ao presente PAF, às fls. 37 a 44.

Destaca que os materiais objetos dos referidos Autos de Infração são os mesmos da presente autuação.



Salienta que uma planta industrial como a da empresa Suzano S/A, exige manutenção constante, tanto de máquinas e equipamentos, quanto de suas instalações físicas, ou seja, galpões, pisos, paredes, telhados, instalações elétricas e hidráulicas, sistemas de exaustão, resfriamento, máquinas e equipamentos, daí uma demanda constante de aquisição desses bens para reposição, troca e também reformas, sendo prova disso é o imenso almoxarifado, com mais de 10.000 itens, comprovado mediante fotos da visita técnica que realizou à fábrica.

Assinala que o autuado possui dentro das suas instalações industriais uma oficina de rotativos, onde são feitas as manutenções, reparos e reforma de máquinas e equipamentos de toda a planta industrial, existindo uma imensa gama de peças, partes e componentes desses equipamentos, que varia de um simples parafuso até uma peça mais complexa, e estes tecnicamente não guardam nenhuma similaridade com produtos intermediários, conforme alega o impugnante.

Observa que o entendimento do autuado é de que todos esses bens devem ser lançados no CIAP e ter o crédito do ICMS aproveitado pelas regras dos bens destinados ao ativo imobilizado, consoante o § 2º do artigo 309 do RICMS-BA, sendo que o impugnante ignora a conceituação de materiais de uso e consumo, bens de acessão física, peças e partes de equipamentos para reposição, a seu ver, tudo deve ser ativado.

Frisa que o impugnante contesta a exigência do ICMS DIFAL relativamente a aquisição de materiais de uso e consumo adquiridos em outras Unidades da Federação, contudo a infração 03 (DIFAL) decorreu da infração 02 – Utilização Indevida de Crédito Fiscal de ICMS referente aquisição de materiais de uso e consumo, adquiridos em outras Unidades da Federação, sendo que ambas foram reconhecidas e pagas integralmente, portanto, extinguindo o Crédito Tributário, conforme previsto no artigo 156 do Código Tributário Nacional – CTN.

Diz que mesmo assim, revisou todo o lançamento das infrações 02 e 03 e não identificou nenhuma imperfeição, portanto, inexistindo razão para o impugnante requerer a improcedência de lançamento perfeito e extinto pelo pagamento.

Pontua que o impugnante menciona que na hipótese de não se reputar nula a autuação há uma necessidade de conversão do processo em diligência.

Assevera que não há qualquer complexidade nessa matéria: Diz que a legislação é clara quanto a definição dos bens que dão direito a utilização do crédito fiscal nas operações industriais, consoante o art. 309, I “b”, do RICMS/BA/12. .

Reafirma que os bens que foram objeto da autuação, e descritos nos demonstrativos gravados em CD, fl. 136, não se caracterizam como matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, portanto, não constituem crédito fiscal, assim como, também, os bens constantes dos mesmos demonstrativos que são utilizados na construção civil e incorporados por acessão física, como determina o artigo 310, inciso VII do RICMS/BA/12.

Salienta que efetivamente não há complexidade na compreensão desses dispositivos legais, e como se não bastasse, a empresa já foi autuada em razão dessa mesma matéria, inclusive com julgamento concluso em instância administrativa, conforme Acórdão CJF nº 0106-11/13, ressalte-se que a maioria dos bens são os mesmos.

No tocante à metodologia da Auditoria aplicada para identificar e caracterizar os bens, destaca que fez uma visita *in loco* a fábrica da Suzano em Mucuri e verificou todo o processo produtivo, desde a chegada da madeira até a produção da celulose e do papel, tendo aplicado um relatório denominado Termo de visita para esclarecimento técnico de materiais, onde a engenharia de produção, que acompanhou a visita técnica, detalhou a função de cada item apontado e o seu local de utilização, sendo que esse termo também consta do CD, fl. 136, que para exemplificação transcreve uma parte.

Esclarece que com base nessas informações, nas pesquisas que realizou em sites dos

fornecedores dos produtos, cuja ilustração encontra-se no Glossário que elaborou, fls. 54 a 120, e de tudo que coletou e esclarece na visita técnica, foi que conseguiu classificar os bens objetos da autuação, portanto, todas as provas, dados e informações constam do presente Auto de Infração, os demonstrativos traduzem a realidade dos fatos. Destaca que tanto é verdade que o impugnante não contestou a veracidade das informações apresentadas nos demonstrativos. Diz que considera infrutífero postergar a apreciação do processo para julgamento, em razão da realização de uma desnecessária diligência.

Afirma que os elementos comprobatórios constantes dos autos são robustos e suficientes para elucidar a compreensão dos fatos.

Observa que as perícias técnicas se justificam quando o mérito da autuação requer esclarecimentos técnicos específicos para elucidar o entendimento das provas, como por exemplo: A Auditoria em Indústria Química, que exige conhecimento técnico específico do processo produtivo, inclusive os índices de perdas das matérias primas e materiais secundários utilizados.

Diz que a seu ver, as evidências identificadas na fiscalização estão fundamentadas em provas documentais acostadas ao processo, o mérito da autuação é de fácil entendimento e previsto de forma cristalina na Legislação do ICMS, sendo que o impugnante em momento algum questionou a veracidade ou validade das provas, por tudo isso, desnecessária a realização de perícia técnica.

Finaliza a peça informativa mantendo na íntegra o Auto de Infração.

## **VOTO**

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de três infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo as infrações 01 e 02 decorrentes de utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, e a infração 03 decorrente de falta de recolhimento do ICMS referente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do próprio estabelecimento.

Inicialmente, no tocante à preliminar de nulidade arguida pelo impugnante por precariedade do trabalho fiscal e violação do seu direito à ampla defesa e ao contraditório, não vislumbro como possa prosperar a pretensão defensiva, haja vista que o exame dos elementos que compõem o presente processo permite constatar que, contrariamente ao alegado, o trabalho fiscal não merece qualquer reparo.

Isso porque, verifica-se que o autuante, ainda no desenvolvimento do trabalho fiscal, ou seja, antes mesmo da lavratura do presente Auto de Infração, diligenciou no sentido de reunir todos os elementos necessários e indispensáveis para que pudesse confirmar ou não a acusação fiscal, inclusive realizando visita *in loco* que teve o acompanhamento de prepostos da empresa, na qual identificou e detalhou todo o processo produtivo da empresa, acostando aos autos, inclusive, fotos que realizou na referida visita.

As descrições das condutas infracionais imputadas ao autuado nas três infrações afastam qualquer possibilidade de dúvidas sobre em que consiste a autuação, assim como os elementos elaborados pelo autuante – demonstrativos/planilhas entregues ao autuado - referentes às ilicitudes de que cuida o presente Auto de Infração, afastam qualquer ofensa ao direito à ampla defesa e ao contraditório, que foi plenamente preservado, inclusive exercido pelo autuado conforme se verifica na Defesa apresentada.

A meu ver, inexistiu qualquer prejuízo ao autuado, portanto, a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, ou mesmo ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, capaz de inquirir de nulidade o lançamento de ofício em questão.

Quanto ao pedido de conversão do feito em diligência, considero que os elementos que compõem

o presente processo se apresentam suficientes para decisão da lide, mesmo porque trata-se de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, existindo reiteradas autuações e decisões sobre o tema em discussão, afastando, desse modo, a necessidade de realização de diligência. Indefiro, portanto, o pedido de realização de diligência, com fulcro no art. 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF.

No mérito, o exame dos elementos que compõem o presente processo, permite constatar que se trata de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, inclusive que o autuado já figurou no polo passivo em outras autuações, envolvendo as mesmas espécies de materiais de que trata o presente lançamento, a exemplo do Auto de Infração nº 269274.0901/09-6, cujo julgamento pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal foi pela procedência da exigência fiscal, consoante o Acórdão CJF Nº 0106-11/13, assim como o Auto de Infração nº. 217359.0007/18-4, julgado procedente por esta 1ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do Acórdão JJF Nº. 0056-01/19, cujo julgamento realizado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal manteve a decisão pela procedência, consoante o Acórdão CJF Nº.0235-12/20 VD.

No julgamento realizado por esta Junta de Julgamento Fiscal, Auto de Infração nº. 217359.0007/18-4, julgado procedente, consoante o Acórdão JJF Nº. 0056-01/19, foram reproduzidos trechos do Acórdão CJF Nº 0106-11/13, tendo em vista a estreita identidade entre ambos os lançamentos de ofício, já que se tratava da mesma matéria.

A ementa do referido Acórdão CJF Nº 0106-11/13, apresenta o seguinte enunciado:

*EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Comprovado tratar-se de materiais de uso e consumo do estabelecimento, cuja previsão para crédito está prevista a partir de 1º/01/2020, conforme art. 33, I, da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela LC 138/10, consoante previsto no art. 29, § 1º, II, da Lei nº 7.014/96. Exigência subsistente; b) MATERIAIS INCORPORADOS A BENS IMÓVEIS POR ACESSÃO FÍSICA. Restou comprovado que os produtos adquiridos consignados no demonstrativo da infração 3, se caracterizam como materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento ou destinados a construção de bens imóveis, por acessão física, cujo crédito fiscal não é autorizada pela legislação do imposto. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Exigência subsistente. Recurso NÃO PROVIDO.*

O entendimento manifestado no voto do ilustre Conselheiro/Relator, relativamente às infrações 01 e 02, referentes , respectivamente, à glosa de créditos fiscais e à falta de recolhimento da diferença de alíquotas de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, apontou no sentido de que, ambas as infrações devem subsistir, pois, como exposto pela PGE/PROFIS, a descrição das mercadorias revelam tratar-se de materiais de uso e consumo do estabelecimento, no caso blocos, luvas, disjuntores, eletrodutos, calhas, cabos, grades, parafusos, tomadas, painéis, porcas etc.

Considero relevante assinalar que a decisão desta Junta de Julgamento Fiscal acima referida, Acórdão JJF Nº. 0056-01/10, foi apreciada pela Segunda Instância deste CONSEF que confirmou a procedência da autuação, consoante o Acórdão CJF Nº. 0235-12/20, cujos excertos do voto reproduzo abaixo:

[...]

*A Recorrente solicitou a realização de diligência, com finalidade de averiguar a aplicação dos materiais que foram objeto da cobrança do diferencial de alíquota.*

*Vale recordar: independentemente de tratar-se de bem destinado a compor o ativo permanente, ou de bem destinado ao uso e ao consumo do estabelecimento, seria cabível na hipótese o imposto resultante da diferença entre a alíquota de circulação interna e a alíquota interestadual (ICMS-DIFAL).*

*Entretanto, para que dúvida não pairasse, esta Câmara decidiu investigar mais os fatos, em atenção ao princípio da verdade material, possibilitando que o Sujeito Passivo demonstrasse de modo mais claro a aplicação desses bens – dado que essa foi a linha preponderante de sua tese defensiva.*

*Destaco que esta Câmara julgou há poucos meses caso semelhante envolvendo a mesma Recorrente, e os mesmos itens, objeto de conflito de classificação fiscal. Refiro-me ao Auto de Infração nº 317359.0013/18-4, (Acórdão CJF nº 0015-12/20), versando sobre utilização indevida de crédito fiscal de bens que o Fisco*



*julgou não claramente demonstrados como insertos no conceito de bens do ativo permanente, e em período de fiscalização diverso (ali, janeiro a dezembro de 2015; aqui, setembro a dezembro de 2013).*

*Constatado que tanto naqueles autos, quanto aqui (agora, após a diligência), impressionei-me com a constatação de que a alegação da Recorrente não era compatível com a cronologia dos fatos: como afirmar que bens recebidos ali, em 2015, aqui, em 2013, teriam sido empregados na montagem inicial de linha de expansão que se tornou operacional em 2007?*

*Observo que esta constatação, aqui nestes autos, veio com a manifestação do Autuante no curso da diligência (fl. 695):*

*A alegação de que os materiais (peças e partes) constantes desse auto de infração, são insumos que foram utilizados na implantação da LINHA 02 não se sustenta, até mesmo pela cronologia em que a LINHA 02 foi concluída e passou a operar: Sua implantação teve início em Novembro de 2005 e foi concluída em 2008, como pode, materiais adquiridos em 2013 terem sido aplicados na fase pré-operacional da LINHA 02, se esta já estava concluída e em operação desde 2008, cinco anos atrás?? Conforme pode se constatar no texto abaixo, constante do próprio site da Suzano.*

*Ainda destaco, o valioso trabalho dialético do Autuante, que demonstrou que muitos memoriais descritivos foram elaborados em momento posterior ao da autuação, sendo questionável a sua pertinência ao objeto da lide.*

*Aquele julgamento, (Acórdão CJF nº 0015-12/20), foi alcançado por decisão não unânime, tendo voto discordante do Ilustre Conselheiro Paulo Shinyashiki Filho, no sentido de estabelecer uma dúvida razoável em relação ao emprego desses bens, como peças de reposição, devendo seguir tratamento tributário compatível com o tratamento contábil.*

*Com a devida licença, reproduzo no essencial a fundamentação do voto que proferi naqueles autos, e que se sagrou vencedor:*

*Como foi visto linhas acima, o coração da tese defensiva é de que os bens envolvidos na exação teriam sido empregados na montagem e instalação de novas máquinas e equipamentos e/ou na otimização e redimensionamento de outros já existentes, em uma fase pré-operacional.*

*Ocorre que tal tese restou afastada pela Fiscalização quando da Informação Fiscal, sem que a Recorrente viesse a impugnar especificamente o início da produção em 2007. Aliás, seja a peça defensiva, seja a peça recursal, nenhuma traz qualquer elemento probatório de suas alegações.*

*Ora, compreende-se a angústia da Recorrente de ter de demonstrar que sua ação empresarial se desenvolveu em boa-fé e com correção. Essa boa-fé é presumida, à luz do Estatuto da Liberdade Econômica (Art. 2º da Lei nº 13.874, de 20/09/2019). No entanto, o Fisco baiano já se mostrara intolerante com a classificação fiscal promovida pela Recorrente em outras oportunidades (cito, ao acaso, o Auto de Infração nº 278868.3001/11-5), e noto que as razões de divergência foram fundamentadas de modo denso pela Fiscalização, que cuidou de elaborar um memorial descritivo dos bens justificar a sua descaracterização como bens integrantes do ativo permanente.*

*É verdade, ainda, que em relação ao direito a crédito fiscal de materiais de uso e consumo, como se vê enunciado na percutiente decisão de primeira instância, quem parece não cumprir com a boa-fé é o Estado Brasileiro, já que o direito a crédito, originalmente previsto na Lei Kandir para valer a partir de 01/01/2003, e depois reiteradamente postergado para 2007, 2011, 2020, foi ainda mais uma vez postergado, quando da recente edição da Lei Complementar nº 171, de 27/12/2019.*

*Todavia, apreciar aqui os efeitos dessa fragorosa e reiterada afronta à boa-fé do contribuinte ultrapassa em muito os limites da competência deste Conselho de Fazenda, à luz do disposto no art.125 do COTEB (Lei nº 3.956/81) e no art. 167 do RPAF/99.*

*Vejo, portanto, que a Recorrente não se desincumbiu de provar o alegado, sendo que a Fiscalização trouxe elementos suficientes para sustentar o Auto de Infração.*

*Diante do exposto, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.*

Conforme visto, a jurisprudência deste CONSEF aponta no sentido de que os materiais arrolados no levantamento fiscal levado a efeito pelo autuante não têm a natureza de matéria-prima, produto intermediário ou insumo do processo produtivo - conforme sustentado pelo impugnante -, mas sim de uso e consumo do estabelecimento, portanto, sendo vedado o crédito fiscal de que cuidam as infrações 01 e 02 e exigível o pagamento do ICMS DIFAL referente a infração 03.

No tocante a infração 01 - que versa sobre utilização indevida de crédito fiscal - cabível observar que do valor histórico total de R\$4.120.298,74 o impugnante reconheceu e efetuou o pagamento de



parcela da exigência fiscal no montante de R\$ 1.696.965,72.

Quanto à infração 02 - que também diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal – o impugnante reconheceu e efetuou o pagamento na totalidade da exigência fiscal, inclusive requerendo a extinção do crédito tributário objeto de pagamento, nos termos do artigo 156, inciso I, do CTN.

Da mesma forma, no que tange à infração 03, o impugnante reconheceu e efetuou o pagamento na totalidade da exigência fiscal, inclusive requerendo a extinção do crédito tributário objeto de pagamento, nos termos do artigo 156, inciso I, do CTN.

Diante do exposto, as infrações 01, 02 e 03 são procedentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217359.0002/23-9**, lavrado contra **SUZANO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 4.495.471,99**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR