

PROCESSO - A. I. Nº 217359.0002/23-9
RECORRENTE - SUZANO S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0216-01/23-VD
ORIGEM - DAT SUL / IFEP SUL

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0319-12/24-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 suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/03/2023, no valor de R\$ 4.495.471,09, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 01.02.02: 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%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 01.02.02: 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\$ 196.869,21, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 06.02.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadoria adquiridas 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%, prevista no Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.

Consta em todas as infrações que se refere a materiais de uso e consumo, notadamente peças e partes destinadas a manutenção de equipamentos, onde o Autuado se creditou do ICMS indevidamente, sendo que 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.

A 1ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0216-01/23-VD (fls. 613 a 633), com base no voto a seguir transcrito:

"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 inquinar 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 acesso 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 da 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).

Constato 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.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 644 a 697), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, onde, apresentou um breve relato dos fatos, informando que reconheceu como devida parte das infrações, tendo recolhido os seguintes valores: (i) R\$ 1.696.965,72 (um milhão, seiscentos e noventa e seis mil, novecentos e sessenta e cinco reais e setenta e dois centavos), referente à Infração 01; (ii) R\$ 196.869,21 (cento e noventa e seis mil, oitocentos e sessenta e nove reais e vinte e um centavos), referente à Infração 02; e (iii) R\$ 178.304,04 (cento e setenta e oito mil, trezentos e quatro reais e quatro centavos), referente à Infração 03, totalizando, com juros e multa, o valor de R\$ 2.487.503,28 (dois milhões, quatrocentos e oitenta e sete mil, quinhentos e três reais e vinte e oito centavos), conforme planilha de itens e comprovantes de pagamentos anexos à sua Defesa (Doc. 03 da Defesa – fls. 331 a 506).

Com relação aos débitos que permanecem em discussão, aduziu ter demonstrado na sua Defesa que o lançamento fiscal deve ser revisto, pois (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 intermediários utilizados no seu processo produtivo, bem como produtos destinados ao seu ativo permanente, essenciais para desenvolver sua atividade comercial, sendo válido o crédito de ICMS e indevida a exigência do imposto relativo à diferença de alíquotas internas e interestaduais.

Esclareceu que o Acórdão recorrido incorreu em nulidade ao não apreciar os argumentos articulados na Impugnação que demonstram a ilegalidade do saldo remanescente em discussão, que não foi objeto de pagamento, do crédito tributário lançado na Infração 03 do Auto de Infração, pois o seu pagamento foi parcial, no valor de R\$ 68.618,45, seguindo em discussão o valor de R\$ 109.685,59, referente a materiais utilizados no processo de industrialização, que correspondem ao item 1 do quadro abaixo:

Utiliz. Material	Descrição Utilização	Valor Autuado
1	Industrialização	109.685,59
2	Consumo	53.083,59
8	Consumo com credito PIS/COFINS	15.534,86
		178.304,04

Relatou que o Acórdão recorrido também não apreciou os argumentos apresentados a respeito do conceito de produtos intermediários utilizados como insumos para fins de creditamento do ICMS, ponto central para ao deslinde da controvérsia, pois o lançamento fiscal está fundamentado na divergência de entendimento a respeito do conceito de insumo.

Alegou a precariedade do trabalho fiscal, por violação do direito à ampla defesa e ao contraditório e do princípio da verdade material, ao não consultar os seus livros fiscais e, mesmo tendo realizado diligências ao estabelecimento, desconsiderou totalmente o seu processo produtivo, tendo glosado mercadorias que nitidamente são essenciais ao mesmo.

Sustentou que a nulidade incorrida foi reiterada no julgamento de piso, que fez menção a precedentes administrativos que versam sobre fatos distintos, relacionados à instalação e ampliação da “Linha 2” do seu estabelecimento, e não se referiu, nem de forma exemplificativa, a nenhum item glosado na autuação, bem como não justificou o motivo da classificação das mercadorias como materiais de uso e consumo.

Afirmou que, para que um determinado lançamento possa ser considerado legítimo, é fundamental, à luz do que prescreve o Art. 142 do CTN, que a conduta praticada pelo sujeito passivo, tida como indevida, esteja expressamente correlacionada à norma aplicável que regulamenta tal evento, de modo que o lançamento descreva todos os elementos necessários para verificação da ocorrência de fato tributável, o que não se verifica no caso em tela, de forma que a atividade do lançamento seja realizada dentro dos limites da legalidade e com observância ao princípio da segurança jurídica.

Acostou doutrina e Decisões do CARF.

Discorreu sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS, nos termos do Art. 155, § 2º, I da CF/88, de doutrina e de julgados do STJ e do STF, dos quais assentou excertos, sendo necessário para ensejar o direito ao crédito fiscal apenas que os materiais sejam bens aplicados no processo produtivo.

Reiterou que o Acórdão recorrido não efetuou nenhuma consideração a respeito da delimitação do conceito de produto intermediário e de insumo consolidado pela jurisprudência, sendo impossível o prosseguimento da lide sem que este conceito seja definido à luz do entendimento consolidado perante a 1ª Seção do STJ, que mitigou a necessidade de desgaste do produto para autorizar a tomada de créditos.

Explicou que o seu processo produtivo se inicia com pesquisas e desenvolvimentos dos clones de eucalipto que serão cultivados nos viveiros próprios ou de terceiros que posteriormente serão plantados e cultivados ao longo de aproximadamente 6 (seis) anos, até que a floresta fique em ponto de corte, que é predominantemente mecanizado. Após o corte, a madeira é transportada até a fábrica de celulose onde se inicia o 2º estágio do processo produtivo, o processo industrial.

Neste passo, o processo industrial consiste em extrair da madeira de eucalipto o material fibroso (pasta, polpa ou celulose industrial), quando a madeira chega à fábrica, os troncos são descascados, picados e transformados em cavacos, que posteriormente são estocados em pilhas ou silos, sendo 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.

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

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

Terminado o cozimento, a pasta de celulose está com a cor marrom e com pequenos pedaços de madeira não cozidos e impregnada com o licor. A lavagem 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. Esta lavagem de celulose facilitará o posterior branqueamento, reduzindo o consumo de alvejantes e, principalmente, tornando o afluente mais limpo. Por outro lado, o licor é uma importante fonte de energia.

Além disso, gera sua própria energia a partir da queima de cascas e resíduos de madeira nas caldeiras de biomassa e principalmente da queima do licor preto fraco nas caldeiras de recuperação. As caldeiras produzem o vapor necessário à fábrica e à geração de energia elétrica. Paralelamente, ocorre o ciclo de recuperação dos produtos químicos usados no cozimento. A caldeira de recuperação, ao queimar o licor preto fraco, queima somente a parte orgânica, a madeira que se dissolveu no cozimento. A soda, por ser inorgânica, não queima e sai pelo fundo da caldeira como uma massa fundida, que, misturada com água industrial, irá constituir o que se chama licor verde (carbonato de sódio), o qual será recaustificado com cal, transformando-se novamente em licor branco a ser reutilizado no cozimento. A lama de cal, resultante do processo

de recaustificação, também será tratada no forno de cal, voltando a se transformar em cal, fechando o ciclo de recuperação de produtos químicos.

A depuração por sua vez, trata-se de um peneiramento da pasta de celulose para remoções de impurezas sólidas, tais como pequenos fragmentos de madeira e casca, nós, cavacos mal cozidos, finos, areia, pedras, incrustações e fragmentos de metal, e a deslignificação é o processo de pré-branqueamento com oxigênio, que ocorre em reator pressurizado.

Por sua vez, o branqueamento é o processo de tratamento da polpa através de produtos químicos alvejantes que tem por objetivo aumentar sua alvura, removendo a lignina remanescente. O branqueamento ocorre em 2 (dois) estágios: estágios ácidos (oxidação da lignina) e estágios alcalinos (solubilização da lignina oxidada).

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 aparas depois da desagregação, com a finalidade de descolorir ou remover os materiais corantes não celulósicos existentes na massa, aumentando a alvura do produto final. Isto é feito pela ação de agentes: Soda Cáustica, Peróxido de Hidrogênio, Talco, Oxigênio, Antraquinona, Metanol, Clorato de Sódio, Ácido Clorídrico, entre outros.

Após o branqueamento a polpa é novamente depurada, para a retirada de pequenas partículas para obtenção de uma celulose de alta qualidade, sendo a água removida através de drenagem, prensagem e secagem da polpa, até alcançar uma umidade em torno de 10% (dez por cento). Os principais insumos utilizados no processo de secagem são: Soda cáustica, ácido sulfúrico, cloreto de cálcio e agente de limpeza.

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

Afirmou ser evidente, conforme já exaustivamente reiterado no Recurso, 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 seu processo de industrialização, e, portanto, se coadunam perfeitamente com o conceito de produtos intermediários, espécie da categoria de insumos da produção, não havendo porque se falar em ilegalidade do aproveitamento do crédito de ICMS.

Considerou também de patente improcedência a ausência de apreciação do conceito de ativo imobilizado, o qual é definido pelo Pronunciamento Técnico CPC 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis 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 (Doc. 05 da Defesa – fls. 508 a 537), e 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”*.

Também colacionou o conceito de ativo imobilizado do Art. 179, IV da Lei nº 6.404/76, FIPECAFI, RIR/18, Parecer Normativo CST nº 100/78 e doutrina para robustecer o alegado direito ao crédito de ICMS, e da inexistência do imposto relativo à diferença de alíquotas internas e interestaduais, relativo aos produtos que classificou como ativo imobilizado.

Requeru o conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, para reformar integralmente o Acórdão recorrido com a extinção integral do crédito tributário, tendo em vista (i)

nulidade do Auto de Infração ante as preliminares ora expostas, **(ii)** bem como em razão da ilegalidade da glosa fiscal em relação ao saldo remanescente do crédito tributário em discussão no presente processo, **(iii)** bem como em razão do pagamento parcial do crédito tributário já devidamente reconhecido no julgamento de primeira instância.

Solicitou ainda, caso assim não se entenda, que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para **(i)** ser reconhecida a nulidade do Acórdão recorrido, tendo em vista que parcela substancial da Impugnação não foi sequer analisada no julgamento de primeira instância, especialmente quanto à **(i.1)** ausência de apreciação dos argumentos que demonstram a ilegalidade do saldo remanescente do crédito tributário objeto da Infração 03 e **(i.2)** ausência de apreciação do conceito firmado pela jurisprudência judicial a respeito do conceito de produto intermediário e insumos para fins de creditamento do ICMS; **(ii)** seja determinada diligência fiscal com o objetivo de se analisar a aplicabilidade dos itens glosados no processo produtivo da empresa; e **(iii)** que seja determinado novo julgamento de primeira instância após a conclusão da diligência, de tal forma que sejam integralmente apreciados os argumentos lançados em impugnação, inclusive com relação à ilegalidade do saldo remanescente da Infração 03, bem como que seja determinada a observância ao conceito de produto intermediário consolidado na jurisprudência judicial, sobretudo a partir do julgamento pela 1ª Seção do STJ do EAREsp 1.775.781/SP, de tal forma que seja integralmente extinto o crédito tributário remanescente em discussão no presente processo administrativo.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, bem como do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições destas mesmas mercadorias em outras unidades da Federação.

Inicialmente, é necessário delinear o que foi exigido na autuação e evidenciar os equívocos relacionados à Defesa e ao Recurso Voluntário impetrados pelo Autuado, quais sejam:

- a)** Todas as infrações se referem a materiais de uso e consumo, mas que foram classificados pelo Autuado como bens do Ativo Imobilizado, tais como anéis, parafusos, gaxetas, roletes, bicos, argamassa, etc., não se tratando de insumos ou produtos intermediários, nem se confundindo com o conceito de essencialidade no processo produtivo;
- b)** Tanto na Defesa quanto no Recurso Voluntário, os valores indicados como pagos nas Infrações 02 e 03 correspondem aos valores totais lançados, respectivamente, R\$ 196.869,21 (cento e noventa e seis mil, oitocentos e sessenta e nove reais e vinte e um centavo) e R\$ 178.304,04 (cento e setenta e oito mil, trezentos e quatro reais e quatro centavos), embora não tenham sido estes os valores efetivamente pagos, conforme consulta ao Sistema INC.

Diante do exposto, não há como se falar em nulidade da Decisão recorrida quando o próprio Autuado afirmou que efetuou o pagamento total, tendo sido razoável, frente à declaração do reconhecimento total das Infrações 02 e 03, a desconsideração dos demais argumentos, os quais serão enfrentados neste voto no momento da análise do mérito da autuação.

Fiquei surpreso com a alegação de violação do direito à ampla defesa e verdade material por suposta falta de consulta aos livros de escrituração e de análise do seu processo produtivo, primeiro porque a autuação acusa exatamente a escrituração indevida de materiais de uso e consumo no Livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente, segundo porque o Autuante visitou in loco as instalações da empresa, elaborou termo de visita para esclarecimento técnico da utilização dos materiais e acostou imagens dos produtos objeto da sua análise.

Portanto, afastos as nulidades aventadas quanto à Decisão recorrida e ao Auto de Infração.

Indefiro o pedido de diligência, nos termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para formar a minha convicção. Ressalto que o Recurso Voluntário não indica qualquer produto elencado nos demonstrativos da autuação que seja necessário identificar a utilização, nem qualquer divergência quanto à utilização indicada pelo Autuante.

No mérito, verifico que os materiais elencados na autuação se referem a peças e partes utilizados na manutenção e a materiais de construção que não possuem direito ao crédito fiscal, nos termos dos Arts. 309 e 310 do RICMS/12, os quais foram classificadas pelo próprio Autuado como bens do Ativo Permanente, mas que alega em seu Recurso Voluntário que se tratam de insumos e produtos intermediários do seu processo produtivo.

Não há neste processo soda cáustica, peróxido de hidrogênio, ou quaisquer outros produtos químicos utilizados na produção, não tendo o Recurso Voluntário indicado quais seriam os produtos que supostamente fariam parte do processo produtivo.

A vedação da utilização do crédito fiscal de material de uso e/ou consumo é embasada no Art. 33, I da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033.

É indubitável que, mesmo que os equipamentos sejam classificados como bens do ativo imobilizado, as ferramentas e peças não são atraídas pela mesma classificação, posto que não agregam valor nem ampliam a vida útil dos equipamentos, apenas evitam a sua quebra durante o período de produção, daí serem utilizados em paradas técnicas para manutenção preventiva.

Ora, é recorrente neste CONSEF o entendimento de que as peças de reposição e ferramentas são materiais de uso e consumo, tendo como paradigma os Acórdãos CJF nºs 0301-12/18, 0287-11/20, 0370-11/20, 0138-11/21, 0337-12/22 e 0346-12/22, bem como o Acórdão CJF nº 0106-11/13, referente aos mesmos materiais e ao próprio Autuado.

Não há nos autos nenhuma prova de que os materiais de reposição objeto da autuação aumentam a vida útil dos equipamentos, quanto mais em período superior a um exercício. Ao contrário, a própria natureza dos materiais induz à manutenção de equipamentos do Autuado.

Não é nem razoável supor que a substituição de luvas, porcas e arruelas, por exemplo, possam aumentar a vida útil de um equipamento em mais de um ano, bem como não se sustenta o argumento de que a manutenção efetuada em paradas técnicas regulares programadas em períodos superiores a um ano seja o diferencial para ampliar a vida útil de um equipamento – no máximo, evitará que ocorra uma parada não programada.

Para fazer um comparativo simples, a troca regular da mangueira do sistema de arrefecimento de um veículo não aumenta a sua vida útil, apenas evita que esta venha a ressecar e partir, causando um prejuízo maior devido ao superaquecimento do motor.

Quanto aos materiais de construção, são utilizados para construir, reformar ou manter as instalações, não se classificando como bens do Ativo Imobilizado, insumos ou produtos intermediários.

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênha para discordar do voto do *i. Relator*, por ter entendimento contrário quanto ao mérito da lide.

O tema convida à consulta de fontes normativas, onde o conceito de “peças de reposição” é veiculado pela nossa legislação tributária e contábil. É que, conforme prevê o § 1º, do art. 354 do RIR/2018, se dos reparos, conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem em mais de um ano, as despesas correspondentes devem ser capitalizadas, a fim de servir de base a depreciações futuras. Ou seja, a Receita Federal impõe o registro das referidas partes e peças nas contas do Grupo ATIVO para fins de capitalização, sendo afastada a hipótese de registro no Resultado Operacional da empresa, a título de material de uso e consumo.

Trago o entendimento da Ilustre Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, ao recordar em seus votos que o Pronunciamento Técnico NBC TG 27- ATIVO IMOBILIZADO, disciplina a classificação das partes e peças, concluindo que estes podem ser atribuídos ao valor contábil de um item do Ativo Imobilizado, desde que o custo tenha sido incorrido e os critérios de reconhecimento tenham sido atendidos. Para fins contábeis, o item tangível será classificado como ativo imobilizado desde que obedeça ao critério temporal de utilização por mais de um período, o qual se aplica a sobressalentes, peças de reposição e ferramentas.

Por fim, entendo que as aquisições dos produtos elencados no referido auto de infração são consideradas partes do ativo imobilizado da empresa, baseado no Pronunciamento Técnico NBC TG 27. Por isso, considero correto o entendimento do recorrente no que tange o direito aos créditos decorrentes da aquisição de ativos imobilizados.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, no sentido de retirá-lo do lançamento tributário, referente à infração 1.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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** o Auto de Infração nº **217359.0002/23-9**, lavrado contra **SUZANO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente 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.

VOTO VENCEDOR (peças de reposição) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, João Vicente Costa Neto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DIVERGENTE (peças de reposição) – Conselheiros(as): Gabriel Henrique Lino Mota, Camila Magnavita da Fonseca Camargo e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de agosto de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA - VOTO DIVERGENTE
(peças de reposição)

LEILA VON SÖHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS