

**PROCESSO** - A. I. N° 276890.0001/22-9  
**RECORRENTE** - SUZANO S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0220-02/22-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / IFEP

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0324-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. As informações prestadas pelo Recorrente demonstram que o processo produtivo das mercadorias industrializadas e por ele comercializadas demandam a utilização das mercadorias inseridas no contexto remanescente da autuação, eis que são utilizados na Unidade de Corte dos Cabeçotes 370E, o qual foi projetado especialmente para corte de árvores. Entende-se como adequado ao precedente firmado pelo STJ que, à luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar nº 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição das mercadorias corrente Oregon/18HX e o Sabre Jet Fit Oregon/752HSFB194 que compõe a unidade de corte, utilizados na Unidade de Corte dos Cabeçotes 370E, eis que comprovadamente empregados no processo produtivo (produtos intermediários), inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, sendo igualmente comprovado a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa, é dizer, a essencialidade em relação à atividade-fim. Infrações 1 e 2 parcialmente subsistentes. Reconhecida parcialmente a decadência. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão da 5ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 25/03/2022, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 98.587,66, acrescido de multa, pela constatação de quatro infrações, sendo objeto do recurso tão somente a seguir descritas.

**INFRAÇÃO 01 – 001.002.002.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 53.673,47, acrescido de multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 para os fatos apurados em janeiro, fevereiro, abril, maio e agosto de 2017.

O autuante complementa informando que “O contribuinte adquiriu peças de reposição para seus maquinários e creditou-se o valor do ICMS”.

**Enquadramento legal:** art. 29, § 1º, inc. II, art. 53, inc. III da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 02 – 006.002.001.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 26.850,74, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 para os fatos apurados em janeiro, fevereiro e abril a agosto de 2017.

O autuante informa que: “O contribuinte adquiriu peças de reposição para seus maquinários e não recolheu o diferencial de alíquotas”.

**Enquadramento legal:** art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, c/com art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

De se destacar que, desde a impugnação de fls. 42 a 82, o então Impugnante entendeu como devida parte das infrações, de modo que recolheu parcialmente os valores das infrações 01 e 02 e recolheu integralmente os valores exigidos nas infrações 03 e 04, no valor de R\$ 49.769,18 dos quais R\$ 38.195,09 se referiam ao principal.

A decisão recorrida (fls. 141 a 159) restou assim fundamentada em relação ao remanescente das infrações 01 e 02:

### **VOTO**

*O Auto de Infração em análise em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de quatro infrações, dentre as quais, apenas parte dos valores exigidos nas infrações 01 e 02 foi contestado mediante defesa tempestivamente protocolizada, contando com todos os requisitos de admissibilidade.*

*De início, registro que efetivamente, conforme informado na defesa, fls. 45 e 46, e comprovado mediante cópias dos documentos de arrecadação – DAE, demonstrativo de débito reconhecido e comprovante de recolhimento, fls. 113 a 122, os valores referentes as infrações 03 e 04 foram integralmente recolhidos, e parcialmente o valor exigido nas infrações 01 e 02, razão pela qual recomendo ao órgão competente da SEFAZ, proceder a homologação destes valores quitados.*

*Consequentemente, não haverá lide a decidir quanto as infrações 03 e 04, portanto, as considero desde já subsistentes integralmente.*

*O contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fl. 06, em 17/01/2022, atendendo, pois, a exigência prevista no art. 26 do RPAF/99.*

*A ciência da lavratura do Auto de Infração, também se efetivou através de mensagem postada no DT-e, em 29/04/2022, fl. 40, de forma expressa em 03/05/2022, quando lhes foram encaminhados, em arquivo eletrônico, os demonstrativos dos débitos analíticos e sintéticos, cujas cópias impressas estão apensadas aos autos, fls. 13 a 37 e gravados em arquivos na mídia – CD, fl. 39.*

*Registro que os citados demonstrativos foram elaborados pelo autuante com base nos registros da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, por ele elaborada e transmitida à SEFAZ via SPED-Fiscal, contendo todos os dados e informações necessárias a perfeita e completa cognição das infrações, além de explicitar a memória de cálculo dos valores lançados.*

*Destarte, resta claro que o lançamento atente todas as formalidades exigidas pelo Código Tributário Nacional, especialmente aquelas previstas no art. 142, assim como se conforma com os requisitos contidos no Decreto nº 7.629/99 – RPAF/BA, tendo sido observado rigorosamente o devido processo legal.*

*Constato que a descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.*

*O direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.*

*Não obstante os fatos acima narrados, o sujeito passivo arguiu nulidade do lançamento, com fundamento no que prescreve o art. 18, inc. IV, alínea “a” e § 1º do Decreto nº 7.629/99, ou seja, entendeu o contribuinte que o lançamento não contém os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator em razão de ter sido por ele “constatada a precariedade do trabalho fiscal, (...), tendo em vista que está baseada em fundamento legais e fáticos absolutamente alheios à realidade”.*

*A defesa considerou que o autuante “deixou de observar um dos princípios básicos da atividade de lançamento: a busca pela verdade material. “, princípio sobre o qual deve se pautar o lançamento tributário, sob a justificativa de que “em nenhum momento a Autoridade Fiscal efetivamente considerou o processo produtivo desenvolvido pela impugnante para consecução de suas atividades para analisar a pertinência ou não recolhimento do DIFAL e do aproveitamento do crédito de ICMS”.*

*Não vishumbro argumentos fáticos e/ou legais capazes de sustentar a pretensa nulidade parcial das infrações 01 e 02 uma vez que os fatos narrados pelo autuante consubstanciados em documentos anexados aos autos, demonstram que a autuação não decorreu da “falta de diligência e cautela, por parte da Autoridade Fiscal, ao lavrar o presente Auto de Infração, sem antes consultar os livros de escrituração.”, uma vez que as informações que serviram de base para o lançamento são aquelas informadas na escrita fiscal do contribuinte, por ele transmitida via SPED-Fiscal, assim como as notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas, depositadas no ambiente nacional da Nota Fiscal Eletrônica.*

*Ressalto que não faltou cautela e cuidado ao autuante, tendo em vista que o mesmo relatou e comprovou mediante cópia dos e-mails trocados com os representantes da autuada, fls. 09 a 12, onde foi por ele encaminhada*

em planilha relação de diversos itens com o propósito de obter da própria empresa as informações da função e local de aplicação de cada um desses itens, tendo a empresa, em 24/02/2022, apresentado as informações requeridas, que serviram de base para a elaboração do levantamento que convergiu para a lavratura do presente Auto de Infração.

Portanto, descabe a arguição da defesa de que o autuante “apenas apontou as mercadorias que estão envolvidas na glosa do crédito e informou que o creditamento foi indevido por se tratar de bens de uso e consumo, mas deixou de justificar o motivo de tê-las classificado desta maneira, não sendo possível comprovar a ocorrência da infração.”, vez que as informações prestadas pela empresa referente a função e local de aplicação de cada um desses itens, em confronto com a legislação tributária pertinente e exposta no Auto de Infração, claramente demonstram a motivação do lançamento.

Pelo exposto, afasto a arguição de nulidade.

Indefiro o pedido de diligência, com base no art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, ou seja, os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção.

Em preliminar de mérito, a autuada arguiu decadência parcial das infrações 01 e 02, especificamente para os créditos tributários dos períodos de janeiro a abril de 2017, com base no art. 173, inc. I do CTN c/com o art. 107-A, inc. I do COTEB.

Sobre a matéria a Procuradoria Geral do Estado, publicou o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE nº 2016.194710-0, transcrito a seguir, consolidando a jurisprudência administrativa acerca da matéria com relação ao ICMS.

#### **Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0**

**Entendimento firmado:** Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

**Ressalva:** O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

**Nota 1:** Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

**Nota 2:** As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Tem-se, portanto, como regra geral da decadência, aquela prevista no art. 173, inc. I, do CTN, que alcança os tributos cujo lançamento são: (I) direto ou de ofício; (II) por declaração ou misto; e, (III) por homologação. Em qualquer destes casos, o prazo decadencial de cinco anos contar-se-á do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tem-se ainda a regra conhecida pela doutrina como especial, aquela prevista no art. 150, § 4º do mesmo CTN, que alcança os tributos lançados por homologação com antecipação de pagamento, onde o prazo decadencial contar-se-á a partir da data de ocorrência do fato gerador, que se transcorrido sem que a Fazenda Pública tenha constituído, o procedimento homologatório será tácito o que impedirá a Administração Pública de lançar



de modo suplementar a eventual diferença. Contudo, caso haja prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação invoca-se a aplicação do art. 173, inc. I do CTN, ou seja, a regra geral.

Lembro que o ICMS tem a sua apuração em períodos mensais. Assim, todas as ocorrências se concentram no último dia de cada mês, data que será considerada como a da ocorrência do fato gerador para aplicação da norma de incidência.

A decadência, ora arguida, recai sobre infrações, cometidas pelo sujeito passivo, por utilização indevida de crédito fiscal, (infração 01) e pela falta de recolhimento do ICMS-DIFAL (infração 02).

As operações relacionadas à infração 01, foram registradas na escrita fiscal do contribuinte, cujo lançamento decorre de o Fisco ter considerado indevida a apropriação de crédito fiscal o que ocasionou falta de recolhimento do imposto, porventura devido.

Contudo, o registro das operações na EFD, transmitida à SEFAZ pelo SPED-Fiscal oportunizou à Administração Tributária proceder a homologação de parte desses lançamentos, o que não ocorreu.

Dessa forma, cabe aplicar a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o contribuinte declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, qual sejam as operações ou prestações tributáveis, apurou o montante do imposto devido, não efetuou o pagamento em virtude de sua apuração por assim não exigir, não sendo indicada ou aventada possibilidade de prática de dolo, fraude ou simulação.

Para a infração 02, constato que o contribuinte também declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, portanto se aplica a regra do art. 150, § 4º do CTN.

Considerado o entendimento da Súmula nº 12 do CONSEF: “Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração. “, que no caso foi 03/05/2022, para os fatos geradores apurados nas infrações 01 e 02, ocorridos nos períodos de janeiro a abril de 2017 a Fazenda Pública Estadual teria o prazo para constituir os créditos até 30/04/2022.

Assim resta reconhecer alcançados pela decadência os fatos geradores ocorridos em 31/01/2017 a 30/04/2017 das infrações 01 e 02.

Destarte, acolho parcialmente a decadência.

Na análise do mérito, há questões que merecem esclarecimentos prévios.

A autuada é contribuinte do ICMS, inscrita no Cadastro Estadual na condição Normal, apura o imposto sob o regime de conta corrente fiscal, e exerce a atividade econômica principal de extração de madeira em florestas plantadas, CNAE-Fiscal 0210-1/07 dentre outras secundárias como: cultivo de eucalipto e apoio à produção florestal.

Importante registrar que a atividade econômica sob a qual a autuada está cadastrada na Receita Federal do Brasil, CNPJ e no Cadastro Estadual, CAD-ICMS, tem o CNAE-Fiscal, que segundo informações do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, colhida no site <https://cnae.ibge.gov.br/>, está incluído na SEÇÃO: A - AGRICULTURA, PECUÁRIA, SILVICULTURA E EXPLORAÇÃO FLORESTAL; DIVISÃO: 02 - SILVICULTURA, EXPLORAÇÃO FLORESTAL E SERVIÇOS RELACIONADOS, constando a seguinte informação nas Notas Explicativas: “A seção A abrange a exploração ordenada dos recursos naturais vegetais e animais em ambiente natural e em ambiente protegido. Compreende as atividades de cultivo agrícola, de criação e produção animal, de exploração da madeira em pé, de produtos florestais madeireiros e não-madeireiros, e de exploração de animais silvestres em seus habitats naturais”.

Portanto, resta claro que a unidade da Suzano S.A., ora autuada, exerce exclusivamente a atividade de extração de madeira decorrente de florestas plantadas, que vem a ser a principal matéria-prima para produção da pasta de celulose.

Como descrito na defesa, figura ilustrativa à fl. 55, o processo de fabricação da celulose de fibra curta de eucalipto envolve as etapas de (1) floresta; (2) picagem; (3) cozimento; (4) deslignificação/branqueamento; (5) secagem; (6) embalagem.

Pelo que se depreende da defesa, a unidade autuada se presta a atividade de pesquisa e desenvolvimento de clones de eucalipto em viveiros, o plantio e cultivo ao logo de seis anos e por fim o corte da madeira que “é transportada até a fábrica de celulose onde se inicia o 2º estágio do processo produtivo, o processo industrial”. fl. 63.

Oportuno então, desde já, ressaltar que a atividade da autuada se trata exclusivamente de um processo de extração de madeira que posteriormente é remetida à unidade de fabricação de celulose.

Contudo, entende-se esta atividade de extração de madeira como uma atividade industrial. Nesse sentido, transcrevo trecho da resposta da SEFAZ decorrente de processo de consulta formalizada por empresa atuando neste estado na extração de madeira em florestas plantadas como sua atividade principal, solicitando orientação da Administração Tributária quanto a tributação das suas operações, relatando que foi contratada por uma fábrica de celulose e outras pastas para a fabricação de papel, para fazer o corte, descascamento e baldeio da madeira.

A consulente questionou à Diretoria de Tributação - DITRI: “Esta operação de beneficiamento da madeira sofre incidência do ICMS ou apenas do ISS?”, que em resposta, emitiu o Parecer nº 11757/2011, cujo trecho segue transcrito:

“Conforme previsto no art. 2º, § 5º do RICMS/BA (Dec. nº 6.284/97), processo industrial é qualquer processo que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, ...

(...)

Dessa forma, o processo de beneficiamento da madeira de eucalipto, e que consiste no seu corte, descascamento e baldeio, caracteriza-se como processo de industrialização para fins de tributação do ICMS, tendo em vista que o produto assim obtido (madeira cortada) destina-se à industrialização posterior pelo encomendante (fábrica de celulose).

(...)

As atividades realizadas pela Consulente, porém, e relativas às etapas posteriores ao florestamento e reflorestamento, a exemplo do corte e colheita das árvores de eucalipto, descascamento e baldeio, entre outras, ainda quando efetuadas sob encomenda da empresa fabricante da celulose, encontram-se sujeitas à incidência do ICMS, visto que estão diretamente relacionadas com este processo de fabricação, caracterizando-se como etapas a ele integrantes e importando, sob esse aspecto, em efetiva circulação de mercadoria (madeira cortada).

Diante do exposto, e considerando sua condição de contribuinte do ICMS, no tocante a atividade de beneficiamento supracitada, **poderá a Consulente creditar-se do ICMS incidente nas aquisições de bens do seu ativo imobilizado (a exemplo das máquinas e equipamentos utilizados no corte, descascamento e baldeio da madeira), bem como o crédito relativo às aquisições de combustíveis e demais insumos empregados nessa atividade**”. (Grifo do relator).

Por outro lado, as peças arroladas na infração 01 que restaram contestadas pela defesa como insumos, tem como justificativa que “em decorrência do atrito há um desgaste acentuado dos produtos, os quais tem uma vida útil de no máximo quatro dias. Desta feita, o produto do desgaste passa a compor o produto final, qual seja a madeira, o que, per si, já justificaria a classificação dos bens como insumo. (...) os materiais – corrente e sabre – representam produtos intermediários, espécie da categoria de insumos da produção, na medida em que entram em contato direto com os produtos objeto de industrialização e são consumidos nesse processo, sendo imprescindíveis ao processo produtivo”.

Esta etapa, ainda que incluída no processo fabril da celulose, é de fato uma fase anterior, que inclusive poderia ser desenvolvida por outra empresa, não necessariamente do mesmo grupo empresarial.

Portanto, importante frisar ainda que indispensável à fabricação da celulose, a autuada não produz celulose e sim, a madeira que será utilizada no processo fabril, principal matéria-prima. É beneficiária do Regime Especial previsto no Protocolo ICMS nº 35/05, é proprietária e adquire de terceiros, florestas em pé e que, no momento do corte faz a retirada da madeira para destiná-la à fábrica e, atendendo ao citado protocolo, no final de cada mês emite uma Nota Fiscal de entrada relativa ao total da madeira adquirida no período, na qual consta como destinatária.

O Protocolo ICMS nº 35/05, dispõe sobre a concessão de Regime Especial relativamente às remessas de celulose e papel oriundas da Bahia com destino a áreas portuárias situadas no Espírito Santo para formação de lotes e posterior exportação, bem como sobre as operações com madeira destinada à sua produção, prevê na Cláusula oitava:

Cláusula oitava Nas remessas internas e interestaduais de madeira de eucalipto destinada à produção de celulose e papel, o respectivo transporte poderá ser acobertado por documento fiscal substituto denominado “Controle de Entrega de Madeira”, de conformidade com o modelo constante do anexo IV deste protocolo.

Parágrafo único. O “Controle de Entrega de Madeira” será utilizado por estabelecimentos de empresa industrial produtoras de celulose e papel ou suas filiais e servirá para acobertar o transporte de madeira:

I - de propriedade do estabelecimento remetente;

II - adquirida em decorrência de contrato de fomento para o seu cultivo ou extraída de florestas de terceiros.

O Regime Especial, prevê conforme Cláusula décima do citado protocolo que “O estabelecimento que optar pela utilização dos documentos a que se referem às cláusulas quinta e oitava deverá, ao final de cada mês, emitir uma única nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, de entrada ou de saída, conforme o caso, englobando as operações acobertadas pelos documentos substitutos emitidos no período de apuração”.

No mérito, a acusação se refere a apropriação indevida de crédito fiscal referente a aquisições de material para uso ou consumo do estabelecimento, tendo o Auditor Fiscal assim informado, com base nas informações prestadas pela autuada que se trata de peças de reposição.

A defesa inicialmente aborda de forma incisiva o que considerou a autuação uma violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS previsto no art. 155, inc. I, § 2º da Constituição Federal, respeitado pela Lei

*Complementar nº 87/96 e demais diplomas legais e regulamentares do Estado da Bahia.*

*Anote-se que não há ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS na autuação, pois sobre a ótica da Fiscalização, as mercadorias arroladas são caracteristicamente peças de reposição, fato que a defesa não contesta, contudo, faz uma veemente argumentação de que os itens arrolados são insumos, ou segundo suas próprias colocações na defesa de que “os produtos relacionados nesta autuação representam insumos da produção, na medida em que entram em contato direto com os produtos objeto de industrialização e são consumidos nesse processo, sendo imprescindíveis ao processo produtivo da impugnante. Esses materiais são classificados como produtos intermediários, espécie da categoria insumo”.*

*Traz como supedâneo à sua tese, diversos julgados e doutrina sobre o conceito de insumos e matéria prima, sempre direcionando seus argumentos à percepção de que a autuação relacionou insumos e sobre a aquisição destes, tem direito ao crédito fiscal.*

*Apresenta, como exemplo, decisão do Supremo Tribunal Federal que se debruçou sobre a matéria quando do julgamento do RMS nº 16.625, ocorrido em 20/06/1966, onde se discutiu a possibilidade de apropriação de créditos fiscais, decorrente da aquisição de corpos moedores utilizados na produção de cimento. O STF decidiu que os corpos moedores deveriam ser enquadrados como produtos intermediários e não como matéria-prima, na medida em que estes eram efetivamente consumidos no processo produtivo do cimento.*

*Defendeu ainda que os itens questionados são bens adquiridos para industrialização e utilizados no seu processo industrial, “a exemplo da corrente Oregon/18HX e o Sabre Jet Fit Oregon/752HSFB194 que compõe a unidade de corte, utilizados na Unidade de Corte dos Cabeçotes 370E, o qual foi projetado especialmente para corte de árvores. A função do sabre é, com a pulsão do motor, guiar a corrente que a envolve de forma precisa para realização do corte com o mínimo de perda possível, conforme se infere dos manuais anexos (Doc. 05). Isto é, são produtos adquiridos para a industrialização”.*

*Adicionalmente afirma que são produtos intermediários imprescindíveis para a consecução e manutenção das suas atividades.*

*Para demonstrar o direito ao crédito fiscal nas aquisições, a autuada explica de forma detalhada como sendo o seu processo produtivo, a fabricação da celulose de fibra curta de eucalipto que possui várias etapas, apresentando diversas ilustrações sobre a processo industrial.*

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

*Na informação fiscal o autuante não contesta os argumentos defensivos.*

*As notas fiscais que permaneceram na contestação, constam relacionadas no demonstrativo fl. 123, a seguir relacionadas.*

Data	Nº da NF-e	Chave de Acesso	Código	Descrição	NCM	ICMS	Crédito	ICMS-DIFAL
20/01/2017	043.112	29170175173575000377550070000431121320160379	25301354	SABRE JET FIT OREGON752HSFB194	84369900	68.352,13	12.303,38	0,00
31/01/2017	043.424	29170175173575000377550070000434241819146461	25301354	SABRE JET FIT OREGON752HSFB194	84369900	76.308,47	13.735,52	0,00
27/02/2017	080.160	35170161105391000101550020000801601000801605	25301352	CORRENTE OREGON18HX	82024000	59.854,48	4.189,82	6.583,99
26/04/2017	044.997	29170475173575000377550070000449971733208441	25301354	SABRE JET FIT OREGON752HSFB194	84369900	58.192,00	10.474,56	0,00
06/04/2017	081.454	35170361105391000101550020000814541000814546	25301352	CORRENTE OREGON18HX	82024000	41.898,15	2.932,87	4.608,80
10/05/2017	045.371	29170575173575000377550070000453711733208440	25301352	CORRENTE OREGON18HX	82024000	16.484,80	2.967,26	0,00
22/05/2017	045.437	29170575173575000377550070000454371911360506	25301352	CORRENTE OREGON18HX	82024000	14.424,20	2.596,36	0,00
Soma							49.199,77	11.192,79

*A partir da fl. 124 até a fl. 128, a defesa reproduz um manual técnico do equipamento Komatsu 370E que se constitui em uma unidade móvel de corte especialmente projetada para árvores, acompanhado dos dados técnicos.*

*O deslinde da lide, portanto, requer que de defina se as peças listadas acima, uma vez que deste fato não há contestação, pois trata-se efetivamente de peças de reposição, são consideradas o seu processo produtivo como insumos ou material de uso ou consumo.*

*Importante pontuar sobre a matéria, as determinações contidas na Lei nº 7.014/96, acerca do direito ao crédito fiscal do ICMS:*

*Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.*

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação,*



*inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá: (...)

*II - a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte; (...)*

§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

*I - para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior;*

*II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.*

*Da leitura dos dispositivos, verifica-se que a lei baiana rigorosamente observa o princípio da não cumulatividade do imposto, entretanto, não admite o creditamento do ICMS nas operações anteriores, dentre outros casos, os decorrentes de aquisições de mercadorias ou a prestação de serviços para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior.*

*Todas as informações indicam se tratar, as mercadorias arroladas pela fiscalização de peças de reposição, e assim sendo, a Administração Tributária reiteradas vezes tem emitido pareceres no sentido de não admitir o creditamento decorrente da aquisição de peças de reposição, como o entendimento emitido no Parecer nº 22886/2013, cuja ementa segue transcrita:*

*“ICMS. CRÉDITO FISCAL. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. As aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado do estabelecimento adquirente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo”.*

*Explicitando melhor, o parecer assim se posiciona: “Para melhor elucidação da matéria ora consultada, cumpre-nos salientar inicialmente a distinção existente entre os conceitos de peças sobressalentes e peças de reposição. As primeiras são fornecidas juntamente com o bem principal, para garantia de sua operacionalidade, e são contabilizadas como parte do bem, para fins de depreciação. Já as peças de reposição são as que suprem o desgaste que decorre do uso normal do equipamento ou maquinário, sendo contabilizadas como despesas, não compondo o conceito de ativo imobilizado.*

*Nesse contexto, temos que as aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado da Consulente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos do processo industrial, ou mesmo como partes integrantes do bem originalmente adquirido”.*

*No caso concreto, as peças adquiridas sobre as quais o contribuinte se creditou do ICMS, são efetivamente peças de reposição e como tal, não é permitido o uso do crédito fiscal decorrente de sua aquisição.*

*Destarte, a infração é parcialmente subsistente, conforme demonstrativo.*

<i>Data Ocorrência</i>	<i>Data Vencimento</i>	<i>Base de Cálculo</i>	<i>Alíquota</i>	<i>Multa</i>	<i>Valor Histórico</i>
31/05/2017	09/06/2017	35.251,22	18,00	60,00	6.345,22
30/06/2017	09/07/2017	2.920,00	18,00	60,00	525,60
31/07/2017	09/08/2017	7.073,50	18,00	60,00	1.273,23
31/08/2017	09/09/2017	7.533,33	18,00	60,00	1.356,00
<b>Total</b>					<b>9.500,05</b>

*A infração 02, exige o ICMS-DIFAL na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e encontra-se imbricada com a infração 01.*

*A Administração Tributária tem o entendimento claro que incide o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais – ICMS-DIFAL, nas aquisições de material destinado ao uso ou consumo do estabelecimento, como o expresso no Parecer nº 16751/2012, cuja ementa assim se apresenta:*

*“ICMS. Contribuinte sujeito ao regime normal de apuração. Aquisições interestaduais de peças de reposição. Mercadorias destinadas a uso ou consumo do estabelecimento. Incidência da diferença de alíquotas, que deve ser incluída no cálculo dos débitos fiscais do período e recolhido no mesmo Documento de Arrecadação Estadual (DAE). Matéria disciplinada na Lei 7.014/96, art. 4º, inciso XV, c/c o art. 13, inciso I, alínea ‘j’, e art. 17, inciso XII; e no RICMS/12, art. 305, § 4º, inciso III, e art. 217, inciso I e § 5º, c/c o art. 227”.*

*E complementa o parecer: “As partes e peças de reposição de bem do ativo, necessárias em face do desgaste*

comum a toda e qualquer item que compõe o maquinário industrial, são definidos como de uso e consumo do estabelecimento, cujas aquisições junto a fornecedores estabelecidos em outras unidades da Federação se constituem em hipótese de incidência da diferença de alíquotas, conforme previsto na Lei 7.014/96, art. 4º, inciso XV, c/c o art. 13, inciso I, alínea 'j', e art. 17, inciso XII. Trata-se de imposto que é devido pelo adquirente, que é o sujeito passivo da operação; a atribuição da responsabilidade pela retenção (e recolhimento) apenas é atribuída ao remetente quando prevista expressamente em Convênio ou Protocolo firmado pelas unidades da Federação de origem e destino da mercadoria.

Dessa forma e considerando que, consoante o regramento estabelecido no RICMS-BA/12, art. 305, § 4º, inciso III, abaixo transcrito, a diferença de alíquotas se constitui em débito fiscal do estabelecimento do contribuinte que apura o imposto mensal a recolher, a conclusão é no sentido de que a Consulente deverá escriturar os documentos fiscais relativos às aquisições interestaduais de peças de reposição no Registro de Entradas, com CFOP 2.556 (o que pode ser feito no último dia do mês, englobando todas as aquisições realizadas no período), lançando os débitos fiscais relativos à diferença de alíquotas devida naquele período, especificadamente, no Registro de Apuração do ICMS, na forma prevista no RICMS-BA/12, art. 217, inciso I e § 5º, c/c o art. 227”.

Considerando se tratar de itens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, como já amplamente demonstrado, é parcialmente subsistente a infração 02, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
31/05/2017	09/06/2017	15.197,78	18,00	60,00	2.735,60
30/06/2017	09/07/2017	10.220,00	18,00	60,00	1.839,60
31/07/2017	09/08/2017	24.757,22	18,00	60,00	4.456,30
31/08/2017	09/09/2017	26.366,61	18,00	60,00	4.745,99
<b>Total</b>					<b>13.777,49</b>

Pelo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração.

Nas razões do Recurso Voluntário interposto (fls. 169 a 214) o recorrente, após discorrer sobre a tempestividade e cabimento do recurso, apresenta preliminar de nulidade do auto de infração, com fundamento no art. 18, inc. IV, alínea “a” e § 1º do Decreto nº 7.629/99 e art. 142 do CTN por entender que o lançamento não contém os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Defende que a alegação prefacial esta fundada em premissa equivocada, uma vez que os bens autuados, em verdade, seriam insumos utilizados na industrialização e não bens de uso e consumo, asseverando que “em nenhum momento a Autoridade Fiscal efetivamente considerou o processo produtivo desenvolvido pela impugnante para consecução de suas atividades para analisar a pertinência ou não recolhimento do DIFAL e do aproveitamento do crédito de ICMS”, atividade que reputa necessária em nome do princípio da verdade material.

Na sequência, o Recorrente alega que a decisão de Primeira Instância padece de nulidade por indevida inovação no fundamento da autuação fiscal para justificar a exigência do crédito tributário, especificado no seguinte trecho: “Todas as informações indicam se tratar, as mercadorias arroladas pela fiscalização de peças de reposição, e assim sendo, a Administração Tributária reiteradas vezes tem emitido pareceres no sentido de não admitir o creditamento decorrente da aquisição de peças de reposição, como o entendimento emitido no Parecer nº 22886/2013(...)”

Afirma que tal fundamento somente consta dos autos a partir da informação fiscal, peça esta que, nos termos do art. 126 do Decreto nº 7.629/99, não poderia transbordar os limites da lide delimitada pela impugnação apresentada em sede de lançamento fiscal.

Quanto ao mérito, reitera as alegações já trazidas aos autos em sede de impugnação quanto à aplicação do princípio da não cumulatividade à espécie e o consequente direito ao crédito, apontando a Autoridade Fiscal ampliou o conteúdo de dispositivo do RICMS/BA ao determinar que o consumo do produto deveria ser “integral e imediato” para que se lhe considerasse intermediário e, dessa forma, passível de creditamento.

Assevera que não há quaisquer menções à imediatividade do consumo de mercadorias como requisito ao crédito tributário, concluindo que, para tal, em respeito ao princípio da legalidade, bastaria que o produto fosse consumido ao longo do processo de industrialização para que seja possível ao contribuinte creditar-se do tributo sobre ele incidente.

Em reforço da sua tese, cita precedentes judiciais fixados quando do julgamento da Apelação



Cível nº 0175473-41.2007.8.05.0001, oriundo da Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, publicado no DJE de 02/06/2021, bem como do julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.019, Ministro Ilmar Galvão, oriundo do STF, publicado em 21/05/1999 e do REsp 1.366.437/PR, STJ, publicado no DJE de 10/10/2013, além de outros oriundos deste Tribunal.

Reitera ter demonstrado que o direito ao crédito do imposto pago nas operações anteriores é característico da sistemática não cumulativa do ICMS, asseverando que o direito ao crédito está adstrito às mercadorias destinadas à produção, tais como, insumos, materiais intermediários, materiais de embalagem, dentre outros itens expressamente autorizados pela legislação, ou destinadas à venda. Nesses termos, é vedado o crédito do imposto dos demais produtos que não são utilizados na produção dos bens destinados à venda, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente.

Apresenta detalhada explicação acerca da qualificação dos produtos adquiridos como produtos intermediários e não como bens de uso e consumo do estabelecimento, esmiuçando o processo produtivo a fim de demonstrar, de fato, são produtos essenciais ao processo industrial, à exemplo a corrente Oregon/18HX, Sabre Jet Fit Oregon/752HSFB194 e Cabeçotes 370E, para ao fim reforçar a necessidade de reconsideração da decisão para que sejam assim excluídos da autuação.

Em frente, quanto à infração 02, a Recorrente afirma, para além da necessidade de afastamento dos itens glosados no seu processo produtivo, seria ilegal a exigência do DIFAL no caso concreto, sistematizando a sua tese no fato de que a Constituição Federal, através de seu inc. VII, § 2º do art. 155, promoveu modificações básicas na estrutura e cobrança do ICMS e adotou a utilização da alíquota interestadual nas operações e prestações destinadas a consumidor final contribuinte do imposto quando se tratar de bens de uso e consumo e ativo fixo, cabendo ao estado destinatário o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual e de igual forma o RICMS/BA prevê, em seu art. 305 a incidência do DIFAL “nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente”.

Por tais razões, defende que seja excluída da autuação a cobrança de DIFAL sobre tais itens, já que são bens adquiridos para industrialização e utilizados no seu processo industrial, “a exemplo da corrente Oregon/18HX e o Sabre Jet Fit Oregon/752HSFB194 que compõe a unidade de corte, utilizados na Unidade de Corte dos Cabeçotes 370E, o qual foi projetado especialmente para corte de árvores. A função do sabre é, com a pulsão do motor, guiar a corrente que a envolve de forma precisa para realização do corte com o mínimo de perda possível, conforme se infere dos manuais anexos (Doc. 05). Isto é, são produtos adquiridos para a industrialização”.

Afirma ser necessária a determinação de diligência fiscal para efetiva análise dos produtos correlacionados ao seu processo produtivo que teriam sido glosados pela decisão recorrida, defendendo, em nome do princípio da verdade material, por crer que: “*i) As despesas incorridas e apropriadas como insumos pela Recorrente, 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 Recorrente se inicia antes do processo de industrialização, sendo inquestionável que os itens glosados integram a etapa de corte da madeira, que é a etapa essencial para obtenção do produto final comercializado pela Recorrente*”.

Ao fim, requer o provimento do Recurso para que seja integralmente extinto o crédito tributário, seja em face das preliminares de nulidade arguidas, seja em razão das teses meritórias, que apontariam para a demonstração que os itens glosados integram o seu processo produtivo, protestando ainda pelo deferimento da realização de diligência à origem a fim de que se analise os bens e serviços adquiridos pela autuada em face do processo produtivo efetivamente desenvolvido.

Os autos retornaram conclusos, e, estando conforme, solicitei a inclusão em pauta.

## VOTO

O Recurso Voluntário, merece ser conhecido, eis que cabível e tempestivo (art. 169, I, “b” e art. 171, ambos do RPAF/99).

Indefiro, de plano, o pedido de diligência/perícia requerido pela Recorrente objetivando “a realização de perícia técnica em alguma das plantas da empresa, a fim de que seja esclarecida a real utilização dos materiais que tiveram o crédito glosado”, por considerar suficientes para a formação da minha convicção os elementos contidos nos autos.

Da mesma forma, considerando que a arguição preliminar de nulidade dos autos de infração esta umbilicalmente ligada ao mérito da demanda, notício que o seu enfrentamento será feito de modo concomitante, conforme previsão contida no RPAF.

A decisão de piso, em resumo, reclama enfrentamento de premissa essencial fundada na natureza dos bens autuados, os quais, para o Recorrente, seriam insumos utilizados na industrialização e não bens de uso e consumo, asseverando que “em nenhum momento a Autoridade Fiscal efetivamente considerou o processo produtivo desenvolvido pela impugnante para consecução de suas atividades para analisar a pertinência ou não recolhimento do DIFAL e do aproveitamento do crédito de ICMS”, atividade que reputa necessária em nome do princípio da verdade material.

Merece destaque, ainda, que ha discussão remanescente quanto à **Infração 01** - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de junho de 2016 a dezembro de 2020 e **Infração 02** - Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses junho de 2016 a dezembro de 2020.

A decisão de piso, em resumo, quanto à infração 01, que trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de junho de 2016 a dezembro de 2020, manteve a glosa de créditos fiscais somente em relação às aquisições das mercadorias corrente Oregon/18HX e o Sabre Jet Fit Oregon/752HSFB194 que compõe a unidade de corte, utilizados na Unidade de Corte dos Cabeçotes 370E, sob o seguinte fundamento central:

*“Da leitura dos dispositivos, verifica-se que a lei baiana rigorosamente observa o princípio da não cumulatividade do imposto, entretanto, não admite o creditamento do ICMS nas operações anteriores, dentre outros casos, os decorrentes de aquisições de mercadorias ou a prestação de serviços para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior.*

*Todas as informações indicam se tratar, as mercadorias arroladas pela fiscalização de peças de reposição, e assim sendo, a Administração Tributária reiteradas vezes tem emitido pareceres no sentido de não admitir o creditamento decorrente da aquisição de peças de reposição, como o entendimento emitido no Parecer nº 22886/2013, cuja ementa segue transcrita:*

*“ICMS. CRÉDITO FISCAL. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. As aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado do estabelecimento adquirente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo”.*

*Explicitando melhor, o parecer assim se posiciona: “Para melhor elucidação da matéria ora consultada, cumpre-nos salientar inicialmente a distinção existente entre os conceitos de peças sobressalentes e peças de reposição. As primeiras são fornecidas juntamente com o bem principal, para garantia de sua operacionalidade, e são contabilizadas como parte do bem, para fins de depreciação. Já as peças de reposição são as que suprem o desgaste que decorre do uso normal do equipamento ou maquinário, sendo contabilizadas como despesas, não compondo o conceito de ativo imobilizado.*

*Nesse contexto, temos que as aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado da Consulente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos do processo industrial, ou mesmo como partes integrantes do bem originalmente adquirido”.*

*No caso concreto, as peças adquiridas sobre as quais o contribuinte se creditou do ICMS, são efetivamente peças de reposição e como tal, não é permitido o uso do crédito fiscal decorrente de sua aquisição.”*

Pois bem. Sobre o tema, deve ser considerado que, não obstante se reconheça absolutamente pertinente a discussão havida entre as partes em derredor do avanço jurisprudencial sobre a exata compreensão da possibilidade jurídica de creditamento de ICMS referente aos materiais intermediários o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento na linha da tese ora esposada pelo Recorrente, segundo a qual se revela cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim.

Eis o acórdão, publicado no DJE de 02/05/2024:

*TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO E DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. CREDITAMENTO. LEGITIMIDADE. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.*

*I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.*

*II - Para a comprovação do dissenso pretoriano, impõe-se que os acórdãos confrontados tenham apreciado matéria idêntica, à luz da mesma legislação federal, dando-lhes, porém, soluções distintas, devendo a divergência apontada ser atual, excluindo-se o debate acerca de questões superadas e pacificadas no âmbito do STJ.*

*Precedentes.*

***III - A 1ª Seção deste Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento na linha do acórdão embargado segundo o qual se revela cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim.***

*IV - Nos termos da Súmula n. 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".*

*V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.*

*VI - Agravo Interno improvido. (AgInt no AgInt nos EREsp n. 2.054.083/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 24/4/2024, DJe de 2/5/2024.)*

Eis o precedente objeto da consolidação de entendimento:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGÁVEL O ACÓRDÃO QUE NÃO TENHA CONHECIDO DO RECURSO, EMBORA TENHA APRECIADO A CONTROVÉRSIA (ART. 1.043, III, DO CPC/2015). ICMS. LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO E DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. CABIMENTO.*

*I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 2015.*

*II - Conquanto se trate de Recurso Especial não conhecido pela 2ª Turma, a apreciação da controvérsia tributária (premissa jurídica) atrai a disciplina radicada no art. 1.043, III, do CPC/2015, a qual autoriza a interposição de embargos de divergência contra o acórdão de órgão fracionário que "divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo um acórdão de mérito e outro que não tenha conhecido do recurso, embora tenha apreciado a controvérsia".*

***III - À luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim.***



*IV - Tais materiais não se sujeitam à limitação temporal prevista no art. 33, I, do apontado diploma normativo, porquanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo.*

*V - Embargos de Divergência providos. (EAREsp n. 1.775.781/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11/10/2023, DJe de 1/12/2023.)*

Fixadas as referidas premissas, portanto, deve-se verificar das provas dos autos se as multitudes aquisições das mercadorias corrente Oregon/18HX e o Sabre Jet Fit Oregon/752HSFB194 que compõe a unidade de corte, utilizados na Unidade de Corte dos Cabeçotes 370E, podem ser classificados como materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, bem assim **a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim, com vistas a reconhecer o cabimento do creditamento pela aquisição.**

E a resposta, ao meu sentir, é positiva. Conforme se constata das informações apresentadas pelo Recorrente, fls. 169 a 214, há completa identificação da cadeia produtiva na qual estão inseridos os produtos objeto do presente recurso, sendo assim caracterizada a respectiva aplicação:

#### IV. 2. - DO PROCESSO PRODUTIVO

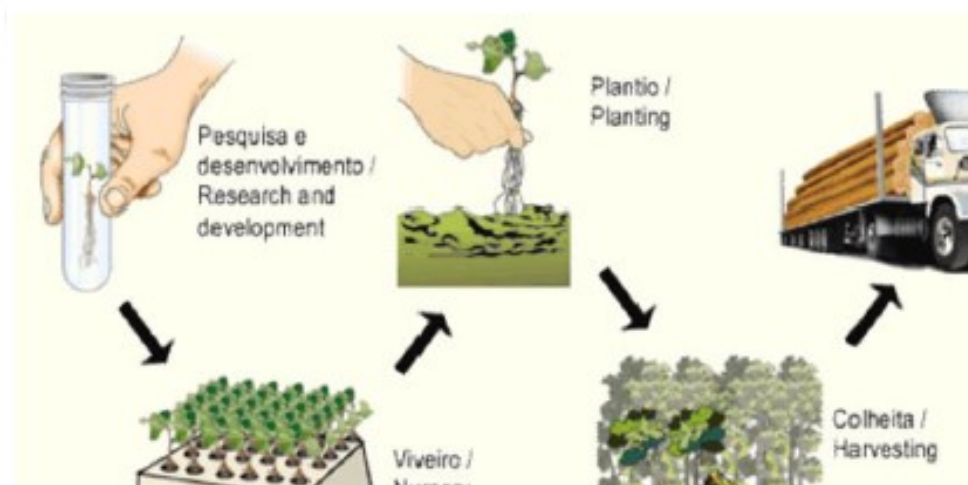
77. Como já mencionado, remanesce em discussão apenas parte da infração 01 do AIIM impugnado na origem, que diz respeito ao suposto creditamento indevido de ICMS em decorrência de determinados produtos essenciais ao processo industrial da RECORRENTE, à exemplo a corrente Oregon /18HX e o Sabre Jet Fit Oregon/752HSFB194 sendo eles produtos intermediários imprescindíveis para a consecução e manutenção das atividades da RECORRENTE.

78. Nesse ponto, constou do v. acórdão recorrido entendimento para sustentar a glosa fiscal que decorre em grande medida da adoção de conceito ilegal de produto intermediário, mas também da falta de compreensão do processo produtivo da Recorrente.

79. Primeiramente, cumpre mencionar que a fabricação da celulose de fibra curta de eucalipto possui várias etapas, o que pode ser observado na ilustração a seguir:



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

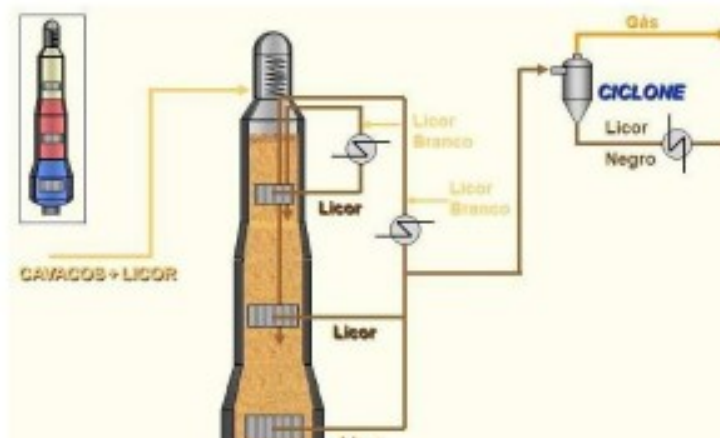


81. Neste passo, o processo industrial consiste em extrair da madeira de eucalipto o material fibroso (pasta,

polpa ou celulose industrial). Seu início acontece quando a madeira chega à fábrica, e em seguida os troncos são descascados, picados e transformados em cavacos, que posteriormente são estocados em pilhas ou silos. As cascas são aproveitadas e queimadas nas caldeiras para produção de combustíveis para geração de energia elétrica para suprir a necessidade de energia da fábrica.

82. 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.

83. 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.



84. 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.

85. Além disso, a contribuinte 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. O licor verde (carbonato de sódio) será recaustificado com cal, transformando-se novamente em licor branco a ser reutilizado no cozimento. A lama de cal, resultante do processo de recaustificação, também será tratada no forno de cal, voltando a se transformar em cal, fechando o ciclo de recuperação de produtos químicos.

86. 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.

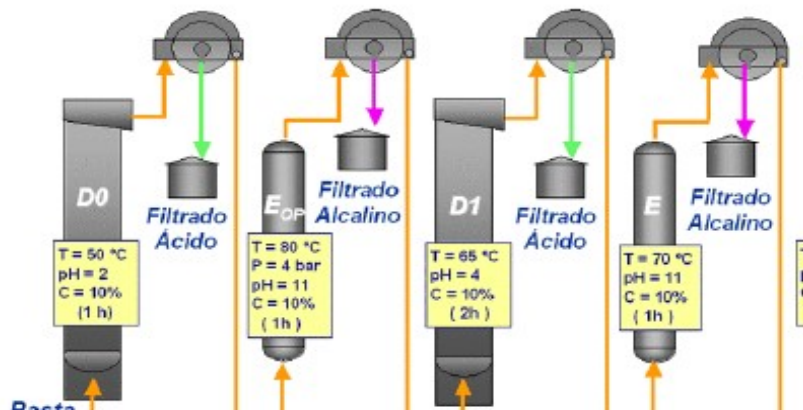
87. A deslignificação é o processo de pré-branqueamento com oxigênio, que ocorre em reator pressurizado, visualizado abaixo:



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

*lignina oxidada).*

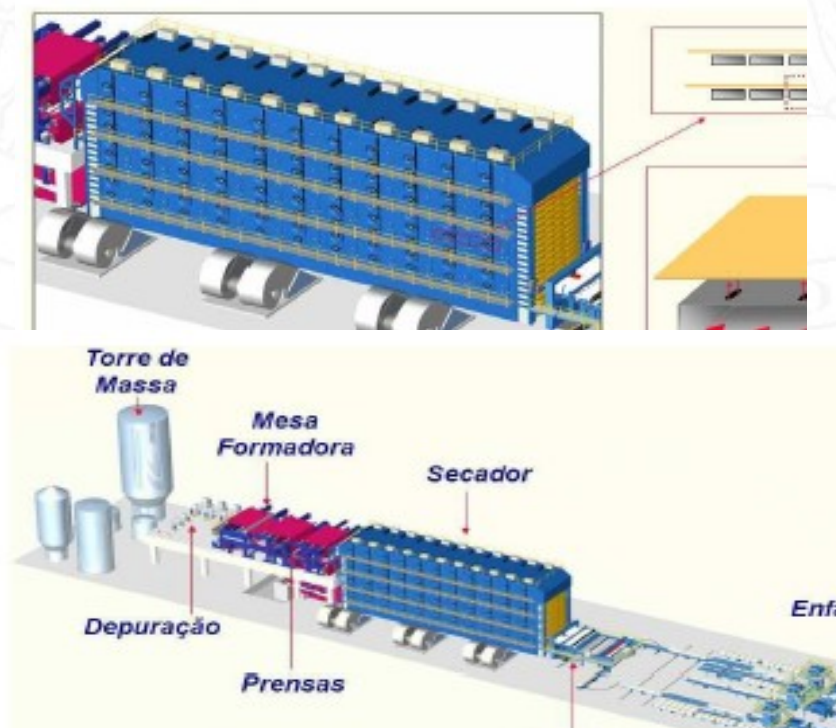
89. O processo de branqueamento ou alveamento é o tratamento químico, geralmente em vários estágios, que se dá à celulose depois do cozimento, depuração e lavagem, à pasta mecânica depois do desfibramento, ou em alguns casos, às asparas depois da desagregação, com a finalidade de descolorir ou remover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



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

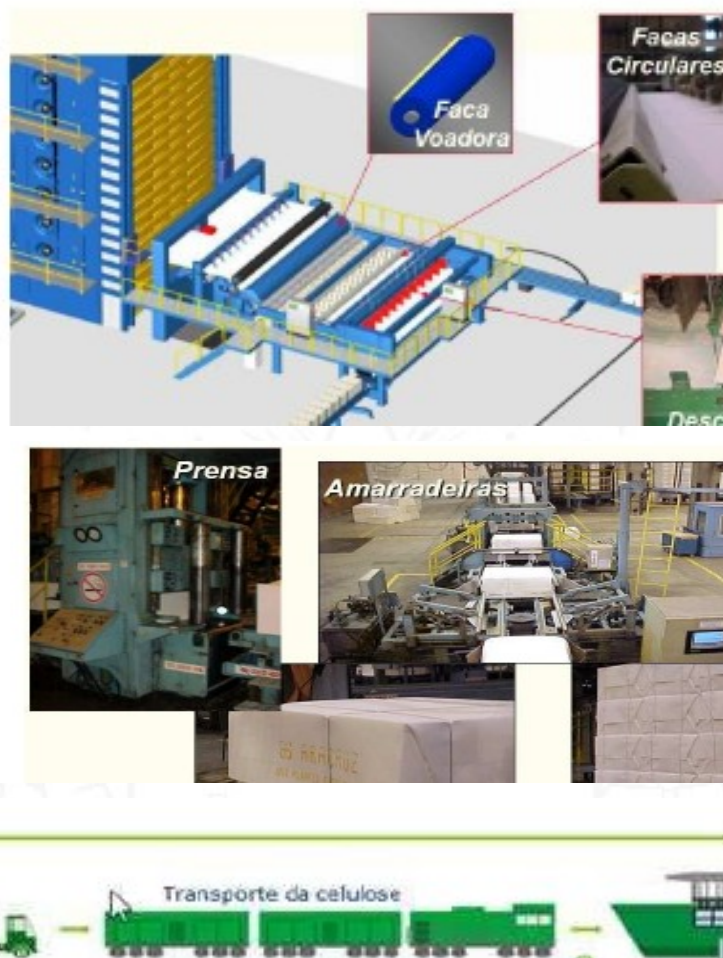


91. Ao final do branqueamento, a pasta de celulose é secada e acondicionada da melhor forma possível.





92. Após a secagem, a folha é cortada transversal e longitudinalmente, formando os fardos de 250 Kg 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.



93. Conforme se verifica acima, considerando que a madeira é o principal insumo para a fabricação da pasta de celulose, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o desenvolvimento dos genes, plantio, corte, colheita, transporte das toras de madeira demonstram sua caracterização como insumo do processo produtivo, sem os quais torna-se impossível a obtenção das folhas e pastas de celulose comercializadas.

94. Pois bem. Feitas as considerações acima, vejamos as razões pelas quais o v. acórdão recorrido deve ser reformado nesse ponto.

(...)

**IV. 2.1. - DA APLICAÇÃO DOS ITENS GLOSADOS COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO ESSENCIAL PARA O PROCESSO PRODUTIVO**

(...)

102. No presente caso, a D. Autoridade Fiscal entendeu que os materiais, quais seja, corrente Oregon /18HX e o Sabre Jet Fit Oregon/752HSFB194, não se amoldam ao conceito de insumos.

103. Os produtos em destaque são utilizados na Unidade de Corte dos Cabeçotes 370E, o qual foi projetado especialmente para corte de árvores.

104. Como se vê, a aplicação dos itens glosados se dá antes do processo de industrialização, o que não tem nenhuma pertinência para o ICMS, sendo relevante para o deslinde da presente controvérsia que os referidos itens integram o processo produtivo da RECORRENTE.

105. Isso porque, como mencionado acima, o corte das árvores é etapa integrante do processo produtivo da RECORRENTE.

106. Nesse sentido, cumpre mencionar uma vez mais que as explicações ora apresentadas confirmam a pertinência dos itens glosados no processo produtivo da RECORRENTE desenvolvido no estabelecimento autuado, sendo irrelevante para fins de creditamento do ICMS se o estabelecimento autuado exerce ou não atividade fabril.

107. Vejamos, nesse mesmo sentido, a necessidade do item glosado denominado “Sabre Jet Fit

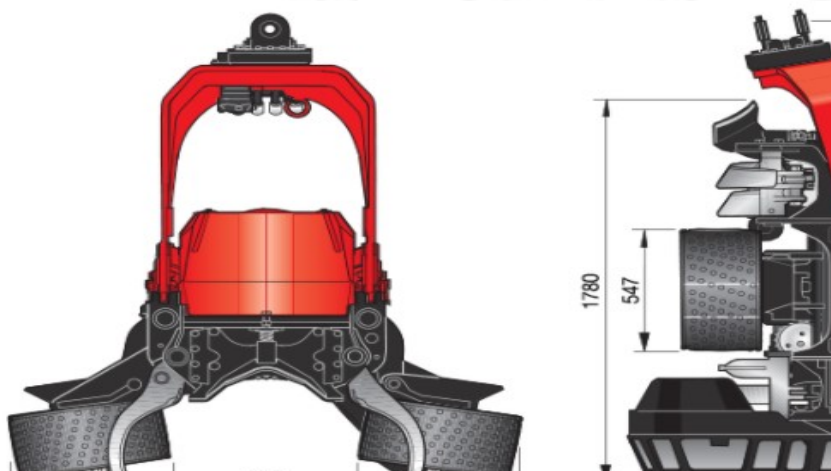
Oregon/752HSFB194”.

108. A função do sabre é, com a pulsão do motor, guiar a corrente que a envolve de forma precisa para realização do corte com o mínimo de perda possível, conforme se infere dos manuais anexos à impugnação.

Sabre e corrente:



Cabeçotes 370E:



Cabeçotes 370E, Sabre e Corrente:







109. Assim, em decorrência do atrito há um desgaste acentuado dos produtos, os quais tem uma vida útil de no máximo quatro dias. Desta feita, o produto do desgaste passa a compor o produto final, qual seja a madeira, o que, per si, já justificaria a classificação dos bens como insumo.

110. Com base no quanto exposto, resta evidente que, ao contrário do que entendeu a Autoridade Fiscal, os materiais – corrente e sabre – representam produtos intermediários, espécie da categoria de insumos da produção, na medida em que entram em contato direto com os produtos objeto de industrialização e são consumidos nesse processo, sendo imprescindíveis ao processo produtivo da RECORRENTE”

Tais informações prestadas pelo Recorrente demonstram que o processo produtivo das mercadorias industrializadas e por ele comercializadas demandam a utilização das mercadorias inseridas no contexto remanescente da autuação, eis que são utilizados na Unidade de Corte dos Cabeçotes 370E, o qual foi projetado especialmente para corte de árvores.

Nestes termos, entendo como adequado ao precedente firmado pelo Superior Tribunal de Justiça que, à luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar nº 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição das mercadorias corrente Oregon/18HX e o Sabre Jet Fit Oregon/752HSFB194 que compõe a unidade de corte, utilizados na Unidade de Corte dos Cabeçotes 370E, eis que comprovadamente empregados no processo produtivo (produtos intermediários), inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, sendo igualmente comprovado a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa, é dizer, a essencialidade em relação à atividade-fim. Assim, o montante da infração 1 é conforme o demonstrativo abaixo:

OCORRÊNCIA	VL LANÇADO	VL JULGADO-JJF	VL JULGADO-CJF
JAN/2017	26.576,17	0,00	0,00
FEV/2017	4.189,82	0,00	0,00
ABR/2017	13.407,43	0,00	0,00
MAIO/2017	6.345,22	6.345,22	781,60
JUN/2017	525,60	525,60	525,60
JUL/2017	1.273,23	1.273,23	1.273,23
AGO/2017	1.356,00	1.356,00	1.356,00
<b>TOTAL</b>	<b>53.673,47</b>	<b>9.500,05</b>	<b>3.936,43</b>

Considerando que as referidas mercadorias também integram a infração 02, deve ser reproduzida a sua exclusão também quanto a esta, caso pertinente no período não abarcados pela decadência, restando prejudicados as teses recursais subsidiárias relacionadas à cobrança do DIFAL de ICMS praticada sobre essas bases, tendo o valor remanescente conforme o quadro abaixo:

OCORRÊNCIA	VL LANÇADO	VL JULGADO-JJF	VL JULGADO-CJF
JAN/2017	1.880,46	0,00	0,00
FEV/2017	6.583,99	0,00	0,00
ABR/2017	4.608,80	0,00	0,00
MAIO/2017	2.735,60	2.735,60	2.735,60
JUN/2017	1.839,60	1.839,60	1.839,60
JUL/2017	4.456,30	4.456,30	4.456,30
AGO/2017	4.745,99	4.745,99	4.745,99
<b>TOTAL</b>	<b>26.850,74</b>	<b>13.777,49</b>	<b>13.777,49</b>

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO do Recurso Voluntário, de modo que o novo demonstrativo de débito, para fins de liquidação, acaso mantida



esta decisão colegiada, passa a ser o seguinte:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL. JULG-JJF	VL. JULG-CJF	MULTA
01	PROC. EM PARTE/PROVIDO	53.673,47	9.500,05	3.936,43	60%
02	PROC. EM PARTE/PROVIDO	26.850,74	13.777,49	13.777,49	60%
03	PROCEDENTE	17.750,22	17.750,22	17.750,22	-----
04	PROCEDENTE	313,22	313,22	313,22	-----
TOTAL		98.587,65	41.340,98	35.777,36	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 276890.0001/22-9, lavrado contra SUZANO S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 17.713,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 18.063,44**, previstas no inciso IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de agosto de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – RELATOR

ROSANA MACIEL BITEENCOURT PASSOS SALAU – REPR. DA PGE/PROFIS