

PROCESSO - A. I. 233055.1201/09-8
RECORRENTE - SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0163-02/10
ORIGEM - INFAZ EUNÁPOLIS
INTERNET - 20/11/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0326-11/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. **b)** MATERIAIS DESTINADOS A CONSTRUÇÃO DE BENS IMÓVEIS, POR ACESSÃO FÍSICA. Comprovado que os produtos adquiridos nas infrações 1 e 3, se caracterizam como materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento ou destinados a construção de bens imóveis, por acessão física, cujo crédito fiscal não é autorizada pela legislação do imposto. Infração subsistente. Demonstrado que o montante do crédito fiscal escriturado não implicou em falta de recolhimento de ICMS em todo período fiscalizado, o que deveria ser objeto de exigência da efetivação de estorno do crédito no conta corrente fiscal durante os trabalhos de fiscalização, o que não foi feito. Convertido a exigência do imposto em multa de 60% do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente em parte. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. Restou comprovado que os materiais adquiridos em operações caracterizam-se como de uso e consumo e devido o imposto exigido. Indeferido o pedido de diligência. Reformada em parte a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 2ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 17/12/09, exige ICMS no valor de R\$995.878,55 em decorrência das seguintes infrações:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Mercadorias adquiridas para uso e consumo lançadas como ativo imobilizado, creditando-se na proporção de 1/48 ao mês - R\$33.748,00, multa de 60%;
2. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento. Consta que este item corresponde à diferença de alíquota das mercadorias da infração anterior - R\$58.203,49, multa de 60%;
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Consta que na ampliação da planta industrial da empresa, as entradas referentes aos bens imóveis por Acessão Física foram lançadas no livro CIAP, e os créditos fiscais correspondentes foram apropriados, indevidamente, na proporção de 1/48 ao mês ICMS - R\$903.927,06, multa de 60%.

A 2ª JJF na apreciação da lide proferiu a seguinte Decisão (fls. 277/285):

Inicialmente, vale salientar que o autuado impugnou todas as infrações, ou seja, as infrações 01, 02 e 03.

O impugnante exerceu plenamente o seu direito de defesa, trazendo aos autos os relatórios e documentos fiscais que entendeu necessários fazer prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito pleiteado pelo fisco estadual. Assim, não houve óbice à manifestação da defesa e, considerando que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, na medida em que a análise das aquisições, alvo das infrações 01 a 03, permitiu a identificação de sua destinação no estabelecimento autuado, não trazendo o autuado elemento que demonstrasse, efetivamente, haver destinação diversa da indicada pelo atuante, conforme a análise dos itens relacionados nas planilhas, às fls. 12 a 164, não revelando, portanto, a impugnação haver questões relacionadas à valores ou destinação dos produtos arrolados na autuação que dependesse de outros técnicos para formar o convencimento dos julgadores, além de não serem necessárias outras provas a se produzir, com fulcro no art. 147, inciso I, indefiro a solicitação de diligência.

A infração 01 atribui ao autuado o descumprimento de obrigação principal, por utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Mercadorias adquiridas para uso e consumo lançadas como ativo imobilizado, creditando-se na proporção de 1/48 ao mês e a infração 02, de ter, o autuado, deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, correspondendo à diferença de alíquota das mercadorias da infração anterior.

O autuado sustenta que todas as aquisições, relativas às infrações 01, 02 e 03, ocorreram na instalação pré operacional de um novo ativo industrial, uma nova planta de expansão ao complexo industrial de celulose e papel antes existente e, por essa razão, tais aquisições se distanciam do conceito de aquisições de material de uso e consumo no processo industrial operacional do estabelecimento, caracterizando a introdução de um grande ativo industrial novo, com desoneração do diferencial de alíquota.

Pede a dispensa das multas, acessórios e diferenças, bem como contesta a base de cálculo das infrações exigidas. Quanto as multa não cabe competência a essa unidade fracionado do CONSEF, tal dispensa, bem como os acessórios. Quanto as diferenças e base de cálculo, não foram especificadas pelo autuado e estão em conformidade como a legislação tributaria estadual apontada pelos autuantes.

Verifico, quanto às infrações 01 e 02, que a fase pré-operacional ou operacional não determinam se as aquisições efetuadas pelo contribuinte são destinadas a uso e consumo ou ao ativo imobilizado, cabendo razoabilidade o entendimento de que predominam uma ou outra em função das aludidas fases. É preciso, portanto, analisar as características dos itens adquiridos, bem como as suas efetivas aplicações no estabelecimento destinatário. No presente caso, conforme fls. 12 a 54 dos autos, as aquisições, em consonância com o autuante são do tipo: “cartucho de impressão amarela, kit para emergência, fita para impressão, cinta poliéster, macacão de proteção, roca helicoidal, arco de serra, chave hexag allen, macho manual HSS M1, tinta preta, memória 256MB, lâmpadas diversas, tesoura, caneta, clip, pasta suspense, cola plástica, disquets, caderno espiral, grampeador de mesa açucareiro, abridor, cobertor, CD gravável, água mineral, etc.,” não são ativos imobilizados e não são partes integrantes destes, são materiais de uso e consumo, conforme se pode extrair de suas características que indicam a sua utilização pelo autuado.

Diante de tal conclusão ficou evidenciado que o autuado, quanto a infração 01, utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, relativo a mercadorias adquiridas para uso e consumo lançadas como ativo imobilizado, creditando-se na proporção de 1/48 ao mês, com vedação expressa pela legislação tributária estadual e não alcançados pelo benefício do Desenvolve. Da mesma forma, e para os mesmos materiais, quanto a infração 02, o autuado deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, não alcançados pelo benefício do Desenvolve.

A infração 03 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Créditos fiscais utilizados indevidamente nas aquisições para o ativo imobilizado, por acesso física, em decorrência da apropriação dos créditos acumulados no CIAP, na proporção 1/48.

Afirma o autuado que as glosas do fisco estadual, tendo em vista todas as novas edificações civis que serviram de suporte à nova unidade, por se enquadrarem no conceito de ativo imobilizado, mereceram o tratamento fiscal correspondente aos créditos regularmente apropriados, observando-se que as novas unidades da Linha 2 foram edificadas pelo sistema EPC admitido pela legislação tributária baiana e entregues à compradora, prontas e em funcionamento.

Consoante tais afirmativas se pode concluir que o autuado amparado no fato de que as novas unidades construídas, por se enquadrarem no conceito de ativo imobilizado, os materiais adquiridos e utilizados para as suas construções, merecem o mesmo tratamento fiscal, ou seja, em outras palavras o autuado entende que as novas edificações civis que serviam de suporte à nova unidade, por se enquadrarem no conceito de ativo imobilizado, merecem o tratamento fiscal correspondente aos créditos fiscais apropriados, reconhecendo, por conseguinte, que os materiais foram utilizados na construção, aplicados nas obras de edificações de expansão de seu complexo. Em suma, apesar de o autuado achar que deveriam ter o mesmo tratamento de ativo

imobilizado, não discorda que são materiais destinados a construção de bens imóveis por acessão física e não poderia fazê-lo, pois os itens relacionados nas planilhas, às fls. 65 a 164 dos autos, são do tipo: degrau aço galv. 600, grade piso, disjuntores, cabos elétricos, luvas de redução, refletores, lâmpadas, materiais elétricos, azulejos, cumieiras, telhas onduladas, cabos telefônicos, postes de concreto, pedra brita, chave comutação, estruturas metálicas, quadro geral, quadro de distribuição, cantoneiras, calha de tomada, bandeja fixa, cabos, lâmpadas de descarga, trilho de fixação, todos os demais da mesma natureza.

Cabe, liminarmente, destacar que tais materiais, destinados a construção de bens imóveis por acessão física, (edificações civis da nova unidade industrial) não são passíveis de creditamento fiscal do ICMS, com vedação legal expressa, conforme estabelece o art. 29, § 2º da Lei n.º 7.014/96 e no art. 97, IV, alínea “c”, c/c o § 2º, do RICMS.

Verifico que esse entendimento está em consonância com o prolatado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, conforme voto proferido no Acórdão C/JF 0184-11/07, parcialmente reproduzido a seguir:

“No mérito, a aquisição dos materiais de construção para serem aplicados nas obras de edificações de ampliação da unidade fabril, à luz da legislação do ICMS, não gera direito a crédito, haja vista serem bens imóveis por acessão física que não estão vinculados à atividade da empresa, mas sim, à construção de diversas obras no seu estabelecimento, as quais visam à modernização de sua unidade fabril, conforme atestado pelo próprio recorrente, à fl. 631 dos autos, cujos projetos foram denominados de: “Moagem de Cimento II – Transporte de Cimento”; “Modificações de filtro de mangas do resfriador”; “Sistema de Alimentação Bagaço”; “Modernização do Sistema de Lubrificação Mancais Moinho II Cimento”; “Automação Final Linha Existente” e “Sistema Petcoque/Carvão Mineral”, etc..., obras de edificações onde são realizadas as suas atividades.

Portanto, a aquisição de: brita gravilhões, material elétrico, material hidráulico, placas premoldadas, soleiras, cabos, canaletas, pisos, telas para pisos, inversores de frequência, chapas para revestimento, elementos de torres, etc., para serem utilizados nas construções de obras de edificações não geram direito a crédito, pois são materiais de construção adquiridos para produzirem bens imóveis por acessão física, não passíveis de creditamento, com vedação legal expressa neste sentido, conforme estabelece o art. 29, § 2º da Lei n.º 7.014/96 e no art. 97, IV, alínea “c”, c/c o § 2º, do RICMS. Possibilitar o direito ao crédito nas aquisições destes materiais seria afrontar a vedação legal, a despeito da utilidade e essencialidade da edificação resultado da acessão física.

Diante do exposto, acompanho o Parecer da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, por serem as razões recursais apresentadas incapazes de modificar a Decisão recorrida”.

Não há, para a classificação dos bens em lume, dissonância com a classificação e definição contábil de bem do ativo imobilizado, trazida pelo autuado. O Código Civil de 2002 classifica os bens e os bens imóveis estão destacados nos art. 79, 80 e 81, estes bens são aqueles que não podem ser removidos sem perder as suas características/essências. Ex: terreno não pode ser transportado. Bens imóveis por acessão física a doutrina identifica como bens que o homem incorpora permanentemente ao solo. Ex: construções, edificações, sementes lançadas à terra.

Quanto ao Imposto de Renda é um tributo de competência da União, bem como o seu Regulamento citado pelo autuado, não cabendo a sua utilização como parâmetro para determinar o disposto na legislação tributária estadual, já que há competências distintas para instituir e regulamentar tais tributos.

As arguições de violação de princípios constitucionais, inclusive o da não cumulatividade, cabe a análise por nossa Corte Constitucional, não restando competência a esse Contencioso Administrativo Fiscal a apreciação de tal matéria, restando reafirmar, todavia, conforme dispositivos da legislação tributária estadual, indicados pelo autuante, acima aludidos, a existência da vedação expressa para utilização dos aludidos créditos fiscais, alvos da presente exigência tributária.

A infração 03 é subsistente.

Diante do exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 294/302), inicialmente o recorrente apresentou um breve histórico sobre a autuação, argumentos apresentados na defesa, informação fiscal que não tomou conhecimento e Decisão proferida na Primeira Instância do CONSEF.

Retoma a discussão das infrações consideradas Procedentes na Decisão de Primeira Instância, basicamente quanto à natureza dos materiais glosados e da sua efetiva destinação.

Esclarece que promoveu a otimização e a expansão de seu complexo industrial, voltado para a fabricação de papel e celulose, implementando uma nova linha de produção, com investimentos superiores a US\$1,28 bilhão, envolvendo aquisições de materiais aplicados na fase pré-operacional da ampliação da fábrica, cujos materiais a fiscalização considerou como de uso e consumo (infrações 1 e 2).

Quanto aos materiais glosados a título de bens imobilizados por acessão física (infração 3), afirma que não foram utilizados na construção civil do prédio e sim na ampliação da produção da fábrica e na montagem e instalação de máquinas e equipamentos, com otimização e redimensionamento, constituindo materiais destinados ao ativo imobilizado e legítima a utilização do crédito fiscal nos termos do art. 93, V, “a” do RICMS/97 vigente na época.

Com relação à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativa às mercadorias classificadas como de uso e consumo (infração 1) ou bens imóveis por acessão física (infração 3), ressalta que foi utilizado como enquadramento os artigos 93, V, b” e 97, IV, “c”, §2º, III do RICMS/97 e multa aplicada prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Descreve o processo de construção da “Linha 2” (Projeto Mucuri), no qual empregou o sistema *Engineering, Procurement and Construction* (Engenharia, Procura e Construção), metodologia aplicada a obras de grande porte, onde o fornecedor entrega um pacote completo, geralmente referente a um grande equipamento, uma unidade de produção (planta), ou até a uma fábrica, sendo responsável pela:

- *Engenharia (E) – É convencionado que o fornecedor não só entregará o equipamento no qual a sua engenharia própria está embutida (conceito do equipamento, detalhes construtivos do mesmo, etc.), como também toda a parcela de engenharia referente à construção e montagem das instalações necessárias ao seu funcionamento, como uma planta, um equipamento ou até uma fábrica completa.*
- *Procura (P) - Aqui se inclui toda a parte relativa à compra e entrega de equipamentos, materiais, conjuntos, subconjuntos, etc. que compõem a planta.*
- *Construção (C) – Envolve todas as etapas relativas a construir, montar e dar partida no equipamento ou planta. Aqui se inclui desde a execução de estruturas metálicas, à montagem completa das máquinas e equipamentos, principais e auxiliares, instalações elétricas necessárias, automação, sistemas de informação, etc.*

Ressalta que contratou diversas empresas especializadas pelo mencionado sistema, que se instalaram no local e executaram os projetos de engenharia (E) e montagem/instalação dos equipamentos/unidades contratados (C), notadamente de ativos de grande porte (fls. 308/346) e que são confeccionados no local definitivo de implantação.

Salienta que sendo habilitada aos benefícios do DESENVOLVE, requereu e teve alterada pela Res. 15/06 o art. 1º da Res. 130/03, (fl. 304) contemplando o projeto para implantação da nova linha para produção e industrialização de ativos.

Ressalta a necessidade de realização de diligência, para analisar o processo de ampliação/otimização da linha de produção industrial, cujos materiais empregados se caracterizam como bens do ativo imobilizado, sendo correta a utilização do crédito fiscal e dispensável o pagamento do ICMS da diferença de alíquota.

A PGE/PROFIS exarou Parecer (fl. 387/verso), questionando aplicação de benefícios fiscais do Programa DESENVOLVE. No Despacho às fls. 391/392, manifestou entendimento de que as infrações não expressam desenquadramento do citado Programa e sim de operações com bens que a fiscalização entendeu não estarem submetidas ao regimento do DESENVOLVE.

No Parecer às fls. 393/394, foi opinado que com relação aos argumentos recursivos de que se tratam de bens de ativo, tais alegações foram apreciadas na Decisão ora recorrida, não se justificando necessidade de realização de diligência, a exemplo de produtos como cartuchos de impressoras, lâmpadas, canetas, cd, etc.

Quanto aos bens empregados na construção da estrutura física fixada ao solo, manifesta que se trata de bens imóveis por acessão física que não geram direito ao crédito fiscal de ICMS. Opina pelo não provimento do Recurso.

Na assentada do julgamento em 08/10/13 a advogada que representa a empresa solicitou a juntada de memorial no qual argumentou que o fato de ter escriturado os créditos fiscais no livro CIAP e a compensação com débitos de ICMS não configurou utilização indevida de crédito fiscal, em razão de que possuía saldo credor acumulado no período fiscalizado, conforme quadro à fl. 397.

Manifesta entendimento de que diante da constatação da existência de crédito fiscal acumulado em montante superior ao que foi exigido, a fiscalização deveria ter intimado a empresa para promover o estorno do crédito fiscal considerado como indevido, nos termos do art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96, e como isso não foi feito, deve ser convertido o imposto exigido nas infrações 1 e 3, em multa de 60% em conformidade com a Decisão contida no Acórdão CJF 0206-11/13.

Na sustentação oral, argumentou que para os fatos geradores ocorridos antes de 27/11/07, inexistia infração diante da redação do citado dispositivo legal e pede que sejam afastados os valores correspondentes.

A PGE/PROFIS manifestou que diante do memorial apresentado, deve ser acolhido a conversão do imposto exigido em multa de 60% (infrações 1 e 3).

VOTO

O recorrente solicitou a realização de diligência, com finalidade de averiguar a aplicação dos materiais que foram objeto da glosa de créditos fiscais. Constatado que os demonstrativos relacionam bens que foram adquiridos, a empresa esclareceu como os bens foram aplicados, inclusive com a descrição das atividades e projetos executados na ampliação do seu parque fabril. Assim sendo, entendo ser desnecessária a realização da diligência requerida, nos termos do art. 147, I, “b”, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos no processo serem suficientes para formar a convicção do julgador. Portanto, fica indeferido.

No mérito, em síntese, o recorrente apresentou as seguintes razões no Recurso interposto:

- a) Nas infrações 1 e 2, os materiais glosados foram utilizados em período pré-operacional e não poderia ser classificados como de uso e consumo;
- b) Na infração 3, os materiais glosados foram utilizados na instalação da fábrica, montagem e instalações de equipamentos, amparado em Res. 15/06 do CD DESENVOLVE, o que não configura emprego em construção civil.

No tocante à infração 1, conforme apreciado na Decisão da primeira instância, os demonstrativos elaborados pelos autuantes (fls. 12 a 54), comprovam que se tratam de aquisições de materiais destinados a uso ou consumo e não de bens de ativo imobilizado utilizados na fase pré-operacional como alegou o recorrente, a exemplo de: cartucho de impressão, kit para emergência, fita para impressão, cinta poliéster, macacão de proteção, broca helicoidal, arco de serra, chave hexag allen, macho manual HSS M1, tinta preta, memória 256MB, lâmpadas diversas, tesoura, caneta, clip, pasta suspensa, cola plástica, disquetes, caderno espiral, grampeador de mesa açucareiro, abridor, cobertor, CD gravável, água mineral, etc..

Consequentemente, com relação ao primeiro argumento, conforme redação dada pela LC nº 122, com efeitos a partir de 13/12/06 ao art. 33, I da LC 87/96, somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011 (redação vigente à época dos fatos geradores). Portanto, vedado a utilização do crédito fiscal (infração 1) e não merece reparo à Decisão da 2ª JF.

Quanto à infração 2, conforme apreciado na Decisão ora recorrida, trata-se de exigência do ICMS da diferença de alíquota relativo à aquisição de materiais adquiridos em operações interestaduais que foram destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, que culminou na primeira infração, conforme demonstrativo às fls. 55/64.

Também, não se aplica o diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS previsto no inciso I do art. 1º da Res. 130/03, (fl. 304) do CD DESENVOLVE, visto que prevê a aplicação às aquisições de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação. Logo, não se aplica às operações objeto desta infração.

Portanto, também, não merece qualquer correção da Decisão, com relação à infração 2.

Quanto à infração 3, o recorrente alega que os materiais glosados foram utilizados na instalação da fábrica, montagem e instalações de equipamentos e não constitui bens imóveis por acessão física.

Conforme apreciado pela 2ª JJF, os materiais relacionados na planilha elaborada pela fiscalização, (fls. 65 a 164) demonstram com certeza que na sua maioria são bens destinados à construção de *imóveis por acessão física, a exemplo de*: “degrau aço galv 600, grade piso, disjuntores, cabos elétricos, luvas de redução, refletores, lâmpadas, materiais elétricos, azulejos, cumieiras, telhas onduladas, cabos telefônicos, postes de concreto, pedra brita, chave comutação, estruturas metálicas, quadro geral, quadro de distribuição, cantoneiras, calha de tomada, bandeja fixa, cabos, lâmpadas de descarga, trilho de fixação, todos os demais da mesma natureza”.

Com relação a estes produtos não existe dúvida que foram empregados nas edificações imóveis da empresa, quer seja na existente, ou na ampliação, e vedado a utilização do crédito fiscal, como decidido na primeira instância, com fundamento no disposto no art. 97, IV, “c”, §2º, III do RICMS/97.

No tocante ao argumento de que os materiais foram empregados na montagem “in loco” de equipamentos complexos do Ativo Imobilizado, conforme Anexos 03 a 07, em etapas da montagem (fls. 308/383), constato que se trata de aquisição de: estrutura metálica, material de isolamento térmico, tubos, trecho reto em escada, válvula borboleta, válvula esfera, válvula gaveta, chapa laminada, flange, niple, cotovelo, pestana, parafusos, cap, arruela, curvas, juntas, conector p/aterramento, eletroduto, chumbador, arruelas, bucha, condutele, junção, grapa, porca, cabo de potência, curva, tê, redução, abraçadeira, barra reta de aço (CA 50), arame recozido, etc.

Conforme apreciado pela 1ª JJF, estes produtos, são bens móveis que se transformaram em bens imóveis, no contexto de obra de construção civil e uma vez incorporados às edificações, não serão objetos de saídas posteriores, consequentemente, não geram direito a crédito fiscal, nos termos do art. 97, IV, “c”, c/c o §2º, III, do RICMS/97.

Também, como apreciado anteriormente, não se aplica à aquisição destes materiais o disposto na Res. 130/03, (fl. 121) do CD DESENVOLVE, que trata de aquisições de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação.

Como salientado na Decisão da primeira instância, este entendimento já foi manifestado em decisões proferidas por este CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF 184-11/07, CJF 0085-11/11, CJF 0228-11.11, CJF 00355-12/11 e CJF 106-11/13. Logo, com relação à segunda alegação, fica mantida a Decisão ora recorrida.

Com relação ao argumento de que o ICMS exigido nas infrações 1 e 3, deve ser convertido em multa, esta questão - se a simples escrituração do crédito fiscal que a empresa não tenha direito, configura utilização indevida, mesmo que possua saldo credor - é muito polêmica e foi apreciada pela Câmara Superior deste CONSEF no Acórdão CS Nº 0039-21/09, que decidiu que “*Sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, não havendo que se perquirir em ocorrência ou não de repercussão econômica, tese que não encontra abrigo na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores da presente autuação*”.

Entretanto, ocorreu uma alteração na redação do art. 42, VII da Lei nº 7.014/96, a partir de 28/11/07, na qual estabeleceu multa de:

VII - 60% do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;

b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação.

Nesta situação específica, restando comprovado como acima apreciado, que a empresa apropriou na sua conta corrente fiscal (fl. 397), créditos de ICMS não permitidos pela legislação do imposto, mas dispunha de saldo credor em valor superior ao que foi exigido, durante todo o período fiscalizado (art. 42, VII da Lei nº 7.014/96), entendo que quando da realização dos trabalhos a

fiscalização deveria ter intimado o contribuinte para promover o estorno do crédito escriturado indevidamente, concedendo-lhe um prazo para fazê-lo (no período mensal) e caso não atendido, promovesse a exigência do estorno, com a aplicação da multa de 60% pertinente.

Concluo que na situação presente, ficou comprovado que não houve utilização do crédito fiscal no período fiscalizado e que o contribuinte não foi intimado para promover o estorno de crédito fiscal escriturado indevidamente. Entendo que deve ser afastada a exigência do imposto, ficando mantida apenas a aplicação da multa prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, conforme demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO 1					INFRAÇÃO 3		
Data Ocorr	Data Vencdo	Valor Histórico	Multa	Valor	Valor Histórico	Multa	Valor Histórico
30/01/07	09/02/07	798,70	60%	479,22	30.694,79	60%	18.416,87
28/02/07	09/03/07	803,84	60%	482,30	31.855,66	60%	19.113,40
30/03/07	09/04/07	773,19	60%	463,91	32.332,13	60%	19.399,28
30/04/07	09/05/07	792,53	60%	475,52	33.529,25	60%	20.117,55
30/05/07	09/06/07	856,33	60%	513,80	33.958,26	60%	20.374,96
30/06/07	09/07/07	877,06	60%	526,24	33.406,44	60%	20.043,86
30/07/07	09/08/07	1.006,26	60%	603,76	34.818,72	60%	20.891,23
30/08/07	09/09/07	1.119,53	60%	671,72	34.235,12	60%	20.541,07
30/09/07	09/10/07	1.193,21	60%	715,93	34.635,10	60%	20.781,06
30/10/07	09/11/07	1.334,77	60%	800,86	36.860,36	60%	22.116,22
30/11/07	09/12/07	1.406,28	60%	843,77	38.762,30	60%	23.257,38
30/12/07	09/01/08	1.503,79	60%	902,27	39.294,68	60%	23.576,81
30/01/08	09/02/08	1.637,82	60%	982,69	40.063,93	60%	24.038,36
29/02/08	09/03/08	1.650,15	60%	990,09	40.166,99	60%	24.100,19
30/03/08	09/04/08	1.641,32	60%	984,79	39.783,24	60%	23.869,94
30/04/08	09/05/08	1.667,74	60%	1.000,64	40.140,30	60%	24.084,18
30/05/08	09/06/08	1.675,50	60%	1.005,30	40.275,40	60%	24.165,24
30/06/08	09/07/08	1.738,48	60%	1.043,09	39.862,47	60%	23.917,48
30/07/08	09/08/08	1.779,13	60%	1.067,48	40.441,15	60%	24.264,69
30/08/08	09/09/08	1.842,89	60%	1.105,73	41.737,86	60%	25.042,72
30/09/08	09/10/08	1.889,55	60%	1.133,73	41.745,71	60%	25.047,43
30/10/08	09/11/08	1.897,13	60%	1.138,28	41.759,23	60%	25.055,54
30/11/08	09/12/08	1.912,18	60%	1.147,31	41.781,79	60%	25.069,07
30/12/08	09/01/09	1.950,62	60%	1.170,37	41.786,18	60%	25.071,71
TOTAL		33.748,00		20.248,80	903.927,06		542.356,24

Recomenda-se que a autoridade fazendária adote providências no sentido de exigir que a empresa efetive o estorno de crédito fiscal relativo ao montante exigido nesta infração.

Convém ressaltar que este posicionamento já foi adotado na apreciação do Recurso Voluntário da Decisão contida no Acórdão JJF 0216-05/11, cujo Recurso foi Provido Parcialmente na Decisão contida no Acórdão CJF 106-11/13 e também no Acórdão 206-11/13.

Quanto ao argumento de que inexistem infrações relativas a créditos indevidos (1 e 3) no período antecedente a 28/11/07, não pode ser acolhido tendo em vista que a empresa escriturou créditos fiscais relativo a uso e consumo e de bens empregados na construção de imóveis por acessão física, que é vedado pela legislação do ICMS (art. 93, V e 97, IV, “c” do RICMS/97) o que caracteriza o cometimento das infrações. Portanto, aplicável a este período, a conversão da exigência do imposto em multa.

Por tudo que foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com relação à utilização do crédito fiscal que não ocorreu, que fica convertida em multas nos valores respectivos de R\$20.248,80 (infração 1) e R\$542.356,24 (infração 3).

VOTO DIVERGENTE (Infração 3)

Em que pese voto do Relator, peço *venia* para discordar do seu entendimento quanto à infração 3.

Pela análise do quanto trazido aos autos, os bens considerados imóveis por acessão física pelo autuante foram aplicados no projeto de implantação e otimização do complexo industrial “Linha 2” ou “Projeto Mucuri”, que é composto de ativos de grande porte e que não podem ser

transportados de outros locais de fabricação, a exemplo de caldeiras, torres de branqueamento e ventilação da máquina de secagem, fornalhas, tubos geradores, dentre outros.

As plantas colacionadas pelo Recorrente em sede de Recurso Voluntário, comprovam que dado o grande porte dos equipamentos, seria impossível adquiri-los já montados, razão pela qual o processo de montagem deu-se no próprio local onde funcionaria a nova instalação industrial, mediante a aplicação dos produtos que foram descritos na infração 3, deste Auto de Infração.

Nesse contexto, é forçoso concluir que os bens utilizados para montagem dos equipamentos da Recorrente, cujos créditos foram glosados, não podem ser considerados imóveis por acessão física, no sentido de que é incorporado ao solo natural ou artificialmente (art. 79, do Código Civil vigente).

Na verdade, a difícil mobilidade dos bens não se dá pela incorporação ao solo, mas, sim, pela magnitude das dimensões dos equipamentos, o que, entretanto, não lhes retira a característica de bens móveis.

Cumprе ressaltar que todos esses bens são claramente equipamentos utilizados no processo produtivo do recorrente e, caso fosse possível comprá-los inteiros, nenhuma dúvida existiria quanto à possibilidade de utilização dos créditos de ICMS, muito menos quanto ao enquadramento como bens móveis integrantes do ativo imobilizado da empresa.

Sendo indubitoso que poderia o contribuinte demonstrar que as mercadorias adquiridas estão relacionadas com suas atividades, para fins de garantir-lhe o direito ao crédito, tenho que não restam dúvidas acerca da legitimidade da pretensão recursal.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar Improcedente a infração 3.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 2330551201/09-8, lavrado contra **SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$58.203,49** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além do pagamento da multa percentual no valor total de **R\$562.605,04**, previstas no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios, de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infração 3) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infração 3) – Conselheiros(as): Alessandra Brandão Barbosa, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de outubro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – VOTO DIVERGENTE

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS