

A. I. N° - 269274.1201/12-8  
AUTUADO - SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.  
AUTUANTE - JOSÉ LUIZ OLIVEIRA MACEDO  
ORIGEM - IFEP - DAT/SUL  
INTERNET - 29/05/2014

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N°0111-03/14**

**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 01 e 03, se caracterizam como materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento ou destinados a incorporações de imóveis por acesso física, cujo crédito fiscal não é autorizado pela legislação do imposto. Demonstrado que o montante do crédito fiscal escriturado não implicou falta de recolhimento de ICMS em todo período fiscalizado, o que deveria ser objeto de exigência da efetivação de estorno do crédito na 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. Infração subsistente. Indeferido pedido para realização de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 27/12/2012, e reclama o valor de R\$396.368,78, sob acusação de cometimento das seguintes infrações:

Infração 01 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Exigido o valor de R\$27.407,21, acrescido da multa de 60%. Consta que “Mercadorias adquiridas para uso e consumo lançadas como ativo imobilizado, creditando-se na proporção de 1/48 ao mês.” Demonstrativo às fls. 09 a 22.

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 a uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Exigido o valor de R\$263.129,75, acrescido da multa de 60%. Consta que “Este item corresponde a

diferença de alíquota na aquisição interestadual das mercadorias da infração anterior.” Demonstrativo às fls. 23 a 29.

Infração 03 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Exigido o valor de R\$105.831,82, acrescido da multa de 60%. Consta que “As entradas de mercadorias 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.” Demonstrativo às fls. 30 a 59.

O sujeito passivo, representado por procurador legalmente constituído, com procuração às fls. 69 e 70, em sua defesa às fls. 79 a 91, apresenta impugnação ao Auto de Infração, articulando os argumentos a seguir sumarizados com o objetivo de refutar a acusação fiscal.

Inicialmente, esclarece que o Auto de Infração refere-se a mercadorias adquiridas no período em que promoveu a otimização e a expansão de seu complexo industrial no Município de Mucuri, voltado à fabricação de papel e celulose, introduzindo uma nova linha de produção, que envolveu investimentos superiores a US\$ 1,28 bilhão, doravante denominada “Linha 2”. Afirma que todas as aquisições de materiais envolvidos nas infrações em comento se realizaram no período de implantação da “Linha 2”, relacionando-se, portanto, à fase pré-operacional da ampliação de seu estabelecimento fabril, tendo sido para ela direcionados.

Frisa que as infrações 01 e 03 do Auto de Infração combatido tratam da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias adquiridas, respectivamente, para uso e consumo do estabelecimento ou empregadas como bens imóveis por acessão física, que cuida da possibilidade ou da vedação de utilização de crédito fiscal de ICMS.

Sustenta que a autuação se lastreia apenas em valores escriturados a título de crédito fiscal no Livro CIAP e não da sua efetiva utilização, pois que, na qualidade de empresa exportadora, sempre ostentou, ao longo de sua existência, a posição de credora com relação ao imposto estadual, conforme se observa dos DMAs do exercício de 2011 anexados aos autos, fls. 93 a 184. Continua ponderando que não se verifica no caso concreto a materialização da conduta assinalada pela norma utilizada como enquadramento legal das infrações 01 e 03, pois o simples lançamento de valores relativos a crédito de ICMS nos livros fiscais não equivale à sua utilização indevida, sendo ilegítima a cobrança do seu estorno.

Ressalta que em recente julgamento do Auto de Infração nº 206974.1201/11-0 - lavrado contra a Autuada sobre a mesma matéria, porém, referente a exercícios anteriores (2009 e 2010) - a 1<sup>a</sup> CJF do CONSEF decidiu, por unanimidade, pela improcedência da exigência do estorno de tais créditos em vista da sua não utilização, tendo mantido, no entanto, a cobrança das multas. Prossegue afirmando que tal entendimento dos julgadores de 2<sup>a</sup> Instância deste Conselho de Fazenda quanto à manutenção da multa do art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96, também não pode prosperar, pois que referida multa penaliza a utilização indevida do crédito fiscal.

Afirma que no presente caso, não há subsunção do fato concreto à hipótese prevista de modo abstrato pela norma, o que impede a exigência tributária, invocando o princípio da legalidade. Transcreve trecho da lavra do tributarista Ives Gandra da Silva Martins, sobre esse tema para consubstanciar seu argumento de que a exigência do estorno de crédito não utilizado de ICMS, assim como a cobrança de multa pela sua suposta “utilização” indevida, viola o princípio da tipicidade tributária, devendo, portanto, as infrações 01 e 03 do Auto de Infração ser declaradas totalmente improcedentes.

Menciona que os materiais glosados nas infrações 01 a 03 não poderiam ser classificados como de uso e consumo do estabelecimento ou como bens imobilizados por acessão física, pois adquiridos no período em que promoveu a expansão da capacidade produtiva de seu complexo industrial no Município de Mucuri, introduzindo uma nova linha de produção.

Observa que a infração 01 lhe atribui o cometimento de utilização “indevida” de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de materiais classificados pela fiscalização como de uso e consumo do estabelecimento, e a infração 02 cobra o diferencial de alíquotas pela aquisição interestadual destes mesmos materiais.

Registra que todas as aquisições de materiais envolvidos nas supostas infrações em comento, se realizaram no período de implantação da *Linha 2*, portanto, em fase pré - operacional da nova linha de produção da fábrica, tendo sido para ela direcionados, quando o estabelecimento não estava em funcionamento e, assim, não demandava materiais de uso e consumo.

Diz ser contabilmente incompatível, dar tratamento aos materiais introduzidos na ampliação e otimização de sua planta industrial como *materiais de uso e consumo*, como consta das infrações 01 e 02, pelo que estaria correta a utilização dos créditos referentes, assim como estaria ela dispensada de recolher o diferencial de alíquota nos termos da Resolução nº 130/2003 que o habilitou aos benefícios do Desenvolve.

Quanto à infração 03, assevera que uma análise mais cuidadosa confirmará que os materiais elencados não foram empregados na construção civil de imóvel no qual se instalaria uma nova fábrica ou planta industrial e sim na montagem e instalação de novas máquinas e equipamentos e/ou na otimização e redimensionamento de outros já existentes.

Observa que a construção da nova linha de produção Linha 2 se deu, basicamente, pelo conhecido sistema “EPC”, o que significa contabilmente a aquisição de um novo ativo imobilizado completo e em funcionamento.

Esclarece que conforme se observa do texto da alínea “b” do inciso I do art. 1º da Resolução nº 130/2003, alterada pela Resolução nº 15/2006, fl. 190, que lhe habilitou aos benefícios do DESENVOLVE, o Projeto para implantação de sua nova linha de produção foi, nestes moldes, aprovado pela Secretaria de Indústria e Comércio.

Menciona que transferiu a terceiros a responsabilidade pela produção e industrialização dos ativos da sua nova linha de produção, tendo sido adquiridos, em seu nome, diversos produtos e subprodutos necessários para tanto, dentre os quais parte foi erroneamente classificada pelo autuante como bens imóveis por acessão física, por “achar” que foram utilizados na edificação civil da nova fábrica.

Explica que a fabricação de papel e celulose ocorre na Unidade de Produção de Celulose - UPC, que se subdivide na Unidade de Trituração, Unidade de Desfragmentação, Unidade de Branqueamento, Unidade de Secagem e, por fim, na Unidade de Celulose e Papel. Acrescenta que nas fotos colacionadas às fls. 185 a 189, é possível visualizar a montagem, implantação e instalação de algumas das novas unidades/equipamentos de seu complexo industrial e, principalmente, do sistema de tubulações que interligam os equipamentos para funcionamento integrado da planta.

Registra que a correta acepção de bens imóveis por acessão física, conforme define o Código Civil pâtrio em seu art. 79, são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente e que nesta última espécie estão os bens incorporados ao solo por ação do homem. Transcreve interpretação de Plácido e Silva, para asseverar que um bem para ser considerado imóvel por acessão física, deve ser incorporado ao solo em caráter permanente, não podendo ser transportado de um lugar para outro sem que perca a sua individualidade imobiliária, ou seja, seu caráter de imóvel, computando-se, pois, as construções civis ou edificações incorporadas ao solo, e que a este aderem de forma permanente. Continua esclarecendo que as mercadorias utilizadas para a montagem, implantação e instalação de máquinas ou equipamentos da produção industrial - inquestionavelmente, bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento - não podem ser classificadas como *imóveis por acessão física*, pois não aderem permanentemente ao solo, podendo, a qualquer tempo, ser

desmontadas e transportadas para outro local, sem que haja dano ou modificação na sua estrutura.

Diz não restar dúvidas que as operações das quais decorreram as entradas dos materiais utilizados na construção ou otimização de máquinas ou equipamentos da produção industrial foram corretamente registradas na conta do ativo imobilizado, sendo devida a manutenção do crédito fiscal a elas referente.

Assinala os equipamentos de grande porte componentes de seu processo produtivo para onde foram dirigidos os bens cujo crédito foi glosado na infração 03, está o sistema que proporciona o funcionamento integrado da sua planta industrial, ao qual se dá o nome de **Balance of Plant - BOP**, que é composto por tubulações, cabos e demais elementos, suportados por estruturas metálicas (*Pipe Rack*) que fazem a comunicação das diversas etapas de produção da celulose e papel e foi montado no local de funcionamento conforme se observa de cópia parcial do Data Book - BOP, fls. 191 a 214, onde constam alguns dos projetos detalhados de construção e execução das estruturas metálicas (*Pipe Rack*) que dão suporte à tubulação, com detalhamento de parte dos materiais utilizados.

Frisa que os documentos anexados representam apenas uma pequena amostra sobre aquilo de que é composto o Data Book - BOP, estando toda esta documentação à disposição do Fisco, para análise na sua inteireza.

Registra que os materiais glosados na infração 03 e que foram empregados na montagem do BOP - Balance of Plant, seguem listados por data e documento de aquisição, fls. 215 a 245, demonstrando como se deu a construção da interligação de toda a linha de produção na Expansão da Linha 2.

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

Afirma que da análise das fotos, fl. 285 a 189, e da planilha de materiais empregados, fls. 215 a 246, demonstra que para a construção do sistema de tubulações (BOP) (incluindo as estruturas metálicas que lhe dão suporte), que interligam as etapas de seu processo produtivo, foram necessários diversos dos materiais glosados.

Observa que os materiais utilizados para a construção da referido BOP, não se encaixam na acepção jurídica de *ativos imobilizados por acessão física* uma vez que tal sistema não está aderido permanentemente ao solo (Imobilizado), podendo ser desmontado e transportado (tanto a tubulação como a estrutura metálica que lhe dá suporte) sem que seja destruído ou danificado.

Diz ser inquestionável que os materiais utilizados para a montagem, implantação e instalação do sistema de dutos que interliga as unidades produtivas (BOP), conduzindo o produto de uma etapa à outra do processo industrial, sejam bens “destinados à *manutenção das atividades do estabelecimento*”, característica que os classifica como ativos imobilizados nos termos da alínea “a”, inciso V, do art. 93, do então vigente RICMS-BA/97.

Sustenta que a exposição dos fatos e a análise da documentação juntada aos autos, por amostragem, remetem, indubitavelmente, à necessidade de que se produza diligência fiscal *in loco* para comprovar, através do exame não apenas da totalidade da documentação disponível como da própria planta industrial, a vinculação das partes e peças glosadas na infração 03, a equipamentos e máquinas do seu processo industrial.

Observa que em caso semelhante, de empresa do mesmo ramo, este Conselho já decidiu favoravelmente ao contribuinte com base em parecer da ASTEC que, *in loco*, podendo se verificar

que os bens glosados tinham sido adquiridos para a construção ou montagem de equipamento, máquina ou outro bem do ativo permanente, conforme trecho abaixo destacado do voto orientador do julgado - Acórdão JJF nº 0362-02/04, que reproduz parcialmente. Observa que tal decisão, neste particular, foi ratificada pelo Acórdão CJF nº 0379-12/04 em sede de Recurso de Ofício.

Sustenta ser imprescindível a realização de uma Diligência *in loco* e por Auditor estranho ao feito, para provar que os produtos glosados no lançamento de ofício, em sua totalidade, foram utilizados em fase pré-operacional ou empregados na produção e industrialização de ativos da sua nova linha de produção classificando-se, pois, como ativos imobilizados conforme estabelece a legislação aplicável, permitindo, assim, o crédito fiscal pela suas aquisições.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração ou, caso assim não entendam, que se determine a realização *in loco* de Diligência Fiscal, de forma a comprovar terem sido os materiais glosados efetivamente utilizados em fase pré-operacional ou na produção e industrialização de bens do ativo imobilizado da nova linha de produção.

Em manifestação às fls. 249 e 250, o autuado afirma que resta inconteste a necessidade de que sejam excluídos da infração 02 todos os produtos cuja natureza, segundo o próprio Fisco é de bens Imóveis por acessão Física.

Fundamenta seu pleito com base na análise por ele efetuada na planilha elaborada pelo autuante que, segundo seu entendimento, incorreu em erro ao lançar, como uso e consumo, diversos produtos considerados pelo próprio fisco com bens imóveis por acessão física. Cita como exemplo diversos materiais entre eles: cabo de aço, abraçadeira, parafuso arruela, etc. Observa que esse tipo de material faz parte da planilha relativa à infração 03, a qual lhe atribui a utilização indevida de crédito fiscal relativo a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento na qualidade de bens imóveis por acessão física.

Frisa também que estava dispensado de recolher o diferencial de alíquotas dos bens adquiridos para integrar o ativo permanente nos termos da Resolução nº 15/2006, fl. 252, que o habilitou aos benefícios do programa Desenvolve.

Conclui a manifestação asseverando que, diante dos seus argumentos e em respeito ao princípio da verdade material, resta inconteste a necessidade de que sejam excluídos da infração 02 todos os produtos, que segundo o próprio Fisco, é de bem Imóveis por Acessão Física.

Na informação fiscal, às fls. 256 e 262, o autuante depois de reproduzir a acusação fiscal e resumir a defesa apresentada, alinha as seguintes considerações.

Pontua que em suas razões de defesa que o impugnante nega o uso do crédito fiscal para fins de compensação, afirmando que o simples lançamento de valores relativos a crédito de ICMS nos livros fiscais não equivale à sua utilização indevida, sendo ilegítima a cobrança do seu estorno. Frisa que o defendant também argumenta que na qualidade de empresa exportadora, sempre ostentou, ao longo de sua existência, a posição de credora com relação ao imposto estadual.

Assevera que os argumentos do autuado não coadunam com o pronunciamento da Câmara Superior do CONSEF no Acórdão CS Nº 0039-21/09, que decidiu nesses termos: “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”.

Quanto à alegação da defesa de que todos os itens listados no Auto de Infração são ativos imobilizados incorporados ao bloco permanente da empresa, parte deles introduzidos em fase pré-operacional na ampliação e otimização de nova planta industrial da autuada, esclarece que tanto os créditos glosados da infração 01, que trata de materiais de uso e consumo, como os da

infração 03, que trata de bens imóveis por acesso física são todos indevidos, conforme preceitua art. 93, inciso V, alínea “b” e art. 124; e §2º, inciso III do art. 97 do RICMS-BA/97.

Assinala que na infração 01, por exemplo, constam lápis preto, pasta A/Z, correia sincronizada, chave estrela, calça de proteção, casaco de proteção, soquete, estilete, jogo de chave, fita adesiva, entre outros, ou seja, todos estes itens ser conhecimento como material de uso e consumo que não têm direito ao crédito do imposto, nem benefício fiscal de desoneração da diferença de alíquota de ICMS através dos incentivos DESENVOLVE.

Já na infração 03, destaca que, por exemplo, se encontram listados luminária, disjuntor, eletroduto, brita graduada, estrutura metálica, cabo, poste em concreto, entre outros, que são bens móveis por sua natureza, mas que incorporados em caráter permanente ao solo, adquiriram categoria de imóveis. Explica que são materiais utilizados na construção civil e que nunca serão removidos sem que haja a modificação, dano ou fratura preservando a sua utilidade original.

Reproduz fragmentos do Acórdão da 1ª JJF Nº 0164-01/12, também citada na 1ª CJF - Acórdão Nº 0118-11/13, no qual identifica com clareza o posicionamento dos julgadores quanto a este tema.

Quanto ao pedido de diligência formulado pelo impugnante, afirma que os demonstrativos anexos são suficientes para que os julgadores formem suas convicções acerca da questão, visto que estão relacionados os bens que foram adquiridos, com descrição detalhada, data de lançamento, valores dos créditos apropriados e número do documento fiscal. Por isso, diz entender desnecessária a realização de diligência.

Para melhor entendimento, inclusive reforçando o posicionamento do fisco baiano quanto a questão de vedação do crédito na aquisição desses bens imóveis por acesso física, cita o Parecer GECOT Nº 8771/2005, de 11/10/2005, referente à consulta de outro contribuinte sobre o tema ora discutido, reproduzindo trecho do seu teor.

Transcreve a ementa do Acórdão JJF Nº 0118-01/11 para robustecer seu entendimento de que é vedada a utilização de créditos fiscais decorrentes de aquisições de bens classificados como imóveis por acesso física

Ao se pronunciar acerca da manifestação do defendant, fls. 249 e 250, apontando erro ao ser lançado, como de uso e consumo, diversos produtos considerados pelo Fisco como bens imóveis por acesso física, a exemplo de: cabo de aço inox, abraçadeira, parafuso, arruela, barra roscada, grampo cabo de aço, bucha, eixo de grelha, rolamento, eletroduto, junta de vedação, engrenagem Siemens, entre outros, ratifica que muitos dos itens citados no parágrafo anterior não constam, exatamente, nas duas planilhas apresentadas no Auto de Infração como afirma a defendant, tais como:

- a) Cabo de aço inox consta na Planilha do Material de Uso e Consumo. Já na Planilha de Bens Imóveis por Acesso Física consta cabo de aço 1/8’;
- b) Eixo grelha, engrenagens Siemens, grampo cabo de aço, junta de vedação e rolamento consta na Planilha do Material de Uso e Consumo, mas não consta na Planilha de Bens Imóveis por Acesso Física;
- c) Eletroduto não consta na Planilha do Material de uso e Consumo, porém consta na Planilha de Bens Imóveis por Acesso Física.

Assevera que os itens abraçadeira, arruela, barra roscada, bucha e parafuso constam nas duas planilhas porque fomos informados pela empresa e constatamos “in loco” de que parte dessas mercadorias é usada para reposição como material de uso e consumo e parte foram utilizadas na montagem da planta industrial compondo os Bens Imóveis por Acesso Física.

Diz ter ficado claro entender que os materiais listados nas planilhas anexas ao PAF, resultado de levantamento efetuado *in loco*, são materiais de uso e consumo da empresa ou bens imóveis por acesso física e que não tem direito ao crédito do ICMS, diferente da forma como a empresa lançou em sua escrita fiscal.

Conclui opinando pela procedência do Auto de Infração.

Em pauta suplementar, esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o PAF em diligência para à Infaz de origem para que a Autoridade Fazendária competente designasse auditor fiscal estranho ao feito, “*in loco*”, ou seja, no estabelecimento autuado para verificar e informar qual a efetiva utilização (se aplicado na construção civil do imóvel da fábrica ou na instalação e montagem de novas máquinas ou equipamentos) dos itens relacionados nas planilhas de apuração da exigência atinentes às infrações 01, 02 e 03, e apurar o tratamento contábil adotado pelo impugnante.

O auditor designado apresenta resultado da diligência - relatório e planilhas, às fl. 271 às 352, na forma a seguir resumido.

Inicialmente informa que: a) - o estabelecimento é detentor de habilitação no Programa desenvolve, o que o dispensa da obrigação tributária emergente de DIFAL sobre aquisições interestaduais de bens destinados a ativo imobilizado; b) - bens adquiridos para integrar ativo imobilizado por acessão física não conferem o direito a crédito fiscal por expressa vedação regulamentar, devidamente mencionada nos autos; c) - a obrigação tributária emergente de DIFAL por aquisição interestadual de bens destinados a uso e consumo não estão contemplados no incentivo fiscal supramencionado; d) - os bens adquiridos para ativo imobilizado não destinados a acessão física conferem o direito ao crédito normalmente; e e) - o estabelecimento autuado passou por um processo de expansão e otimização de seu complexo industrial no período iniciado em fevereiro de 2004 e findo em março de 2009, conforme se constata nos documentos, fls. 185 a 246, durante o qual se promoveu à implantação de nova unidade fabril (a chamada linha 2), com aquisição de partes e peças para construção e/ou montagem no local de toda uma planta industrial, designada em seu conjunto por Unidade de Produção de Celulose, integrada pelas Unidades de Trituração, Unidade de Desfragmentação, Unidade de Branqueamento, Unidade de Secagem e Unidade de Celulose e Papel.

Diz ter constatado que os bens discriminados no Anexo I foram registrados contabilmente pelo estabelecimento em três contas distintas integrantes do Ativo Imobilizado, a saber:

1. EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA - codificação contábil 1321009;
2. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS - codificação contábil 1321004;
3. OUTROS EQUIPAMENTOS - codificação contábil 1321015.

Quanto aos bens registrados como EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA - codificação contábil 1321009, discrimina: ESTABILIZADOR 10KVA; TINTA AZUL PANTONE e RACK P/COMPUT 60X7. Destaca que os bens registrados neste subgrupo, à exceção da Tinta Azul Pantone, possuem natureza nitidamente de ativo, e, não sendo destinados a acessão em estrutura fixa, nem consumidos no processo de expansão industrial, diz entender perfeitamente possível a compensação do crédito fiscal correspondente. Prossegue assinalando seu entendimento em relação ao item Tinta Azul Pantone, de que houve equívoco na sua classificação como ativo, sendo antijurídica a compensação do crédito fiscal correspondente, dada a sua natureza de bem de uso e consumo. Arremata sustentando que deve prevalecer, portanto, a tributação a seu respeito.

No que tange aos bens classificados como máquinas e equipamentos - codificação contábil 1321004, apresenta discriminação às fls. 273 a 291. Diz constatar que os bens discriminados, não obstante registrados pelo estabelecimento como ativo imobilizado, têm natureza de bens de uso e consumo em face da legislação fiscal, em razão do seu valor, prazo de vida útil e de terem sido, inequivocamente, utilizados e consumidos no seu processo de expansão e manutenção industrial. Continua observando que não é por acaso, o Regulamento do Imposto de Renda (Dec. Nº 3.000/99), em seu art. 301, institui que os custos de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$326,61, ou o prazo de vida útil que não ultrapasse um ano. Arremata firmando ser essa a situação acima verificada, pois, se tratam de bens enquadráveis no conceito de despesa e

não de ativo pela legislação do Imposto de Renda, que foram consumidos no processo de expansão e manutenção do empreendimento. Nestes termos, assevera que a tributação deve ser mantida quanto a eles.

No que diz respeito aos bens classificados como OUTROS EQUIPAMENTOS - codificação contábil 1321015, que sua discrimina as fls. 292 e 293, afirma ser inequívoca a classificação como ativo adotada pelo estabelecimento, razão pela qual opina pela exclusão da tributação levada a efeito, conforme Demonstrativo anexo a este Relatório, fls. 304 a 316, reduzindo o valor da infração 01 para R\$25.215,47.

Em relação aos bens discriminados no Anexo II afirma que foram registrados contabilmente pelo estabelecimento em três contas distintas integrantes do Ativo, a saber: a) EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA - codificação contábil - 1321009; b) MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS - codificação contábil - 1321004; e c) OUTROS EQUIPAMENTOS - codificação contábil – 1321015.

Quanto aos bens registrados como EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA - codificação contábil 1321009, cuja discriminação é ESTABILIZADOR 10KVA.

Observa que o bem registrado neste subgrupo possui natureza nitidamente de ativo, não sendo destinado a acessão em estrutura fixa, nem consumido no processo de expansão industrial, até porque adquirido fora deste período. Afirma ser indevida a DIFAL por uso e consumo conforme consta do lançamento.

Os bens classificados como MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS - codificação contábil 1321004, cuja discriminação colaciona às fls. 295 a 301, não obstante registrados pelo estabelecimento como ativo imobilizado, enfatiza que têm natureza de bens de uso e consumo em face da legislação fiscal, em razão do seu valor, prazo de vida útil e de terem sido, inequivocamente, utilizados e consumidos no seu processo de manutenção industrial. Por isso afirma que a tributação deve ser mantida quanto a eles.

Quanto aos bens classificados como OUTROS EQUIPAMENTOS - codificação contábil 1321015, que discrimina, fl. 302, como sendo: Alicate Amperímetro, Calibradores e Espectrofômetro. Diz entender ser inequívoca a classificação como ativo adotada pelo estabelecimento, razão pela qual opina pela exclusão da tributação levada a efeito, conforme Demonstrativo anexo a este Relatório, fls. 317 a 323.

No tocante à infração 03, afirma ter constado que os bens discriminados no Anexo III foram registrados contabilmente pelo estabelecimento em apenas uma conta integrante do Ativo, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS - codificação contábil 1321004.

Sustenta que os bens objeto da tributação perpetrada nessa infração têm o crédito fiscal deslegitimado em função de terem sido integrados à estrutura física do estabelecimento, caracterizando a chamada acessão física, referida no art. 97, inciso IV, §2º, inciso III, do RICMS-BA/97 vigente ao tempo dos fatos. Neste particular, assevera não divergir em qualquer aspecto dos valores determinados no lançamento.

O autuado, ao tomar ciência do resultado da diligência, apresenta nova manifestação, às fls. 361 a 366, destaca que em visita ao estabelecimento industrial autuado, deveria o diligente verificar se os bens glosados nas infrações 01, 02 e, especialmente, na infração 03, foram incorporados ao solo ou à edificação da fábrica e, portanto, classificados como bens imobilizados por *acessão física* ou se foram eles destinados à montagem e instalação de máquinas e equipamentos, conforme afirmado pela Defesa.

Desta tarefa, contudo, não se desincumbiu o diligente, tendo o seu Relatório de Diligência ignorado a destinação/aplicação dos bens glosados e se focado unicamente nas características gerais dos produtos e no seu registro contábil.

Em relação às infrações 01 e 02, afirmam que o auditor diligente opinou pela exclusão dos Anexos I e II de alguns itens registrados como *Equipamentos de Informática* e como *Outros*

*Equipamentos*, e pela manutenção dos demais produtos registrados como *Máquinas e Equipamentos*, sob a seguinte justificativa da constatação de que os bens enumerados no levantamento fiscal, não obstante registrados pelo estabelecimento como ativo imobilizado, têm natureza de bens de uso e consumo em face da legislação fiscal, em razão do seu valor, prazo de vida útil e de terem sido, inequivocamente, utilizados e consumidos no seu processo de expansão e manutenção industrial. Assinala que o diligente entendeu que se tratam de bens enquadráveis no conceito de despesa e não de ativo pela legislação do Imposto de Renda, que foram consumidos no processo de expansão e manutenção do empreendimento.

Pondera que, uma análise mais atenta dos Anexos I e II, evidencia a existência de vários itens que não se enquadram no conceito de *materiais de uso e consumo*, muito menos de *despesa*, tanto pelas suas características, como pelo seu valor unitário e pela sua vida útil, sendo eles, indubitavelmente, ativos imobilizados, pois utilizados na montagem dos equipamentos de seu processo produtivo conforme planilha que colaciona, fl. 364. Acrescenta asseverando que não há como duvidar que materiais como “*corrente forno cal*”, “*medidor de cavaco*”, “*rolamento de centrifuga*”, “*selo turbina*”, “*piston turbina*”, “*engrenagem*”, etc., foram empregados na montagem das máquinas ou equipamentos que compõem a Unidade de Produção de Celulose, sendo um verdadeiro contra senso classificá-los como materiais de “*uso e consumo*” e ainda pior, como despesa. Arremata sustentando que não se justifica, portanto, a manutenção nos Anexos I e II dos itens listados, pois classificados legalmente como ativos imobilizados, legitimando a utilização do crédito fiscal referente e não se sujeitando ao pagamento do diferencial de alíquotas, conforme o benefício fiscal do Programa Desenvolve do qual é detentora.

Com relação à infração 03, onde os itens glosados no Anexo III foram classificados como ativos imobilizados por acessão física, pondera que o diligente depois de tecer observações de que com a aquisição de partes e peças para construção e/ou montagem no local de toda uma planta industrial, designada em seu conjunto por Unidade de Produção de Celulose, integrada pelas Unidades de Trituração, Unidade de Desfragmentação, Unidade de Branqueamento, Unidade de Secagem e Unidade de Celulose e Papel, opina pela manutenção da autuação sob a seguinte justificativa de que os bens objeto da tributação perpetrada na infração 03 têm o crédito fiscal deslegitimado em função de terem sido integrados à estrutura física do estabelecimento, caracterizando a chamada acessão física, referida no art. 97, inciso IV, §2º, inciso III, do RICMS-BA/97 vigente ao tempo dos fatos.

Observa que o diligente considerou que em toda a planta industrial, construída ou montada no local, conforme ele próprio, não possui qualquer máquina ou equipamento, sendo toda ela o que chamou de “*estrutura física*”, o que deslegitimaria a utilização do crédito fiscal referente às partes e peças destinadas à sua instalação.

Questiona se diligente não teria observado no local que as referidas Unidades de Produção de Celulose (Unidade de Trituração, Unidade de Desfragmentação, Unidade de Branqueamento, Unidade de Secagem e Unidade de Celulose e Papel) são compostas das máquinas e/ou equipamentos de grande porte que promovem a produção da celulose e do papel, ou não estaria ele familiarizado com uma planta industrial de grande dimensão como é o caso da Suzano.

Ressalta que o próprio autuante admitiu e sancionou a montagem *in loco* de máquinas e/ou equipamentos da produção industrial ao não glosar o crédito referente à aquisição das grandes peças a ela destinadas (grandes cilindros, rotores, etc.), tendo ele glosado - indevidamente - apenas o crédito relacionado à aquisição das pequenas partes e peças necessárias à sua instalação.

Conclui assinalando que a Diligência Fiscal não foi atendida satisfatoriamente, pois o Auditor Fiscal designado não respondeu ao principal questionamento desta 3ª Junta: “*qual a efetiva utilização (se aplicado na construção civil do imóvel ou na instalação e montagem de novas máquinas ou equipamentos) dos itens relacionados nas planilhas*”.

O autuante, às fls. 369 a 371, presta informação fiscal acerca do resultado da diligência dos autos, asseverando que concorda com resultado da diligência, fls. 271 a 352.

Ressalta que discorda com a argumentação do impugnante de que o Diligente Fiscal não se desincumbiu o tendo o seu Relatório de Diligência ignorado a destinação/aplicação dos bens glosados e se focado unicamente nas características gerais dos produtos e no seu registro contábil. Assinala que o diligente confirma na Intimação Fiscal a vistoria realizada nas dependências da autuada, fls. 269, assim como no início do Relatório de Diligência, fls. 271 que visitou as instalações e analisou a sistemática contábil adotada para registro dos bens objeto do lançamento. Sustenta que, nestes termos, foram atendidas as solicitações do CONSEF.

Diz entender que tanto os créditos glosados da infração 01, que trata de materiais de uso e consumo, como da infração 03, que trata de bens imóveis por acessão física são todos indevidos, conforme preceituam o art. 93, inciso V, alínea “b” e art. 124; e §2º, inciso III do art. 97 do RICMS-BA/99, respectivamente.

Destaca que na infração 01, por exemplo, constam lápis preto, pasta A/Z, correia sincronizada, chave estrela, calça de proteção, casaco de proteção, soquete, estilete, jogo de chave, fita adesiva, entre outros, ou seja, todos estes itens são conhecidos como material de uso e consumo (são materiais de reposição) que não têm direito ao crédito do imposto, nem benefício fiscal de desoneração da diferença de alíquota de ICMS através dos incentivos DESENVOLVE.

Frisa que na infração 03, por exemplo, os itens listados, luminária, disjuntor, eletroduto, brita graduada, estrutura metálica, cabo, poste em concreto, entre outros, que são bens móveis por sua natureza, mas que incorporados em caráter permanente ao solo, adquiriram categoria de imóveis. São materiais utilizados na construção civil e que nunca serão removidos sem que haja a modificação, dano ou fratura preservando a sua utilidade original.

Afirma ter ficado claro o entendimento de que os materiais listados na planilha anexa ao PAF, resultado do levantamento *“in loco”*, são materiais de uso e consumo ou bens imóveis por acessão física e que não tem direito ao crédito do ICMS, ao contrário do entendimento da autuada que lançou os créditos em sua escrita fiscal.

Conclui afirmando que ficaram esclarecidos os pontos questionados pelo defensor, fazendo com que seja mantida sua posição na lavratura do Auto de Infração.

Na assentada do julgamento o representante do autuado em sustentação oral reiterou todos os argumentos articulados na sua peça de defesa e reafirmou seu pedido para realização de diligência.

## VOTO

Inicialmente, quanto à alegação do impugnante de que há necessidade da realização de nova diligência fiscal por estranho ao feito, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

Cuida o presente lançamento fiscal de crédito tributário para exigir o ICMS no valor de R\$396.368,78, relativo a três irregularidades, tendo o sujeito passivo apresentado impugnação a todas elas.

As infrações 01 e 03 tratam da utilização indevida de crédito fiscal, respectivamente, referente a aquisição de material para uso e consumo e lançadas com ativo imobilizado e para integrar o ativo permanente no exercício de 2011.

Em sede de defesa, o impugnante refuta a acusação fiscal desses dois itens da autuação asseverando que não ocorreu a utilização indevida de crédito, tendo em vista que, em todo o período autuado, conforme cópias das DMAs, fls. 93 a 184, desfrutava de posição credora com relação ao imposto estadual, mais do que suficiente para absorver o montante apurado pela

fiscalização. Sustentou também em relação à infração 01 que as aquisições relacionadas no levantamento fiscal ocorreram na fase pré-operacional da “Linha 2”, ou seja, o estabelecimento não se encontrava em funcionamento e não demandava materiais de uso e consumo. Já em relação à infração 03 assegurou que os materiais elencados não foram empregados na construção civil de imóvel no qual se instalaria a nova planta industrial e sim na montagem e instalação de novas máquinas e equipamento.

Em suma, esses foram os argumentos articulados nas razões de defesa para descharacterizar a acusação fiscal.

Da análise da natureza do material descrito nos demonstrativos dessas duas infrações, fls. 09 a 22 e 29 a 59, cujos itens relacionados não foram objeto de questionamento pelo impugnante, se verifica claramente tratar-se de material destinados a uso ou consumo do estabelecimento, não se identificando como bens de ativo imobilizado utilizados na fase pré-operacional como aduziu o defendant.

Convém salientar que processo de expansão e ampliação da planta industrial do estabelecimento autuado, como se verifica às fls. 185 a 246 e 272, transcorreu de fevereiro de 2004 a março de 2009, fato não contestado pelo impugnante.

Constatou que, a exemplo de: fusível, arruela, junta, tinta cinza, rolamento, bucha acab elet, cordão vedação, cabo aço, lâmina de aço, eletrodo, grampo, adesivo, solvente, kit cola, etc, se constituem de materiais destinados a uso ou consumo mesmo que utilizados na fase pré-operacional como insinuou o autuado. Saliento ainda que, mesmo tendo sido adquirido, jogo de chave, extrator de parafuso, paquímetro, kit ferramentas, broca, martelo, etc., estes itens se constituem ferramentas e materiais de uso que também não gera direito à crédito fiscal.

A utilização dos créditos fiscais relativos aos materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento está prevista a partir de 1º/01/2020, conforme art. 33, I, da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela LC 138/10, consoante previsto no art. 29, §1º, II, da Lei nº 7.014/96.

Quanto aos bens e materiais elencados no demonstrativo atinente à infração 03, resta patente nos autos, como afirmou o próprio impugnante em sua defesa, os equipamentos e máquinas não constam da relação das aquisições arroladas no levantamento fiscal. Eis que, os itens que compõem a exigência fiscal são integrantes complementares decorrentes de obras civis indispensáveis à instalação dessas máquinas e equipamentos. Ademais, uma vez instalados na montagem dos equipamentos se incorporam na estrutura da edificação fabril e, em caso de desmontagem, por sua natureza, especificidade e fragilidade não mais servem para sua destinação original. Ao contrário dos grandes equipamentos instalados que eventualmente podem ser desmontados e re-instalados em outro imóvel sem perder a funcionalidade original. É evidente que os materiais e todos os elementos utilizados na construção de bases, fundações, apoios e quaisquer elementos estruturais para equipamentos e dutos ao se incorporarem ao solo juntamente com o imóvel industrial projetado e construído em local com topografia e *lay-out* únicos, se caracterizam e se integram, de forma indissociável, ao bem imóvel industrial do impugnante por Acesso Física.

Não deve também prosperar a pretensão do defendant, ao apontar os itens listados à fl. 364, a exemplo de: engrenagem, pistom de turbina, acumulador, selo de turbina, rolamento e eixo de turbina, etc., como sendo ativo imobilizado. Haja vista que, além de se constituírem de aquisições individualizadas com notas fiscais específicas, devidamente identificadas no levantamento fiscal, não constando qualquer vinculação como sendo parte integrante de um específico equipamento, fica patente nos autos que se trata de peças de reposição. Logo, é indevida a utilização de crédito.

No tocante a alegação do impugnante ao se manifestar, fl. 250, de que diversos produtos foram arrolados como de uso e consumo (infração - 02) e também como bens imóveis por acesso física (infração - 03) verifico que não deve prosperar, uma vez que de acordo com a informação

prestada pela autuante, e não contestada pelo defendant, foi informado pela empresa e constatado “*in loco* de que parte dessas mercadorias são usada para reposição como material de uso e consumo e parte foram utilizadas na montagem da planta industrial compondo os bens imóveis por Acessão Física.”

Assim, fica patente nos autos que todos os materiais e bens arrolados nessas duas infrações sejam utilizados como material de uso ou consumo na fase pré-operacional ou mesmo os empregados nas instalações ampliadas dos imóveis industriais por acessão física, consoante previsão expressa do art. 97, §2º, III, do RICMS-BA/97, não geram direito a crédito.

Ressalto que o entendimento acima esposado afigura-se consolidado na jurisprudência deste CONSEF, consoante reiteradas decisões, na primeira instância e confirmadas pelas Câmaras de Julgamento, a exemplo dos Acórdãos JJF 0356-04/09 e CJF 0085-11/11, JJF 0398-01/10 e CJF 0228-11.11, e JJF 0024-01/11 e CJF 00355-12/11, JJF Nº 0164-01/12 e CJF Nº 0118-11/13.

Nesses termos considero caracterizada a utilização indevida de crédito fiscal objeto das infrações 01 e 03.

No que diz respeito à alegação do impugnante de existência de crédito acumulado consoante consignado nas DMAs, colacionadas aos autos, a exemplo dos meses de janeiro e dezembro de 2011, fl. 93 e 176, constato ao compulsar que constam na rubrica “Crédito Fiscal Acumulado na Exportação” em todos os meses objeto das apurações atinentes às infrações 01 e 03 em valores que superam, em muito, à exigência apurada no presente Auto de Infração.

Logo, comprovado nos autos a escrituração de créditos não permitidos pela legislação do imposto, concomitantemente com a existência de saldo acumulado suficiente para absorver a exigência que restou apurada nas infrações 01 e 03, entendo que, apurada a irregularidade, deveria a fiscalização intimar o contribuinte, e não fizera, concedendo-se-lhe prazo regulamentar, para efetuar o estorno do crédito escriturado indevidamente. Portanto, caberia à fiscalização, caso não efetuado o estorno pelo contribuinte, exigir o estorno com a aplicação da multa de 60% prevista pela falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação, o que não foi procedido pelo autuante na presente ação fiscal.

Nestes termos, concluo pelo afastamento da exigência do imposto, remanescente, tão-somente, mantida a aplicação da multa estatuída pelo art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, consoante demonstrativo abaixo.

DEMONSTRATIVO INFRAÇÃO 01				DEMONSTRATIVO INFRAÇÃO 03			
Data Ocor.	V. Exigido	Multa(%)	Multa/Dev	Data Ocor.	V. Exigido	Multa(%)	Multa/Dev
31/01/11	1.376,26	60,0%	825,76	31/01/11	13.306,11	60,0%	7.983,67
28/02/11	1.451,78	60,0%	871,07	28/02/11	12.148,84	60,0%	7.289,30
31/03/11	1.466,69	60,0%	880,01	31/03/11	10.344,40	60,0%	6.206,64
30/04/11	1.560,13	60,0%	936,08	30/04/11	9.863,86	60,0%	5.918,32
31/05/11	1.719,59	60,0%	1.031,75	31/05/11	9.503,59	60,0%	5.702,15
30/06/11	1.728,34	60,0%	1.037,00	30/06/11	8.673,83	60,0%	5.204,30
31/07/11	2.033,91	60,0%	1.220,35	31/07/11	7.456,15	60,0%	4.473,69
31/08/11	2.336,58	60,0%	1.401,95	31/08/11	7.129,61	60,0%	4.277,77
30/09/11	382,76	60,0%	229,66	30/09/11	6.620,55	60,0%	3.972,33
31/10/11	3.115,87	60,0%	1.869,52	31/10/11	6.817,67	60,0%	4.090,60
30/11/11	3.422,08	60,0%	2.053,25	30/11/11	7.061,84	60,0%	4.237,10
31/12/11	4.813,22	60,0%	2.887,93	31/12/11	6.905,37	60,0%	4.143,22
		<b>TOTAL</b>	<b>15.244,33</b>			<b>TOTAL</b>	<b>63.499,09</b>

Recomendo que a autoridade fazendária competente adote as providências no sentido de exigir que o autuado efetive o estorno do crédito fiscal relativo ao montante exigido de R\$27.407,21 - infração 01 e R\$105.831,82 - infração 03.

Quanto à infração 02 que trata da 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 a uso e consumo do estabelecimento, o defendantem em suas razões de defesa sustentou que os materiais arrolados no levantamento fiscal foram introduzidos na ampliação e otimização de sua planta industrial, pelo que estaria correta a utilização dos referidos créditos, bem como estaria dispensada de recolher o diferencial de alíquota nos termos da Resolução nº 130/2003.

A pretensão do impugnante não condiz com a realidade dos fatos e não deve prosperar. Como já restou fartamente demonstrado na infração 01, as aquisições em lide se constituem de material de uso e consumo e como tal, não é alcançado pelo diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS preconizado no inciso I do art. 1º da Resolução nº 130, fl. 121, que trata estrita e expressamente de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação. Assim, é devida a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de outros Estados dos materiais de uso e consumo elencados nos demonstrativos acostados às fls. 23 e 29.

Assim, subsiste a infração 02, em sua integralidade.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269274.1201/12-8** lavrado contra **SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$263.129,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor total de **R\$78.743,42**, prevista no art. 42, VII, “a” da mencionada Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2014.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA