

A. I. Nº - 217359.0004/19-3
AUTUADO - SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A.
AUTUANTES - ROBERTO ARAUJO MAGALHÃES, MARCELO DE AZEVEDO MOREIRA
- ITAMAR GONDIM SOUZA
ORIGEM - IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 19.09.2019

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJJ Nº 0135-05/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO INDEVIDO. MATERIAL PARA USO E CONSUMO ESCRITURADO COMO ATIVO IMOBILIZADO. A opção pela escrituração como ativo imobilizado não desnatura a classificação das aquisições autuadas como sendo para uso e consumo, pois esta classificação se vincula a aplicação das mercadorias no estabelecimento. Infração subsistente. 2. CRÉDITO INDEVIDO. MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Aquisições para uso e consumo não admitem direito ao crédito. Infração subsistente. Afastada a arguição de nulidade e pedido de diligência. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório, foi lavrado em 28/03/2019, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$5.563.697,69, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01 - **01.02.02:** “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. No valor de R\$5.512.396,14, referente ao período de janeiro a dezembro de 2014.

Acrescentaram os autuantes que: “*Refere-se a materiais de uso consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, onde a Autuada creditou-se do ICMS indevidamente, lançando no CIAP, bloco G (controle de crédito ativo permanente) CFOP 2551. Os referidos materiais não entram em contato direto com o produto em elaboração (celulose), e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado*”.

Infração 02 - **01.02.02:** “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. No valor de R\$51.301,55, referente ao período de janeiro a dezembro de 2014.

Acrescentaram os autuantes que: “*Refere-se a materiais de uso consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, onde a Autuada creditou-se do ICMS indevidamente. Os referidos materiais não entram em contato direto com o produto em elaboração (celulose), e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como não compõe ou integram a estrutura física do produto acabado*”.

Constata-se, que tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 96 a 104, quando apresentou o arrazoado de defesa relatado a seguir.

A defesa inicia a peça defensiva discorrendo sobre os fatos, lembrando as infrações e reproduzindo a legislação de espeque ao lançamento resistido.

Ao tratar do título “II – DA PRECARIÉDADE DO TRABALHO FISCAL – DA VIOLAÇÃO DO DIREITO DA IMPUGNANTE À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO”, dissertou sobre o art. 142 do CTN que conceitua o “LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO”, que reproduziu, ao tempo em que disse da necessidade de restar comprovada a ocorrência do fato gerador do tributo exigido, sob pena de ser tal lançamento absolutamente nulo, tendo acusado os autuantes de apenas apontar as

mercadorias que estão envolvidas na glosa do crédito e informar que o creditamento foi indevido por se tratarem de bens de uso e consumo. Mas que, porém, deixaram de justificar o motivo de tê-las classificado desta maneira, não sendo possível comprovar a ocorrência da infração.

Afirmou que quem tem o dever de fiscalizar e lançar corretamente qualquer acusação fiscal é a Administração Fazendária. Fazendo-se imperioso que os lançamentos estejam sempre lastreados nos fatos corretos e não em imperícias cometidas pelas D. Autoridades Fiscais.

Apontou que a Fiscalização fundamentou a acusação em dispositivos genéricos não se permitindo concluir a motivação da cobrança, ou seja, a fundamentação legal apresentada está incorreta.

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

Pedi que o presente lançamento fiscal deva ser considerado nulo, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a” e §1º, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (Decreto nº 7.629/1999), o qual reproduziu.

Em seguida adentrou ao título “*III – DA REAL DESTINAÇÃO DOS MATERIAIS OBJETOS DA AUTUAÇÃO*”, dizendo que o Auto de Infração se refere a mercadorias que foram adquiridas no período de expansão da capacidade produtiva do complexo industrial da IMPUGNANTE no Município de Mucuri, ou seja, disse se referir a mercadorias adquiridas quando estava sendo introduzida uma nova linha de produção, denominada **Linha 2**, a qual foi feita com base, inclusive por meio dos benefícios do DESENVOLVE Bahia (**Doc. 03**) fls. 122 a 126.

Frisou que os produtos envolvidos na exaço foram empregados na montagem e instalação de novas máquinas e equipamentos e/ou na otimização e redimensionamento de outros já existentes.

Asseverou que na fase pré-operacional o estabelecimento autuado não estava em funcionamento e, por isso, não demandava materiais de uso e consumo, sendo evidente que o aparato adquirido pela Impugnante se destinou à implantação da nova linha de produção, não havendo dúvidas sobre a sua classificação contábil como bens do ativo fixo do estabelecimento.

Destacou a definição contábil de ativo imobilizado definida pelo Pronunciamento Técnico CPC 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, qual seja:

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

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

Reiterou que os materiais adquiridos destinaram-se à manutenção e expansão das atividades empresariais da Impugnante, garantindo não haver dúvidas sobre a sua caracterização como bens destinados ao ativo imobilizado.

Rematou que todas as mercadorias envolvidas na presente cobrança foram adquiridas para a fase pré-operacional da Linha 2 da Fábrica de Mucuri, não podendo ser classificadas como bens de uso e consumo do estabelecimento.

Ao tratar do título “*IV- DA AUSÊNCIA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ESTADUAL*” disse que a julgar pela real destinação dos materiais adquiridos pela Impugnante, qual seja: bens destinados ao ativo imobilizado, verifica-se a hipótese de constituição de crédito fiscal prevista no artigo 309, inciso VII, do Regulamento do ICMS da Bahia (Decreto nº 13.780/2012), seria, portanto, passível de creditamento nas operações subsequentes. E deste modo concluiu não haver o que se falar em infração à Legislação Estadual, já que o creditamento foi realizado nos termos da lei.

Ao abordar sobre o título “V – DA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA FISCAL”, defendeu, fazer-se imperiosa a realização de diligência fiscal *in loco* para que se comprove, através de exame de toda documentação disponível, bem como da própria planta industrial da Autuada, a destinação das partes e peças glosadas.

Acrescentou 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*, pode 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 JF nº 0362-02/04:

“Relativamente ao item 4º, que diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a material de uso e consumo do estabelecimento, a auditora que efetuou a revisão observou que as aquisições haviam sido contabilizadas na conta de imobilizações em curso, envolvendo materiais adquiridos para obras e instalações em andamento, sendo que o saldo final dessas contas era transferido para a conta de imobilizações técnicas. Em face disso, foi determinada uma segunda diligência, para que a ASTEC verificasse in loco se os bens haviam sido adquiridos para a construção ou montagem de algum equipamento, máquina ou outro bem do ativo permanente, segundo as especificações dos projetos a que alude a defesa, ou se os referidos bens foram adquiridos para simples reposição ou substituição de partes e peças inutilizadas ou gastas pelo uso. Em resposta (fls. 1532-1533), a auditora assinala que se trata de caso pretérito, sendo por isso difícil de fazer uma afirmação categórica, mas considera que os bens lançados em conta transitória do ativo imobilizado, como imobilizações técnicas, foram, a seu ver, realmente utilizados na montagem ou construção de máquinas e equipamentos, à vista dos projetos apresentados pela empresa.

Acato a opinião da nobre auditoria. É indevido o débito lançado no item 4º.”.

Concluiu que a realização de uma diligência *in loco* e por Auditor estranho ao feito, é imprescindível 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 (Linha 2), classificando-se, pois, como ativos imobilizados conforme estabelece a legislação aplicável, permitindo, assim, o crédito fiscal pela sua aquisição.

Ao final, pediu que fosse acolhida a presente Defesa Administrativa para que seja cancelado o Auto de Infração nº 2173590004/19-3, ou caso assim não entendam, que seja determinada a realização de diligência fiscal.

Os autuantes prestam a informação fiscal às fls. 133 a 189, inicialmente, resumem a acusação fiscal e o arrazoado defensivo.

Passando a tratar do título “III – ANÁLISE DAS RAZÕES DA DEFESA”, dizem ser relevante destacar que a autuação é relativa a falta do estorno de créditos fiscais de ICMS utilizados indevidamente, e que os mesmos se referem a aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, notadamente, peças e partes destinadas a manutenção de equipamentos.

Alertaram que a Impugnante foi intimada a proceder o estorno desses créditos indevidos quando da lavratura do auto de infração nº 2173590012/18-8, em 14/01/2019, (plotado no texto da informação fiscal), mas não o fez, ensejando a lavratura do presente auto de infração.

Disseram que o referido Auto de infração se referia a imposição de multa, em decorrência da utilização indevida desses créditos fiscais e, ainda assim, a Autuada não procedeu o estorno dos referidos créditos, tendo como consequência a lavratura do presente auto de infração.

Quanto a alegação que disseram estar contida no § 5º às folhas 99, de que não restou comprovado a ocorrência do fato gerador, afirmaram que o fato gerador está materializado nos demonstrativos acostados, folhas nºs. 04 a 73 e em meio digital mídia CD folhas nºs. 92.

Afirmaram que o Código Tributário Nacional (CTN) no § 1º do artigo 113, diz que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou

penalidade pecuniária; no caso em tela, a penalidade pecuniária aplicada é uma sanção diante do comportamento lesivo do contribuinte, quando se creditou de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

Explicaram que a “*obrigação tributária principal tem como fato gerador uma situação cuja ocorrência dá nascimento à obrigação tributária de pagar o tributo, quando essa situação advém de uma penalidade cominada pela Lei (multa / penalidade pecuniária), temos aí o FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL DE PAGAR A PENALIDADE PECUNIÁRIA, portanto, constata-se no presente auto de infração um procedimento administrativo que verificou a ocorrência do fato gerador: Utilização indevida de crédito fiscal, cuja consequência é a sanção através de aplicação de multa prevista no artigo 31 da Lei 7.014 ...*”, que foi reproduzido.

Afirmaram que a Autuada deixou de atender às condições estabelecidas na legislação do ICMS, mais precisamente a alínea “b”, inciso I do artigo 309, que assim dispõe:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

a) (...)

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil; (grifo nosso)

Reafirmaram que efetivamente os bens cujos créditos foram utilizados pela Autuada não se configuram como: matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, e apontaram ser possível comprovar no glossário apensado ao PAF, folhas n.ºs. 24 a 57 e também no termo de visita à unidade fabril da Autuada, digitalizado em mídia tipo CD folhas 92, onde foi especificada pela engenharia de produção qual a função de cada bem no processo produtivo e seu local de utilização, por isso afirmam serem de fato bens destinados à construção de imóveis por acessão física e também peças e partes de equipamentos a exemplo de: tubos, vergalhões, arruelas, buchas, cantoneiras, porcas, abraçadeiras, anéis, arruelas, blocos de concreto, cabos elétricos, eletrocalhas, eletrodutos, gaixetas, joelhos, juntas, etc.

Ressaltaram que foram movimentados quase 11.000 itens, por isso não poderiam elencar todos aqui, mas que estão disponíveis no demonstrativo: CRÉDITO INDEVIDO LANÇADO NO CIAP – GLOSA PELA NATUREZA DO ITEM – MOVIMENTAÇÃO DOS ITENS, que se encontra no formato xlsx (excel) folhas 92, mídia CD, ainda assim, para exemplificar, listaram alguns itens.

Aduzem estar devidamente identificado o fato gerador da multa aplicada, foi determinada a base tributável, e calculado o montante da mesma, conforme dispõe o artigo 142 do CTN, portanto, afirmaram não prosperar a argumentação da Impugnante de que: “*a Fiscalização fundamentou a acusação em dispositivos genéricos que não permitem concluir a motivação da cobrança*”. Insistem, portanto, terem demonstrado que o enquadramento está correto, a motivação identificada e demonstrada nos anexos acostados à mídia eletrônica CD folhas 92.

Em relação à alegação da Impugnante de que: “*A D. Fiscalização 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*”. Disseram que também não encontra guarida no seu trabalho, pois entendem que o motivo da glosa está devidamente apontado.

Disseram que o motivo da glosa foi apontado pela própria autuada no termo de visita à fábrica, onde ela define qual a função dos itens no processo produtivo e onde eles são empregados (mídia CD folhas 92), além disso, vide o glossário elaborado por essa fiscalização ilustrando todos os itens, folhas nr 24 a 57 e mídis CD, folhas 92), os quais exemplificam com *ploter* de suas fotos no

texto da informação fiscal. Por isso afirmaram não proceder a arguição da impugnante de que essa Fiscalização “*deixou de justificar o motivo da autuação e que agiu com imperícia*”.

Em relação às alegações constantes dos parágrafos 10 e 11, folhas nr. 100, em que a defesa insinuou que a fundamentação legal foi insuficiente e incorreta tonando impossível determinar a natureza da infração e os motivos para a lavratura do auto, pedindo-se conclusivamente pela nulidade do mesmo. Contradisseram afirmando que a fundamentação legal está suficiente e correta, por estar amparada no Artigo 31 da Lei 7.014/96 c/c os artigos 309 e 310 do RICMS e a multa aplicada com fundamento no artigo 42, Inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96. Todos reproduzidos.

De referência à alegação iniciada a partir do § 13, da folha 100 da peça de defesa, em que a Impugnante trata da destinação dos materiais objetos da infração, sob a alegação de que os bens foram destinados à expansão da capacidade produtiva do seu complexo industrial localizado no Município de Mucuri, **a denominada linha 2**. Explicaram que para esclarecimento efetivo dessa questão se faz necessário analisar, **na linha do tempo**, os bens que foram destinados a ampliação da linha 2, cuja entrada em operação ocorreu em **agosto de 2007** e a conclusão da curva de aprendizado se deu em 2008, conforme pode ser constatado no documento apresentado pela própria Suzano em seu site, no endereço da WEB que indicaram e reproduzo abaixo:

[\[DOC\] A Bahia Sul Celulose S/A, foi constituída em 08 de ... - Suzano/RI](http://ri.suzano.com.br/modulos/doc.asp?arquivo=01398080.WAN&doc=ian360...)
ri.suzano.com.br/modulos/doc.asp?arquivo=01398080.WAN&doc=ian360... ▼
Suzano Papel e Celulose é uma companhia de base florestal posicionada entre as A Companhia iniciou em novembro de 2005 a implantação de um projeto de ... A Linha 2 de Mucuri elevou a capacidade de produção de celulose de ...

Em seguida, complementar a assertiva através de informações constantes do sub título: “*Histórico da Suzano no Estado da Bahia:*”, que reproduzo na íntegra:

***Ano de: 2001** – Companhia Suzano adquire controle da Bahia Sul por meio da aquisição de parcela da CVRD no capital da Bahia Sul. Adicionalmente, a Companhia Suzano cindiu os ativos petroquímicos, com a criação da Suzano Petroquímica S.A.;*

***Ano de: 2002** – Oferta de permuta de ações da Companhia Suzano pela Bahia Sul eleva a participação da Companhia Suzano para 93,9% no capital social total na Bahia Sul;*

***Ano de: 2003** – Reestruturação organizacional do grupo Suzano, com a reformulação da Suzano Holding. Início da profissionalização plena da Companhia Suzano, com sua Adesão ao Nível 1 de Práticas Diferenciadas de Governança Corporativa e oferta primária e secundária de ações da Companhia Suzano;*

***Ano de: 2004** – Bahia Sul incorpora a Companhia Suzano e passa a ser denominada Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S.A. Adesão da Companhia ao Nível 1 de Práticas Diferenciadas de Governança Corporativa;*

***Ano de: 2005** – Companhia adquire o controle compartilhado da Ripasa com VCP. Aprovação e **início da construção do Projeto Mucuri**;*

Ano de: 2006** – Reestruturação societária da Ripasa e implementação do novo modelo organizacional. Alteração da denominação social da Companhia para **Suzano Papel e Celulose S.A.

Ano de: 2007** - Compra de Embu. Aquisição da participação de 50% da VCP na unidade fabril de Embu da Ripasa pelo valor de US\$ 20 milhões, equivalentes a R\$41,1 milhões, pagos em 30 de março de 2007. A Unidade Embu tem a capacidade de produção de 50 mil toneladas de papel cartão. **Início de produção da 2ª Linha de Celulose de Mucuri.

***Ano de: 2008** – **Conclusão da curva de aprendizado da Linha 2 de Mucuri.** Consolidação da atuação da Companhia no mercado chinês, por meio de escritório comercial em Xangai. Anúncio do novo ciclo de crescimento com aumento da capacidade produtiva de celulose em 4,3 milhões de toneladas por ano. Início da operação do Consórcio Paulista de Celulose e Papel – Conpacel.”*

Afirmaram ainda que o documento da Suzano Papel e Celulose, disponível no link acima descrito, traça um histórico de implantação da linha 2 (dois) em Mucuri, e assim detalha:

“A linha 1 da unidade de Mucuri teve sua operação iniciada em 1992, sendo sua capacidade atual 520 mil toneladas de celulose de mercado e 200 mil toneladas de celulose integrada para a produção 250 mil toneladas de papel.

A Companhia iniciou em novembro de 2005 a implantação de um projeto de crescimento de sua planta localizada na Unidade Mucuri, no Estado da Bahia, para construir uma segunda linha de celulose para produção de 1,0 milhão de toneladas por ano. Os investimentos realizados no projeto foram de US\$ 1,3 bilhão.

A conclusão do projeto Mucuri, em agosto de 2007, levou a Suzano a uma produção recorde de celulose em 2008. Em junho de 2008 foi concluída a curva de aprendizado da Linha 2. Com isso, atingiu-se cerca de 86 mil toneladas de produção mensal de celulose e, em 2008, o volume total desta linha foi de 870 mil toneladas. A Linha 2 de Mucuri elevou a capacidade de produção de celulose de mercado da Companhia ao novo patamar de 1,7 milhão de toneladas/ano a partir de 2009.” (mantivemos os destaques)

Assinalam que a entrada em operação da linha 2 ocorreu em agosto de 2007 e teve sua curva de aprendizado concluída em 2008, atingindo uma produção mensal de 86 mil toneladas de celulose, e que essa informação comprova que os bens indicados na autuação, cujo período fiscalizado foi de setembro a dezembro de 2013 não foram os mesmos utilizados na implantação da Linha 2 de Mucuri, como afirma a Impugnante em sua defesa às folhas 100 e 101, § 14 a 16:

Apontam ainda que os bens arrolados na autuação tiveram a glosa da parcela do ICMS lançada no CIAP a partir de setembro até dezembro de 2013 (período fiscalizado), e por isso, consequentemente, como a implantação da linha 2 teve início em 2005 e sua conclusão em 2007, não há como se tratar dos mesmos bens, pois a parcela corresponde a fração de 1/48, sendo que de agosto de 2007 a setembro de 2013 são 73 meses, tempo suficiente para creditamento das 48 parcelas lançadas no CIAP referentes aos bens utilizados na implantação da linha 2.

Indicam também na lista de notas fiscais acostadas ao processo, folhas nr. 15 a 16 (lista completa mídia cd folhas n. 92), a existência de notas dos bens adquiridos em 2012 e 2013, como exemplos que apontam em reprodução do livro de entradas.

Entendem estar devidamente comprovado que os materiais objetos da autuação não foram os mesmos utilizados na implantação da linha 2 de Mucuri, a cronologia por si, já deixa evidente que após 73 meses de inaugurada a linha 2 não há como restar itens lançados no CIAP, ademais vide as notas fiscais acostadas ao processo.

Adentrando ao mérito da autuação, empreenderam o esboço histórico de como se deu a fiscalização, iniciando pela visita técnica realizada a Fábrica da Suzano Papel e Celulose, em Mucuri-Ba, acompanhada pelo técnico responsável, **Senhor Gilberto Araújo**, onde disseram que conheceram em detalhes todo o processo produtivo, iniciando pelo plantio do eucalipto, até a confecção dos produtos finais: **Celulose e papel**.

Demonstraram em seguida as fases do processo produtivo da celulose e papel, na fábrica da Suzano em Mucuri, inclusive ilustrando com fotos que fizeram quando da visita técnica, começando pela chegada da matéria prima (madeira de eucalipto) até os produtos finais, tendo sido as fotos reproduzidas no texto da informação fiscal.

Inicialmente conceituaram o que vem a ser matéria prima, materiais intermediários, peças de reposição de máquinas e equipamentos e bens destinados a construção de imóveis por acesso física.

Afirmaram que os bens adquiridos pela Autuada, objetos do presente auto de infração, foram empregados no processo produtivo na condição de bens destinados a **consumo final**. Entendem que essa condição está evidenciada, conforme classificação efetuada pela própria empresa,

através do Termo de Visita Técnica (CD folhas 91).

Explicaram que aqueles que se caracterizavam como Matéria-Prima e Materiais Secundários, a exemplo de: ácido cítrico, ácido clorídrico, aditivo antraquinona, antiespumante, antiencrustante, arame galvanizado (embalagem), auxiliar de cozimento, biocida, contra facas, correntes de arrasto, elementos filtrantes, feltros e outros itens que não foram objeto da autuação.

E afirmaram que remanesceram, em sua maior parte, aqueles que efetivamente são peças de reposição dos equipamentos utilizados na linha de produção e bens destinados a construção de imóveis por acessão física, como por exemplo: cabos elétricos, bloco de concreto, tubos de pvc, curva, joelho, eletrodutos, eletrocalhas, vergalhões, união meia luva, tomadas, plug de energia, arruelas, parafusos, buchas, reparo de turbina, gaxeta, mancal, anéis de vedação, bobinas, estator, contrapino, flange, cabo de cobre, válvulas, porcas, juntas de vedação, medidor de nível, chapas, grampos etc., configuram-se efetivamente como objetos dessa autuação, pois não foram empregados no processo produtivo da Suzano na condição de Matéria Prima, Materiais Intermediários ou de Embalagem ou ainda bens destinados ao ativo fixo, como quer fazer crer a Impugnante em sua defesa às folhas nº. 102 §18 a 20.

Pontuaram que o mérito da autuação em questão envolve a conceituação do que sejam: Matéria Prima, Produto Intermediário, Peças de Reposição para equipamentos industriais e bens destinados a construção de imóveis por acessão física. Em seguida conceituaram uma das rubricas apontadas.

“Matéria Prima:

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

Produto Intermediário:

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

Peça de reposição de máquinas e equipamentos:

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

Bens destinados a construção de imóveis por acessão física:

*Bens imóveis por acessão artificial, industrial ou física. Considerando que acessão significa justaposição ou aderência de uma coisa a outra, acessão artificial é aquela produzida pelo trabalho do homem, ou seja, tudo o que for incorporado permanentemente ao solo, como a semente lançada a terra, **os edifícios e as construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.**”*

Desses conceitos inferiram que a intenção do legislador quanto aos elementos que se caracterizam como insumos (geram direito a crédito) indicam que aqueles que são **bens de uso e consumo** (devem ser contabilizados como despesa), vide art. 309, inciso I alínea “b”, que reproduziram.

Indicam como pergunta a ser respondida para o deslinde da questão como sendo: “*Os produtos elencados na planilha a seguir, e que compõem o demonstrativo CRÉDITO INDEVIDO LANÇADO NO CIAP – GLOSA PELA NATUREZA DO ITEM – MOVIMENTAÇÃO DOS ITENS, constantes do CD folhas 92, anexo ao A.I folhas 13 e 14), são: **matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, ou simplesmente Peças de Reposição** dos equipamentos instalados e bens destinados a **construção de imóveis por acessão física** na*

Suzano Papel e Celulose S/A?”

Concluíram que esses bens não se enquadram nos elementos geradores de crédito descritos na alínea “b”, inciso I do artigo 309 do RICMS-BA, pois não são bens destinados ao ativo imobilizado como quer fazer crer a Impugnante, em verdade são peças de máquinas e equipamentos industriais e bens destinados a construção de imóveis por acessão física.

Leccionaram que a utilização de créditos relativos ao processo industrial se relaciona com matérias-primas e produtos intermediários, com a condição de que sejam consumidos no processo industrial, na condição de elementos indispensáveis à sua produção e cuja saída do produto final seja tributada, assim define o Artigo 20 da Lei Complementar 87/96.

Ressaltaram, entretanto, que a Impugnante em sua peça de defesa, quer dar uma interpretação de que os bens arrolados nessa autuação foram todos eles incorporados ao seu ativo imobilizado, quando na verdade, trata-se de bens de uso e consumo (partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos) e bens destinados a construção de imóveis por acessão física.

Ressaltaram que essa não foi a primeira vez que a autuada sofreu com esse tipo de penalidade, afirmaram que o cometimento dessa infração é uma prática que já vem de outras fiscalizações realizadas, prova disso foi a lavratura do Auto de Infração nr. 269274.0901/09-6, julgado já pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, acórdão CJF Nº 0106-11/13, onde o objeto da autuação é o mesmo, e cujo voto vencedor transcreveram.

Asseveraram que os materiais objetos do Auto nr. 269274.0901/09-6 são os mesmos da presente autuação, a exemplo de: Calha, disjuntores, interruptores, luvas elétricas, caixas de ligação, eletrodutos, cabos elétricos, porcas, blocos de concreto, lâmpadas, tomadas, luminárias, tintas, etc.

Pontuam que uma planta industrial como a da Suzano, exige manutenção constante, tanto de máquinas e equipamentos, quanto de suas instalações físicas (galpões, pisos, paredes, telhados, instalações elétricas e hidráulicas, sistemas de exaustão, resfriamento, máquinas e equipamentos), daí ocorre uma demanda constante de aquisição desses bens para reposição, troca e também reformas, prova disso é o imenso almoxarifado, com mais de 10.000 (dez mil) itens, comprove-se através de foto da visita técnica que fizemos à fábrica que reproduziram no texto da informação fiscal.

Salientaram que a Autuada possui dentro das suas instalações industriais uma oficina de rotativos, onde são feitas as manutenções, reparos e reforma de máquinas e equipamentos de toda a planta industrial, existe uma imensa gama de peças, partes e componentes desses equipamentos, que varia de um simples parafuso até uma peça mais complexa.

Explicaram que no entendimento da Autuada todos esses bens devem ser lançados no CIAP e ter o crédito do ICMS aproveitado pelas regras dos bens destinados ao ativo imobilizado (§ 2º do artigo 309 do RICMS-BA), a recorrente ignora a conceituação de: materiais de uso e consumo, bens de acessão física, peças e partes de equipamentos para reposição, para ela tudo deve ser ativado.

Disseram que a decisão proferida no acórdão CJF 0228-11/11 aplica-se plenamente ao caso em tela, porque se trata de construção/ampliação também de uma fábrica de papel e celulose, atividade similar à da recorrente. Registraram também, que o entendimento de que não é admissível a utilização de crédito fiscal relativo à aquisição de bens empregados na construção de fábricas, já está consagrado em outras decisões do CONSEF, a exemplo dos acórdãos CJF 0085-11/11 e CJF 00355-12/11, portanto, provado está, que é indevido o aproveitamento dos créditos objetos dessa autuação.

Pontuam que nos parágrafos nr. 21 a 23, folhas nr. 102, a Recorrente considerou que não houve infração cometida, sob a alegação de que os bens foram destinados ao ativo imobilizado. Explicaram que os referidos bens não se caracterizam como ativos, em verdade são materiais de uso e consumo (peças e partes de reposição de máquinas e equipamentos), e em outros casos, bens integrados por acessão física, como se pode constatar no demonstrativo: “*Crédito indevido lançado no CIAP - Glosa pela natureza do item - Movimentação dos itens, folhas nr. 13 e 14 e de forma*

completa na mídia CD folhas 92”.

Em seguida transcreveram parte desse demonstrativo, com a descrição dos bens, para que se constate que efetivamente não se trata de bens do ativo.

Disseram que o referido demonstrativo tem 371 páginas, e por isso não seria produtivo que fizessem a transcrição na íntegra, mas que o mesmo poderia ser verificado em mídia eletrônica CD às folhas 92, onde se poderia constatar que efetivamente não se tratam de bens destinados ao Ativo Imobilizado, pois suas características e funções são de materiais de uso e consumo.

Quanto à reivindicação da Impugnante mencionada no § 24, folhas nr. 102, de que haveria a necessidade de realização de diligência fiscal, tendo em vista a “complexidade do tema”. Disseram não vislumbrarem nenhuma complexidade nessa matéria: Entendem que a legislação é clara quanto a definição dos bens que dão direito à utilização do crédito fiscal nas operações industriais, e reproduziram o Art. 309, I, “b” e art. 310, VII.

Quanto à metodologia da Auditoria aplicada para identificar e caracterizar os bens, destacaram que efetuaram visita “*in loco*” a fábrica da Suzano em Mucuri e verificaram todo o processo produtivo, desde a chegada da madeira até a produção da celulose e do papel, aplicaram um relatório denominado: Termo de visita para esclarecimento técnico de materiais, onde a engenharia de produção, que os acompanhou na visita técnica, detalhou a função de cada item apontado e o seu local de utilização, esse termo também consta do CD às folhas 92, que para exemplificação transcreveram:

Afirmaram que com base nessas informações, e em pesquisas que fizeram em sites dos fornecedores dos produtos, cuja ilustração encontra-se no Glossário que elaboraram, folhas 24 a 57, como também em tudo que coletaram e puderam esclarecer na visita técnica, conseguiram classificar os bens objetos dessa autuação, por isso consideram infrutífero postergar a apreciação do processo para julgamento, em razão da realização de uma desnecessária diligência, pois entendem que os elementos probatórios constantes dos autos são robustos e suficientes para elucidar a compreensão dos fatos.

Defenderam a manutenção da autuação fiscal na sua inteireza, no valor de R\$5.563.697,69 solicitando que o Auto de Infração nº 217359.0004/19-3, lavrado contra a empresa SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A, seja julgado PROCEDENTE.

É o relatório.

VOTO

Compulsando os autos, verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o fato imponível, o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos. De modo que nenhuma mácula verifiquei dos autos que pudesse inquiná-lo de nulidade.

Entretanto, passando a abordar o tema nulidade objetivamente, afasto a arguição suscitada neste sentido pela defesa quando aventou que os autuantes teriam apenas apontado as mercadorias que estão envolvidas na glosa do crédito, ocasião em que a defesa aduziu que os autuantes simplesmente informaram que o crédito foi indevido por se tratarem de bens de uso e consumo, deixando de justificar o motivo de tê-las classificado desta maneira, não tendo por isso comprovado a ocorrência da infração.

Ao revés, verifiquei que esta alegação defensiva está definitivamente em desconexão com tudo que se pode observar dos autos, porquanto a descrição da infração foi indiscutivelmente didática, podendo se inferir imediatamente de sua leitura, tratar-se de acusação de apropriação de crédito indevido, bem como o motivo pelo qual entenderam os autuantes pela impossibilidade do crédito apropriado, não se olvidando que os demonstrativos do levantamento fiscal apontam cada uma

das mercadorias envolvidas na acusação fiscal, portanto nenhum cabimento verifico nesta alegação defensiva, sendo peremptório o afastamento da respectiva nulidade suscitada neste aspecto.

Afasto também a diligência reivindicada pela Impugnante, por considerar que o trabalho realizado pela equipe de autuantes foi absolutamente cuidadoso e detalhista no sentido de trazer aos autos todas as informações necessárias à perfeita cognição sobre o feito, pois constam de descrição precisa da atividade industrial da Impugnante, acompanhada por fotografias e relatórios técnicos elaborados com o crivo de prepostos credenciados da própria contribuinte. De modo que, considero absolutamente dispensável qualquer diligência ou perícia técnica, pois nenhuma dúvida resta quanto à atividade desenvolvida pelo fisco, ou quanto aos produtos envolvidos na acusação fiscal, o que permite uma perfeita avaliação quanto ao resultado alcançado.

Adentrando ao mérito, tem-se da acusação fiscal que objeto deste lançamento refere-se à cobrança de ICMS pela constatação de duas infrações:

- i) infração 01, que aponta ter a Impugnante utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, a título de ativo imobilizado, pois afirmaram os autuantes se tratarem notadamente de peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, que em relação às quais, a autuada se apropriou dos créditos, os escriturando no CIAP, bloco G (controle de crédito ativo permanente);
- ii) infração 02, que acusa a Impugnante de utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, os quais se referem às mesmas mercadorias alcançadas pela infração 01, porém não classificadas como ativo imobilizado, as quais, portanto só garantiriam o crédito, caso fossem, de fato, utilizadas pelo estabelecimento a título de material intermediário, situação fática descartada pelo fisco.

Passando a averiguar a pertinência das alegações de mérito, enfrente em primeiro, a alegação de que as mercadorias objeto da autuação foram adquiridas no período de expansão da capacidade produtiva do complexo industrial da Impugnante, no Município de Mucuri, ou seja, disse a defesa, se referir a mercadorias adquiridas quando estava sendo introduzida uma nova linha de produção, denominada Linha 2, a qual foi feita, inclusive, por meio dos benefícios do DESENVOLVE Bahia.

Quanto ao argumento acima, verifico que os autuantes se desincumbiram facilmente, pois comprovaram a partir de pesquisas no site da empresa, que a linha 2 entrou em operação em agosto de 2007, e a conclusão da curva de aprendizado dessa linha se deu em 2008, quando já em produção de 870 mil toneladas, conforme excerto da referida informação que reproduzo a seguir:

“A conclusão do projeto Mucuri, em agosto de 2007, levou a Suzano a uma produção recorde de celulose em 2008. Em junho de 2008 foi concluída a curva de aprendizado da Linha 2. Com isso, atingiu-se cerca de 86 mil toneladas de produção mensal de celulose e, em 2008, o volume total desta linha foi de 870 mil toneladas. A Linha 2 de Mucuri elevou a capacidade de produção de celulose de mercado da Companhia ao novo patamar de 1,7 milhão de toneladas/ano a partir de 2009.” (Mantive os destaques)

Deste modo, não há falar em aquisições realizadas em 2014 justificar aquisições para o ativo imobilizado de nova linha de produção que entrou em operação seis anos antes. Afasto, portanto, esta alegação.

Ademais, apenas a explicação de tratar-se de aquisições para a fase pré-operacional da Linha 2 da Fábrica de Mucuri, ainda que a mesma já não estivesse em operação em momento pretérito às referidas aquisições, não justificaria por si só o direito ao crédito. Para tanto, como bem explicaram os autuantes, haveriam as referidas aquisições de se tratarem de fato de bens do ativo imobilizado, ou de material intermediário, situações estas que serão verificadas mais detidamente na sequência, pois, apenas nestes casos repercutiriam na garantia do referido direito.

Assim, para examinar a alegação de que as aquisições a que se referem à infração 01 se

destinavam ao ativo imobilizado, analisei detidamente as mercadorias elencadas no arquivo do autuante constante do CD à fl. 92 denominado “CRÉDITO INDEVIDO - MATERIAL DE USO OU CONSUMO - LISTA DE NOTAS FISCAIS ITENS – 2014”, sopesando com os arquivos em PDF, também constante do mesmo CD, denominados “Termo de Visita assinado_1 de 4”, “Termo de Visita assinado_2 de 4”, “Termo de Visita assinado_3 de 4”, e “Termo de Visita assinado_4 de 4”, estes que segundo os autuantes foram elaborados em visita realizada ao almoxarifado da empresa ocasião em que foi especificada pela engenharia de produção qual a função de cada bem no processo produtivo e seu local de utilização, conforme discriminado no referidos “Termo de Visita”, por isso, confirmo se tratarem, de fato, de bens destinados à manutenção das instalações dos imóveis e também peças e partes para reposição de equipamentos a exemplo de: tubos, vergalhões, arruelas, buchas, cantoneiras, porcas, abraçadeiras, anéis, arruelas, blocos de concreto, cabos elétricos, eletrocalhas, eletrodutos, gaixetas, joelhos, juntas, *et cetera*.

Vale ressaltar, que a despeito da elogiável e necessária conduta dos autuantes, posto a implementação de árduo aprofundamento sobre o tema, em que buscaram num esforço hercúleo fundamentar a acusação fiscal, reputo que as próprias denominações dos produtos constantes das planilhas citadas acima já seriam suficientes para refutar a alegação defensiva de se tratarem de bens para o ativo imobilizado.

Considero ser a única e adequada interpretação para a aplicação dos produtos discriminados como sendo de utilização para uso e consumo do estabelecimento, a despeito de ser classificado em parte erroneamente na escrituração contábil da Impugnante na conta de ATIVO IMOBILIZADO, posto que, quando estes produtos forem requeridos do estoque serão aplicados na manutenção das instalações da empresa, seja no imóvel seja em função da necessidade de reposição de peças para suas máquinas e veículos, de forma a denunciar sua verdadeira gênese de MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.

Remato, portanto, que as mercadorias autuadas objetivam destinações inerentes à manutenção dos imóveis e reposição de peças das máquinas, veículos e equipamentos da empresa. Características que lhes afastam peremptoriamente do conceito de bens destinados ao ativo imobilizado se analisadas pela sua serventia, implicando que jamais podem gerar o crédito do ICMS.

Diante do exposto, considero que o lançamento do crédito vergastado está alicerçado na legislação do ICMS a seguir reproduzida:

Lei Complementar 87/96

Art. 19. 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 pelo mesmo ou por outro Estado

Art. 20. 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.

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1o de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)

Lei 7.014/96

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:

I - a partir de 1º de novembro de 1996, tratando-se de mercadorias ou bens, destinados ao ativo permanente do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;

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;

RICMS/12

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

IX - quando a mercadoria ou bem vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento.

Parágrafo único. Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal, assim entendidos os automóveis ou utilitários de uso individual dos administradores da empresa ou de terceiros;

II - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação. Grifei.

Destarte, voto pela procedência da infração 01.

Mesma sorte imputo à infração 02, posto que trata das mesmas mercadorias, que desta feita tiveram apropriadas seus respectivos créditos de ICMS como se tratassem de mercadorias inerentes ao processo produtivo, pretensão que afasto pelos mesmos motivos, pois em se tratando de material para uso e consumo, não participam do processo de produção da Impugnante.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217359.0004/19-3**, lavrado contra a empresa **SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.563.697,69**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2019.

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR