

A. I. N° - 217359.0003/19-7
AUTUADO - SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.
AUTUANTES - JOSÉ LUIS SOUSA SANTOS, ALEXANDRE ALCÂNTARA DA SILVA E ITAMAR GONDIM SOUZA
ORIGEM - IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 19.09.2019

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0139-05/19

EMENTA: ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS PARA USO E CONSUMO. Seja para uso e consumo, seja para integração no ativo imobilizado, a aquisição de mercadorias oriundas de outros Estados com estas finalidades, suscitam a obrigação de pagar na entrada o imposto correspondente entre a alíquota interna e a interestadual. Por outro lado, exame acurado da fiscalização acerca da aplicação dos produtos afetados pelo lançamento concluiu se tratar de materiais para uso e consumo e não propriamente bens do ativo fixo. Infrações procedentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22.3.2019, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$2.441.229,17, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 - 06.02.01. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação destinadas a uso e consumo. Montante histórico de R\$161.313,30, acrescido da multa de 60%, com fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016.

Complementou-se que se trata de materiais de uso e 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 compõem ou integram a estrutura física do produto acabado.

Infração 02 - 06.02.01. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo. Montante histórico de R\$2.279.915,87, acrescido da multa de 60%, com fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016.

Complementou-se que se trata de materiais de uso e 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 do 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.

Documentos apensados pela auditoria às fls. 06/123, designadamente, nesta última folha, CD contendo vários arquivos eletrônicos contendo por inteiro os levantamentos e demais elementos fático-probatórios.

A empresa ingressa com Impugnação, fls. 128/136, por meio de advogado.

Após sintetizar a acusação fiscal e os dispositivos legais que a fundamentaram, afirma que o lançamento deve ser revisto, por ser improcedente. Frisa a precariedade do trabalho fiscal e violação do seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Destaca que, de acordo com o art. 142 do CTN, cabe à autoridade administrativa, o dever de constituir o crédito tributário por meio de lançamento, assim entendido como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade cabível. Reproduz o referido dispositivo legal.

Assinala que para que se tenha um lançamento válido, é imperioso concluir pela necessidade de restar comprovada a ocorrência do fato gerador do tributo exigido, sob pena de tal lançamento ser absolutamente nulo.

Afirma que é o que ocorre no caso em tela, haja vista que o Autuante apenas apontou as mercadorias que estão envolvidas na glosa do crédito e informou que o creditamento foi indevido por se tratar de bens de uso e consumo, porém deixou de justificar o motivo de tê-las classificado desta maneira, não sendo possível comprovar a ocorrência da infração.

Menciona que se vê na obrigação de dizer o óbvio, ou seja, quem tem o dever de fiscalizar e lançar corretamente qualquer acusação fiscal é a Administração Fazendária.

Acrescenta que se torna imperioso que os lançamentos estejam sempre lastreados nos fatos corretos e não em imperícias cometidas pelas Autoridades Fiscais.

Assevera que se admitir o contrário seria permitir que a Fiscalização simplesmente autuasse todas as operações dos contribuintes, dando a estes o trabalho de se defender e indicar quais operações realmente não estão em conformidade com a legislação.

Aduz que se verifica que o autuante fundamentou a acusação em dispositivos genéricos que não permitem concluir a motivação da exigência, ou seja, considera que a fundamentação legal apresentada está incorreta.

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

Advoga a nulidade do presente lançamento fiscal, nos termos do art. 18, inciso IV, alínea “a” e §1º do RPAF-BA/99, cujo teor reproduz.

Menciona que diante da precariedade do trabalho fiscal, a autuação deve ser considerada nula, tendo em vista que está baseada em fundamentos legais e fáticos absolutamente alheios à realidade.

Reporta-se sobre a real destinação dos materiais objetos da autuação.

Registra que as acusações fiscais imputam a utilização indevida de crédito de ICMS referente à aquisição de produtos, classificados pela Fiscalização como destinados ao uso e consumo.

Esclarece que o Auto de Infração se refere a mercadorias que foram adquiridas no período de expansão da capacidade produtiva do complexo industrial da empresa no Município de Mucuri, ou seja, quando estava sendo introduzida uma nova linha de produção, denominada Linha 2.

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

Diz ser fato, 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 empresa se destinou à implantação da nova linha de produção, não havendo dúvidas sobre a sua classificação contábil como bens do ativo fixo do estabelecimento.

Destaca a definição contábil de ativo imobilizado definido pelo Pronunciamento Técnico CPC27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, conforme reprodução que apresenta.

Revela que, para um bem ser enquadrado como imobilizado, ele 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.

Reafirma que os materiais adquiridos destinaram-se à manutenção e expansão das atividades da empresa, não havendo dúvidas sobre a sua caracterização como bens destinados ao ativo imobilizado.

Assinala que todas as mercadorias envolvidas na autuação 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, alegando ausência de infração à legislação estadual.

Frisa que, se considerando a real destinação dos materiais adquiridos, isto é, bens destinados ao ativo imobilizado, verifica-se a hipótese de constituição de crédito fiscal prevista no art. 309, inciso VII do RICMS-BA/12.

Diz que desse modo, conforme se depreende do dispositivo supracitado, o ICMS proveniente da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado é passível de creditamento nas operações subsequentes, não havendo que se falar em infração à legislação estadual, já que o creditamento foi realizado nos termos da lei.

Reitera que, tendo em vista a complexidade do tema, faz-se imperiosa a realização de diligência fiscal *in loco* para que se comprove, mediante exame de toda documentação disponível, bem como da própria planta industrial da empresa, a destinação das partes e peças glosadas.

Aponta que em caso semelhante de empresa do mesmo ramo, este CONSEF 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 do voto orientador do julgado, proferido no Acórdão JJF Nº 0362-02/04, cujo teor reproduz.

Menciona ser imprescindível a realização de uma diligência *in loco* e por Auditor Fiscal estranho ao feito, é 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.

Conclui pugnando o cancelamento do Auto de Infração ou, caso não seja este o entendimento, que seja realizada diligência.

Juntados com a defesa os documentos de fls. 138/160, inclusive mídia digital contendo arquivos eletrônicos.

O Autuante presta Informação Fiscal, fls. 164/220, inicialmente refutando a arguição defensiva de nulidade do lançamento.

Afirma que o fato gerador está materializado nos demonstrativos acostados às fls. 07 a 15, e, de forma completa, em meio digital mídia CD de fl. 83.

Destaca que a autuação se refere à diferença de alíquotas (DIFAL) sobre os materiais de uso e consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, onde o autuado creditou-se do ICMS indevidamente e, consequentemente, deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação.

Registra que a obrigação tributária principal tem como fato gerador uma situação cuja ocorrência dá nascimento à obrigação tributária de pagar o tributo, qual seja: o recolhimento da DIFAL decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação e destinadas ao uso e consumo da autuada.

Pondera que se tem aí, portanto, o fato gerador da obrigação tributária principal de pagar o ICMS.

Esclarece que no Auto de Infração se constata a ocorrência do fato gerador previsto no art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014, conforme demonstrativos às fls. 07 a 15.

Frisa que a irregularidade decorre da utilização indevida de crédito fiscal sobre mercadorias destinadas a uso e consumo, adquiridas em outras Unidades da Federação, que teve como consequência o não recolhimento da DIFAL, cuja sanção é a aplicação da multa prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014.

Elucida que o autuado deixou de atender as condições estabelecidas na alínea “b”, do inciso I, do art. 309 do RICMS-BA/12.

Sustenta que efetivamente os bens cujos créditos foram utilizados pelo autuado não se configuraram como matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, conforme se pode comprovar no glossário apensado às fls. 17 a 83, e também no termo de visita à unidade fabril do autuado, digitalizado em mídia tipo CD, fl. 83, onde pediu que fossem especificadas pela engenharia de produção qual a função de cada bem no processo produtivo e seu local de utilização.

Assevera que, em verdade, se trata de 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.

Indica que foram movimentados quase 11.000 itens, e não pode elencar todos na informação fiscal, mas estão disponíveis no demonstrativo “CRÉDITOINDEVIDOLANÇADONOCIAP - GLOSAPELANATUREZADOITEM - MOVIMENTAÇÃO DOS ITENS”, em formato xlsx (excel), fl. 123, mídia CD, ainda assim, para exemplificar, apresenta demonstrativo com alguns itens.

Argumenta que está devidamente identificado o fato gerador, foi determinada a base tributável, e calculado o montante devido da DIFAL, conforme dispõe o art. 142 do CTN, portanto, não prospera a argumentação defensiva de que: “a Fiscalização fundamentou a acusação em dispositivos genéricos que não permitem concluir a motivação da cobrança” (sic.).

Adita que conforme demonstrado acima, o enquadramento está correto, a motivação identificada e demonstrada nos anexos acostados à mídia eletrônica.

Salienta que o motivo da glosa está apontado na autuação, sendo que o próprio autuado no termo de visita à fábrica, onde ele define qual a função dos itens no processo produtivo e onde eles são empregados, fl. 83 e mídia CD.

Referencia que o glossário elaborado pela fiscalização ilustrando todos os itens, fls. 17 a 83 e mídia CD, fl. 83. Apresenta alguns exemplos da classificação dos itens no glossário, no caso ACOPLAGEMOS DE ENGRANAGEM, ANÉIS, ARRUELAS, CAIXA ELÉTRICA, CHAPAS DE AÇO e CONTATOR TRIPOLAR.

Sublinha que há de se compreender que não tem como demonstrar na informação fiscal todos os itens que estão nos demonstrativos acima citados, porém, a título de exemplo, é possível se constatar que não procede a arguição da impugnante de que a Fiscalização “deixou de justificar o motivo da autuação e que agiu com imperícia”.

Observa que o impugnante insinua que a fundamentação legal foi insuficiente e incorreta tornando-se impossível determinar a natureza da infração e os motivos para a lavratura do Auto de Infração pedindo-se conclusivamente pela nulidade do lançamento.

Informa que a fundamentação legal está suficiente e correta, alicerçada que se encontra no inciso XV, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 c/c o art. 305, §4º do RICMS-BA/12, e a multa aplicada com fundamento no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Reproduz o inciso XV, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Ratifica que os itens elencados no Auto de Infração não se caracterizam como matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, portanto não cabendo a utilização do crédito.

Assinala que muitos deles se caracterizam como bens destinados à construção de imóveis por acessão física, conforme dispõe o inciso VII, do art. 310, cujo teor reproduz.

Pontua que o direito ao crédito, para efeitos de compensação com o débito do imposto tem que atender às condições estabelecidas na legislação, o que não ocorreu, conforme os enquadramentos acima dispostos e as comprovações por meio dos demonstrativos acostados aos autos.

Assinala que, uma vez descumpridos os preceitos legais acima expostos, e comprovado o não recolhimento da DIFAL, restou-lhe a lavratura do presente Auto de Infração e aplicação da penalidade prevista no art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96.

Aduz que efetivamente está evidenciado que se trata de utilização de créditos de operações com bens destinados ao uso e consumo da Autuada, e a fundamentação legal da autuação está suficiente e correta, sendo possível identificar o fato gerador, bem como ficando demonstrado o montante da multa devida e a natureza da infração.

Acresce que os motivos para a lavratura do Auto de Infração estão devidamente evidenciados, portanto, o lançamento fiscal não deve ser considerado nulo, uma vez que ele contém os elementos suficientes para se determinar com segurança a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

Observa o autuante que o impugnante alega que os bens foram destinados à expansão da capacidade produtiva do seu complexo industrial localizado no Município de Mucuri, a denominada Linha 2. Para esclarecimento efetivo dessa questão, traz a colação análise, da linha do tempo, dos 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 empresa em seu site, no endereço ri.suzano.com.br/módulos/doc.asp?arquivo=01398080WAN&doc=ian360. Histórico da Suzano no Estado da Bahia: 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. Prossegue observando que o documento da Suzano Papel

e Celulose, disponível no link acima descrito, ainda traça um histórico de implantação da Linha 2 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" (grifo nosso).

Destaca 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.

Continua revelando restar comprovado 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 sustenta o autuado na sua peça defensiva.

Observa que os bens arrolados na autuação tiveram a glosa da parcela do ICMS lançada no CIAP a partir de setembro até dezembro de 2013, 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 referente aos bens utilizados na implantação da linha 2.

Esclarece que se constata na lista de notas fiscais acostadas ao processo, fl. 83(mídia CD), a existência de notas dos bens adquiridos em 2013, conforme exemplos que apresenta.

Menciona que está devidamente comprovado que os materiais objetos da presente 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.

Consigna o autuante que superada essa evidência, entra no mérito efetivo da autuação, e para isso, necessário se faz traçar o 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 ficou conhecendo em detalhes todo o processo produtivo, iniciando pelo plantio do eucalipto, até a confecção dos produtos finais: Celulose e papel.

Esclarece as fases do processo produtivo da celulose e do papel, na fábrica da Suzano em Mucuri, inclusive ilustrando com fotografias realizadas quando da visita técnica, começando pela chegada da matéria-prima (madeira de eucalipto) até os produtos finais: Celulose e Papel.

Reporta-se sobre o Pátio de Armazenamento da Madeira, apresentando foto.

Identifica as fases conforme abaixo:—PRIMEIRA FASE DO PROCESSO: PICOTAMENTO DA MADEIRA E TRANSFORMAÇÃO EM CAVACOS; —TRANSPORTE EM ESTEIRA ATÉ OS DIGESTORES, PARA COZIMENTO DA MADEIRA COM ADICIONAMENTO DE SODA CÁUSTICA E SULFATO DE SÓDIO; —DESLIGNIFICAÇÃO POR OXIGÊNIO QUE, COMBINADO COM O PROCESSO KRAFT REMOVE APROXIMADAMENTE 95% DA LIGNINA; —DUTOS DE TRANSPORTE DA LIGNINA, ÁGUA E RESÍDUOS; —SEPARAÇÃO DA LIGNINA DO LICOR NEGRO; —ENVIO DO LICOR NEGRO PARA EVAPORADORES, A FIM DE ELEVAR A CONCENTRAÇÃO DE SÓLIDOS E EM SEGUIDA PARA A CALDEIRA DE RECUPERAÇÃO; —NESTE EQUIPAMENTO, O LICOR NEGRO É UTILIZADO COMO

COMBUSTÍVEL PARA PRODUÇÃO DE VAPOR E ENÉRGIA ELÉTRICA, ONDE SE RECUPERA 99% DAS SUBSTÂNCIAS QUÍMICAS UTILIZADAS; –BRANQUEAMENTO - Esclarece que a próxima etapa do processo de produção de celulose de eucalipto é o processo de branqueamento químico.

Explica que o complexo branqueador consiste de uma série de torres de branqueamento de média densidade através das quais passa a celulose deslignificada. Cada torre de branqueamento contém uma mistura diferente de agentes branqueadores. A produção da celulose de eucalipto convencional é feita através de um processo que utiliza o cloro, dióxido de cloro e soda cáustica, ao passo que o processo de branqueamento “Elemental Chlorine Free”, ou ECF, não utiliza o cloro elementar. Ao final desta etapa a celulose branqueada é transferida para torres de armazenagem ainda em forma líquida.

Informa que a partir deste ponto, ela pode ser destinada diretamente para as máquinas de papéis ou, ainda, no caso da celulose de mercado, para secadoras onde a celulose é então secada, moldada em folhas e cortada e, em seguida, embalada. –PROCESSO DE SECAGEM E MOLDAGEM DA CELULOSE; –EMBALAGEM DA CELULOSE EM FOLHAS; –CELULOSE PRONTA E EMBALADA; –PROCESSO DE SECAGEM E MOLDAGEM DO PAPEL EM BOBINAS; –PROCESSO DE PRODUÇÃO DO PAPEL, EMBALADO NA FORMA DE BOBINAS.

Salienta que inicialmente precisa conceituar o que vem a ser matéria-prima, materiais intermediários, peças de reposição de máquinas e equipamentos e bens destinados à construção de imóveis por acessão física.

Afirma que os bens adquiridos pelo autuado, objetos da autuação, foram empregados no processo produtivo na condição de bens destinados a consumo final.

Registra que esta condição encontra-se evidenciada, conforme classificação efetuada pela própria empresa, através do Termo de Visita Técnica (CD fl. 84).

Adita que aqueles que se caracterizam como Matéria-Prima e Materiais Secundários, a exemplo de: ácido cítrico, ácido clorídrico, aditivo antraquinona, antiespumante, antincrustante, arame galvanizado (embalagem), auxiliar de cozimento, biocida, contra facas, correntes de arrasto, elementos filtrantes, filtros e outros itens que não foram objeto da autuação, 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., configuraram-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 o autuado em sua peça defensiva.

Assinala que o mérito da autuação em questão envolve a conceituação do que seja Matéria-Prima, Produto Intermediário, Peças de Reposição para equipamentos industriais e bens destinados a construção de imóveis por acessão física.

Apresenta essa conceituação conforme segue reproduzida:

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.

Afirma que diante da análise desses conceitos, pode traduzir perfeitamente a intenção do legislador quanto aos elementos que se caracterizam como insumos (geram direito a crédito) e aqueles que são bens de uso e consumo (devem ser contabilizados como despesa).

Neste sentido, invoca e reproduz o art. 309, inciso I do RICMS-BA/12.

Lembra que a pergunta a ser respondida é a seguinte: Os produtos objeto da autuação e que compõem o demonstrativo DIFAL SOBRE MATERIAIS DE USO E CONSUMO, constantes do CD 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?

Pondera o Autuante que esses bens não se enquadram nos elementos geradores de crédito descritos na alínea “b”, inciso I, do art. 309 do RICMS-BA/12, pois não são bens destinados ao ativo imobilizado como quer fazer crer o autuado, sendo, em verdade, peças de máquinas e equipamentos industriais e bens destinados a construção de imóveis por acessão física.

Argumenta que a utilização de créditos relativos ao processo industrial está relacionada com matérias-primas e produtos intermediários, condicionado a que os mesmos sejam consumidos no processo industrial, na condição de elementos indispensáveis à sua produção e cuja saída do produto final seja tributada, conforme definido pelo art. 20, da Lei Complementar nº 87/96, porém o autuado em sua peça defensiva, quer dar uma interpretação de que os bens arrolados na autuação foram todos eles incorporados ao seu ativo imobilizado, quando, verdadeiramente, 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.

Ressalta que essa não é a primeira vez que este contribuinte sofre com esse tipo de autuação.

Realça que essa conduta infracional do autuado é uma prática que já vem de outras fiscalizações realizadas, sendo prova disso a lavratura do Auto de Infração nº 269274.0901/09-6, já julgado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme o Acórdão CJF Nº 0106-11/13, onde o objeto da autuação é o mesmo, e cujo voto vencedor, transcreve.

Consigna que os materiais objetos do Auto de Infração nº 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.

Salienta que uma planta industrial como a da empresa 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, sendo prova disso o imenso almoxarifado, com mais de 10.000 (dez mil) itens, comprovado através de foto da visita técnica que fez à fábrica.

Registra que o autuado 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, existindo uma imensa gama de peças, partes e componentes desses equipamentos, que varia de um simples parafuso até uma peça mais complexa.

Esclarece que o entendimento do autuado é de que todos esses bens devem ser lançados no CIAP e ter o crédito do ICMS aproveitado pelas regras dos bens destinados ao ativo imobilizado, no caso o §2º, do art. 309 do RICMS-BA/12, ignorando 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.

Afirma que a decisão proferida no Acórdão CJF 0228-11/11 aplica-se plenamente ao caso em tela, até porque se trata de construção/ampliação também de uma fábrica de papel e celulose, atividade similar a do autuado.

Registra 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 0355-12/11, portanto, restando provado, que é indevido o aproveitamento dos créditos objetos dessa autuação.

Menciona que o autuado considera que não houve infração cometida, sob a alegação de que os bens foram destinados ao ativo imobilizado. Contesta tal alegação.

Afirma que os referidos bens não se caracterizam como ativos, sendo, em verdade, materiais de uso e consumo, no caso 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 MATERIAL DE USO E CONSUMO - 2015” fls. 13 e 14, e de forma completa, na mídia CD, fl. 83. Reproduz parte do referido demonstrativo, com a descrição dos bens, segundo diz, para que se constate que efetivamente não se trata de bens do ativo. Ressalta que esse demonstrativo tem 44 páginas, não sendo produtivo que faça a sua transcrição na íntegra, contudo, pode ser verificado em mídia eletrônica CD, acostada à fl. 83, e constatado que efetivamente não se trata de bens destinados ao Ativo Imobilizado, pois suas características e funções são de materiais de uso e consumo, portanto, ocorreu infração.

Consigna que o autuado alega a necessidade de realização de diligência fiscal, tendo em vista a “complexidade do tema”. Contesta tal alegação.

Diz que não vislumbra nenhuma complexidade nessa matéria, haja vista que a legislação é clara quanto à definição dos bens que dão direito às suas alíneas do RICMS-BA/12. Reafirma que os bens objetos da autuação, e descritos nos demonstrativos gravados em CD, fl. 83, não se caracterizam como matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, portanto, não constituem crédito fiscal, assim como também os bens constantes dos mesmos demonstrativos que são utilizados na construção civil e incorporados por acessão física, conforme determina o art. 310, inciso VII do RICMS-BA/12.

Assevera que inexiste complexidade na compreensão desses dispositivos legais, e como se não bastasse, o sujeito passivo já foi autuado em razão dessa mesma matéria, inclusive com julgamento concluso em instância administrativa, conforme Acórdão CJF nº 0106-11/13. Afirma que a maioria dos bens é a mesma, a exemplo de disjuntores, interruptores, caixas de ligação, eletrodutos, cabos elétricos, porcas, tomadas, luminárias etc. No que diz respeito à metodologia da Auditoria aplicada para identificar e caracterizar os bens, destaca que efetuou visita in loco a fábrica da Suzano em Mucuri e verificou todo o processo produtivo, desde a chegada da madeira até a produção da celulose e do papel.

Acrescenta que aplicou um relatório denominado “Termo de visita para esclarecimento técnico de materiais”, onde a engenharia de produção, que acompanhou na visita técnica, detalhou a função

de cada item apontado e o seu local de utilização, sendo que este termo também consta do CD, fl. 83, que para exemplificação transcreve uma parte. Com base nessas informações, assinala que nas pesquisas que realizou em sites dos fornecedores dos produtos, cuja ilustração encontra-se no Glossário que elaborou, fls. 16 a 82, e de tudo que coletou e esclareceu na visita técnica, foi que conseguiu classificar os bens objetos da autuação, portanto, todas as provas, dados e informações constam do presente Auto de Infração, os demonstrativos traduzem a realidade dos fatos.

Diz que tanto é verdade, que em sua defesa o autuado não contestou a veracidade das informações apresentadas nos demonstrativos, a seu ver, considera infrutífero postergar a apreciação do processo para julgamento, em razão da realização de uma desnecessária diligência.

Afirma que os elementos probatórios constantes dos autos são robustos e suficientes para elucidar a compreensão dos fatos.

Explica que as perícias técnicas se justificam quando o mérito da autuação requer esclarecimentos técnicos específicos para elucidar o entendimento das provas como, por exemplo, a Auditoria em Indústria Química, que exige conhecimento técnico específico do processo produtivo, inclusive os índices de perdas das matérias-primas e materiais secundários utilizados.

Acrescenta que as evidências identificadas na fiscalização estão fundamentadas em provas documentais acostadas ao processo, o mérito da autuação é de fácil entendimento e previsto de forma cristalina na legislação do ICMS.

Arremata frisando que o Autuado em momento algum questionou a veracidade ou validade das provas, por tudo isso, desnecessária a realização de perícia técnica.

Conclui pugnando pela manutenção da autuação.

Distribuído o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos instrutórios presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído.

Passo, então, a compartilhar o meu voto. É o relatório.

VOTO

Cabe examinar, de início, as questões formais do processo.

A contestação foi oferecida dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de extemporaneidade.

Por sua vez, inexistem defeitos de representação, considerando que o signatário da peça impugnatória possui procuração nos autos, apensada às fls. 147 a 149.

Há de se examinar, prefacialmente, a arguição de nulidade ofertada pela contestante.

Alega-se que a exigência fiscal não está devidamente comprovada, sem falar no fato de que se apoiou em dispositivos genéricos, com fundamentação legal insuficiente e incompleta.

Rechaça-se, de plano, esta linha argumentativa.

Na verdade, a autuação lastreou-se na escrita da empresa, com elaboração de levantamentos fiscais elucidativos, nos quais se extraem os dados dos documentos fiscais que espelharam as aquisições de materiais oriundas de outros Estados, com indicação dos dados necessários à identificação da matéria tributável, conforme art. 142 do CTN, além de terem sido apontados os cálculos dos valores devidos da DIFAL, notadamente quando se analisam os arquivos eletrônicos encartados na mídia de fl. 123.

Em acréscimo, o enquadramento legal – inclusive da multa – restou cristalino para compreensão da irregularidade praticada, com menção a dispositivos estatuídos tanto na Lei baiana do ICMS como no RICMS-BA, de transcrição recomendável:

Lei 7014/96:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.

(...)

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

RICMS-BA:

Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

(...)

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

(...)

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo immobilizado do adquirente;

b) nas utilizações de serviços de transporte ou de comunicação iniciados em outra unidade da Federação e não vinculados a operações ou prestações subsequentes sujeitas ao imposto;

Portanto, soube muito bem o sujeito passivo qual a acusação que pairava contra ele e a partir daí passou a exercer sem lanhos o seu direito de efetuar a impugnação do lançamento.

Nenhuma das hipóteses elencadas no art. 18 do RPAF-BA se presencia nos autos.

Afastada a nulidade, considero despiciendo, de outra sorte, o pedido de diligência formulado pela empresa às fls. 135 e 136, visto que já se encontram nos autos todos os elementos fático-probatórios necessários à instrução e deslinde do processo, especialmente o glossário de produtos apresentados pela auditoria e os relatórios de visita assinados pelo preposto da empresa, onde estão discriminadas as alocações dos materiais arrolados para efeito de quantificação do diferencial de alíquota, além dos demais elementos.

Rejeito a solicitação com base na inteligência do art. 147 do RPAF-BA.

Superadas estas questões, é de se dizer que estão atendidos neste PAF o contraditório e a ampla defesa, sem violação aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

E restaram intactos os requisitos formais de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

Cumpre agora analisar o mérito da acusação fiscal.

Tanto para a infração 01 como para a infração 02, cobra-se diferença de alíquota em virtude do ingresso no estabelecimento da autuada de mercadorias e bens provenientes de outros Estados-membros, destinados a uso e consumo.

Importantíssimo realçar que, para efeito da obrigação tributária de recolher o DIFAL, irrelevantemente saber se os produtos objeto da autuação significam bens do ativo fixo ou mercadorias para serem usadas ou consumidas pelo contribuinte.

Isto porque só se afasta o dever de recolhimento do diferencial de alíquota quando a mercadoria – decorrente de operação interestadual - ingressa na empresa para fins de se prestar a matéria-prima, embalagem ou produto intermediário, utilizados na produção ou ainda com o objetivo de ser revendida.

Todavia, não há na peça impugnatória qualquer alegação de que os materiais alcançados pela fiscalização assumiram tais finalidades.

Pelo contrário: afirmou peremptoriamente a empresa que “os produtos envolvidos na exação foram empregados na montagem e instalação de novas máquinas e equipamentos e/ou na otimização e redimensionamento de outros já existentes” (sic; fl. 133).

Para depois concluir não haver dúvidas de serem os bens adquiridos pertencentes ao ativo imobilizado.

Logo, seja na condição de materiais de uso e consumo, seja na condição de bens do ativo fixo, em ambas as situações é devida a diferença de alíquota, restando incontroversa a questão debatida neste processo.

Todavia, no intuito de enfrentar o cerne defensivo de que as mercadorias ora em debate são bens do ativo fixo, há que se alongar a apreciação por esta vereda.

Em verdade, a discussão já foi enfrentada precedentemente neste Conselho, também figurando a impugnante como sujeito passivo, afetando as mesmas espécies de materiais coligidos no presente auto de infração.

Neste sentido, a propósito do julgamento do PAF nº 269274.0901/09-6, a 1ª CJF assim se pronunciou, através do Ac. 0106-11/13, trechos dignos de menção:

“EMENTA:

ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Comprovado tratar-se de materiais de uso e consumo do estabelecimento, cuja previsão para crédito está prevista a partir de 1º/01/2020, conforme art. 33, I, da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela LC 138/10, consoante previsto no art. 29, § 1º, II, da Lei nº 7.014/96. Exigência subsistente; b) MATERIAIS INCORPORADOS A BENS IMÓVEIS POR ACESSÃO FÍSICA. Restou comprovado que os produtos adquiridos consignados no demonstrativo da infração 3, se caracterizam como materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento ou destinados a construção de bens imóveis, por acesso física, cujo crédito fiscal não é autorizada pela legislação do imposto. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Exigência subsistente. Recurso NÃO PROVADO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria em relação à infração 3 e, unânime, quanto às infrações 1 e 2.

(...)

No que concerne às infrações 1 e 2, que tratam, respectivamente, da glosa de créditos fiscais e da falta de recolhimento da diferença de alíquotas de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, tenho que ambas as exigências devem subsistir, pois, como bem exposto pela PGE/PROFIS, a descrição das mercadorias listadas às fls. 12/49 revelam tratar-se de materiais de uso e consumo do estabelecimento, senão veja-se: blocos, luvas, disjuntores, eletrodutos, calhas, cabos, grades, parafusos, tomadas, painéis, porcas etc. ... é inviável o seu enquadramento em qualquer outra categoria - não se tratam de insumos, não são bens do ativo imobilizado e, também, não podem ser consideradas produtos intermediários. Não merece provimento, assim, a tese recursal quanto às infrações 1 e 2.

Vale registrar que a tese recursal inexposta é exatamente igual à defendida pelo contribuinte neste PAF.

À vista dos elementos fático-probatórios produzidos pelas partes e à luz dos demonstrativos elaborados pela auditoria, dúvidas não há de que as mercadorias traduzem materiais de uso e consumo, a exemplo de disjuntores, interruptores, caixas de ligação, eletrodutos, cabos

elétricos, porcas, tomadas, luminárias, blocos de concreto, tubos de pvc, curvas, joelhos, eletrocalhas, vergalhões, união meia luva, tomadas, plugs de energia, arruelas, parafusos, buchas, reparos de turbina, gaxetas, mancais, anéis de vedação, bobinas, estatores, contrapinos, flanges, cabos de cobre, válvulas, porcas, juntas de vedação, medidores de nível, chapas, e grampos, de sorte que, por não se revestirem de características de matéria prima, materiais intermediários, embalagens, ou mercadorias destinadas para comercialização, há que se considerar como pertinente a cobrança da DIFAL”.

Não bastasse isto, há ainda algumas outras considerações a tecer:

Além dos demonstrativos elaborados com o fito de quantificarem os montantes de imposto devidos pelo contribuinte, juntaram os autuantes às fls. 24 a 89, minucioso Glossário, no qual estão arrolados todos os materiais de uso e consumo considerados para efeito de pagamento do diferencial de alíquota. Nele se vê, que efetivamente se tratam de mercadorias adquiridas com o propósito de serem usadas e consumidas pela empresa. Tal elemento de prova não teve a contradita necessária da defendant.

A auditoria produziu termo de visita – assinado por preposto especializado da empresa – em que há discriminação do código do item, descrição da mercadoria, local de utilização e função exercida no processo produtivo dos materiais que serviram de base para a cobrança da diferença de alíquota. Nele também se vê que citados produtos não poderiam ser considerados – para efeito de creditamento de ICMS – como bens do ativo imobilizado. Por seu turno, também este elemento de prova não sofreu qualquer contestação. Ao revés, contou com a aprovação da própria autuada, ao se verificar a concordância de técnico lotado no setor de produção da empresa.

Chamam a atenção, as fotos tiradas do almoxarifado do estabelecimento autuado, encartadas às fls. 2017 a 209, onde se verifica haver espaço para alojar uma quantidade expressiva de materiais de uso e consumo, além do que se denominou de “oficina de rotativos”, retrato apensado à fl. 210, lugar em que se faz a manutenção, conserto, troca e reforma das máquinas e equipamentos da fábrica. Tal situação, igualmente, também não encontrou contestação do impugnante.

Ficou evidenciado nos autos não fazer hoje o menor sentido a alegação dos materiais terem servido para a implantação da chamada “Linha 2”, a título da expansão da planta da empresa, conforme informações colhidas no seu sítio eletrônico, endereço apontado na fl. 181 da peça informativa, porquanto o final desta implantação se deu em 2008, muito antes das aquisições atingidas pela autuação, que datam de janeiro de 2016, oito anos depois. Assim se pode extrair do quanto declarado à fl. 183, onde se registra que “a conclusão da curva de aprendizado da Linha 2 de Mucuri” se deu em 2008, vale reprimir o ano, fato corroborado pelo histórico de implantação produzido pela própria defendant. Tais considerações também não contaram com a resistência fundada do sujeito passivo, até porque os dados foram colhidos de seu próprio site.

De outra parte, para além dos precedentes administrativos deste Conselho, mencionados na informação fiscal, acresçam-se aqueles **recentemente** proferidos em outros Colegiados, todos no mesmo sentido em considerar os produtos autuados como material de uso e consumo e, evidentemente, pela origem da operação, ensejarem a obrigação de pagar a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Cite-se, nomeadamente, os Ac. JJF 0056-01/19, Ac. JJF 0142-03/19 e Ac. JJF 0154-03/19.

Por tudo quanto foi exposto, considero a autuação **inteiramente PROCEDENTE**.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 217359.0003/19-7, lavrado contra **SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto

no valor de **R\$2.441.229,17**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2019.

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR