

A. I. Nº - 217359.0011/18-1
AUTUADO - SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.
AUTUANTE - ITAMAR GONDIM SOUZA
ORIGEM - IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 08/08/2019

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0154-03/19

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. Bens considerados tecnicamente como uso e consumo. É devido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente à aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento. O Autuado considerou indevidamente tais aquisições como destinadas ao ativo fixo. O sujeito passivo não logrou êxito em elidir a acusação fiscal. Não acolhida a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Infrações 01 e 02 subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/12/2018, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$2.738.879,52, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 - 06.01.01. 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 ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$41.938,34, acrescido da multa de 60%;

Consta como complemento que: *Refere-se a 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 - 06.01.01. 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 ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$2.696.941,18, acrescido da multa de 60%.

Consta como complemento que: *Refere-se a 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.*

O Autuante ingressa com Impugnação, fl. 88 a 96, por meio de advogado, com procuração às fls. 111 a 113.

Depois de resumir 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 ser tal lançamento 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.

Acrescenta 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 fálicos 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 CPC 27 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 do que se falar em infração à legislação estadual, já que o creditamento foi realizado nos termos da lei.

Reafirma 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.

Registra 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.

Diz 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.

O Autuante presta Informação Fiscal, fls. 133 a 190, inicialmente refuta 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. Acrescenta que se tem aí, portanto, o fato gerador da obrigação tributária principal de pagar o ICMS.

Diz 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.

Assevera 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 configuram 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.

Registra que foram movimentados quase 11.000 itens, e não pode elencar todos na informação fiscal, mas estão disponíveis no demonstrativo “CRÉDITO INDEVIDO LANÇADO NO CIAP - GLOSA PELA NATUREZA DO ITEM - MOVIMENTAÇÃO DOS ITENS”, em formato xlsx (excel), fl. 83, mídia CD, ainda assim, para exemplificar, apresenta planilha às fls. 142 a 144 com alguns itens.

Assevera 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*”. Acrescenta que conforme demonstrado acima, o enquadramento está correto, a motivação identificada e demonstrada nos anexos acostados à mídia eletrônica CD, fl. 83.

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.

Acrescenta 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 ACOPLAMENTOS DE ENGRANAGEM, ANÉIS, ARRUELAS, CAIXA ELÉTRICA, CHAPAS DE AÇO e CONTATOR TRIPOLAR.

Frisa 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.

Registra 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.

Assevera 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.

Sustenta 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 ao de 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. Acrescenta 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 analise, 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=01398080 WAN&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 I 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 I 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 – Compacel.

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).

Sustenta, 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 resta 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**.

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

Diz 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.

Diz 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. Diz que esta condição encontra-se evidenciada, conforme classificação efetuada pela própria empresa, através do Termo de Visita Técnica (CD fl.84). Acrescenta que aqueles que se caracterizam 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, filtros e outros itens que não foram objeto da autuação, permaneceram, em sua maior parte, aqueles que efetivamente são peças de reposição dos equipamentos utilizados na linha de produção e bens destinados à 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.

Observa 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 à 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, compõe 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.

Peca 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.

Salienta que a pergunta a ser respondida é a seguinte: *Os produtos elencados na planilha acostada às fls. 169 a 172, e que compõem o demonstrativo DIFAL SOBRE MATERIAIS DE USO E CONSUMO, constantes do CD folhas 83, anexo ao A.I (folhas 07 a 15), 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?*

Sustenta 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.

Observa 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. Esclarece 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.

Observa 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.

Consigna 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 00355-12/11, 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 mantendo a autuação.

VOTO

Inicialmente, consigno, depois de examinar os elementos que compõem os autos, constato que não deve ser acolhida a preliminar de nulidade arguida pelo Impugnante, por precariedade do trabalho fiscal e violação do seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Verifico que as descrições das condutas infracionais imputadas ao autuado, por sua clareza, não apresentam qualquer dificuldades para compreensão da acusação fiscal pelo Autuado. Os elementos coligidos e apresentados pela Fiscalização referentes às ilicitudes de que cuida o presente Auto de Infração, afastam qualquer dúvida sobre as condutas infracionais imputadas ao sujeito passivo. Observo também a inexistência de qualquer ofensa ao direito à ampla defesa e ao contraditório, os quais foram plenamente exercidos pelo Autuado, conforme se verifica em sua abalizada Impugnação, na qual alinha de forma minudente suas razões de defesa.

Em verdade, quando o Autuante adicionalmente consigna nas descrições das infrações que, *Refere-se a materiais de uso e consumo notadamente peças e partes destinadas a manutenção de equipamentos, onde a autuada creditou-se do ICMS Indevidamente*, não está glosando no presente Auto de Infração o crédito fiscal, mas sim registrando, adicionalmente, que o Autuado se creditou indevidamente do ICMS referente a materiais de uso e consumo.

Verifico restar evidenciado a inocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF-BA/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em questão.

No que concerne ao pedido de diligência formulado Impugnante, rejeito com fundamento no art. 147 do RPAF-BA/99, uma vez que os dados constantes no processo são suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia, simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

No mérito, o Auto de Infração em exame diz imputa ao Defendente o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS, sendo ambas decorrentes de falta de recolhimento do ICMS referentes à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

Constatou, depois de examinar as peças que compõem o presente processo, permite constatar que se trata de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, inclusive que o autuado já figurou no polo passivo de outra autuação, envolvendo as mesmas espécies de materiais de que trata o presente lançamento. No caso, trata-se do Auto de Infração nº 269274.0901/09-6, cujo julgamento pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal foi pela procedência da exigência fiscal, consoante o Acórdão CJF Nº 0106-11/13.

Pela relevância da decisão acima referida para exame e decisão do presente Auto de Infração, haja vista a estreita identidade entre ambos os lançamentos de ofício, considero relevante reproduzir a ementa e excertos dos votos proferidos no mencionado Acórdão CJF Nº 0106-11/13.

A ementa do referido Acórdão CJF Nº 0106-11/13, apresenta o seguinte enunciado:

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 acessão 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 voto do ilustre Conselheiro/Relator, foi consignado o seguinte no tocante às Infrações 01 e 02, tratadas no Auto de Infração acima referido:

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.

Assim, o fato de terem sido tais mercadorias aplicadas na fase anterior à operação não as descaracteriza como materiais de uso e consumo do estabelecimento, até mesmo porque é inviável o seu enquadramento em qualquer outra categoria - não se tratam de insumos, não são bens do ativo immobilizado e, também, não podem ser consideradas produtos intermediários.

*Não merece provimento, assim, a tese recursal quanto às infrações 1 e 2.
[...]*

Cabe observar, que a tese recursal a que não se deu provimento naquele julgamento, basicamente é a mesma tese defendida pelo impugnante no presente Auto de Infração.

No tocante à infração 3, o Conselheiro/Relator foi vencido no seu voto pela improcedência, cujo teor foi o seguinte:

*[...]
No que concerne à infração 3, contudo, entendo que o apelo do sujeito passivo comporta deslinde diverso.*

Consoante ficou atestado pelo diligente da ASTEC no Parecer de fls. 218/219, acompanhado dos anexos de fls. 220/233, os bens considerados imóveis por acessão física pelo autuante foram aplicados no projeto de implantação e otimização do complexo industrial Linha 2, que é composto de ativos de grande porte e que não podem ser transportados de outros locais de fabricação, a exemplo de caldeiras, torres de branqueamento e ventilação da máquina de secagem, fornalhas, tubos geradores, dentre outros.

As fotografias de fls. 220/233, por seu turno, dão respaldo à tese recursal e às constatações feitas pela ASTEC/CONSEF, no sentido de que, dado o grande porte dos equipamentos utilizados pelo recorrente, seria impossível adquiri-los já montados; o processo de montagem, portanto, deu-se no próprio local onde funcionaria a nova instalação industrial, mediante a aplicação dos produtos que foram descritos na infração 3, deste Auto de Infração.

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

Na verdade, a difícil mobilidade dos bens não se dá pela incorporação ao solo, mas, sim, pela magnitude das dimensões dos equipamentos, o que, entretanto, não lhes retira a característica de bens móveis - a exemplo do que acontece com carcaças de aviões, que ficam encalhadas em aeroportos de todo o país, por serem bens de difícil locomoção, mas que jamais tiveram sua natureza de bens móveis questionada.

Vejam-se as torres de ventilação (fls. 221), os painéis de controle de secagem (fls. 222/223), as fornalhas (fl. 225), os turbogeradores (fl. 226); todos esses bens são claramente equipamentos utilizados no processo

produtivo do recorrente e, caso fosse possível comprá-los inteiros, nenhuma dúvida existiria quanto à possibilidade de utilização dos créditos de ICMS, muito menos quanto ao enquadramento como bens móveis integrantes do ativo imobilizado da empresa.

Ainda que se entenda que os bens em questão são imóveis por acesso física, tenho que a exigência não pode prevalecer, pois a regra que vedava, à época, o crédito do ICMS nessa hipótese comportava prova em contrário, como se observa do art. 97, do RICMS/97, in verbis:

"Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

(...)

IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

(...)

c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

(...)

§ 2º Para os efeitos da alínea "c" do inciso IV, consideram-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:

Nota: A redação atual do § 2º do art. 97 foi dada pela Alteração nº 93 (Decreto nº 10459, de 18/09/07, DOE de 19/09/07), efeitos a partir de 19/09/07. Redação originária, efeitos até 18/09/07: "§ 2º Para os efeitos da alínea "c" do inciso IV, SALVO PROVA EM CONTRÁRIO, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:"

(...)

III - os imóveis por acesso física".

Assim, até 18/09/2007, o contribuinte poderia comprovar que os imóveis por acesso física adquiridos não são alheios às atividades do estabelecimento e, por isso, geram direito ao creditamento. Somente com o Decreto nº 10.459/07 esta regra mudou, para tornar a presunção absoluta, não alcançando, entretanto, a infração 3 da presente autuação, que se refere aos exercícios de 2005 e 2006.

Sendo indvidoso que poderia o contribuinte demonstrar que as mercadorias adquiridas estão relacionadas com suas atividades, para fins de garantir-lhe o direito ao crédito, e ficando cabalmente demonstrada essa relação, inclusive por Parecer proferido pela ASTEC/CONSEF, tenho que não restam dúvidas acerca da legitimidade da pretensão recursal.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar Improcedente a infração 3, mantendo, nos demais termos, a Decisão recorrida.

Como se verifica no teor do voto reproduzido acima, o ilustre Conselheiro/Relator foi vencido no pela improcedência, nos termos do voto vencedor proferido por outro Conselheiro com o seguinte teor:

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 3).

Em que pese a boa fundamentação apresentada pelo i.Relator, discordo do seu posicionamento quanto ao direito da utilização do crédito fiscal dos bens que foram objeto da autuação.

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

Conforme apreciado pela 5ª JJF, os materiais relacionados na planilha elaborada pela fiscalização, (fls. 50 a 86) demonstram com certeza que na sua maioria são bens destinados à construção de imóveis por acesso física, a exemplo de: calha de concreto, disjuntor, interruptor, luva eletr, caixa de ligação, eletroduto, cabo elétrico, porca, gesso em pó, bloco concreto, grade de piso, lâmpada fluorescente, tomada, luminária, barramento, peça de madeira 8 x 8, telha trapezoidal, quadro de força, multicabos 10 pares, tintas diversas cores, tinta latex, cumieira, telha ondulada, quadro de distribuição de energia, etc.

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

No tocante ao argumento de que os materiais foram empregados na montagem "in loco" de equipamentos complexos do ativo imobilizado, conforme fotos que indicam etapas da montagem (fls. 401/408), produtos utilizados na montagem (fls. 409/430) e relação de materiais adquiridos (fls. 431/463), constato que se trata de aquisição de: estrutura metálica, material de isolamento térmico, barra reta de aço, tubos, trecho reto em escada p/cabos, válvula borboleta, válvula esfera, válvula gaveta, chapa laminada, tampa de encaixe para

escada para cabos, flange, níples, cotovelo, pestana, parafusos, cap, arruela, cabo de cobre, conector p/ aterramento, eletroduto, chumbador, lâmpada, condulete, luminária, bucha, condulete, junção, grapa, porca, cabo de potência, curva, tê, redução, abraçadeira.

Conforme apreciado pela 5ª JJF, estes produtos, são bens móveis que se transformaram em bens imóveis, no contexto de obra de construção civil e uma vez incorporados às edificações, não serão objetos de saídas posteriores, consequentemente, não geram direito a crédito fiscal, nos termos do art. 97, IV, “c”, c/c o §2º, III, do RICMS/97.

Quanto aos materiais empregados na construção de torres de ventilação (fls. 221), painéis de controle de secagem (fls. 222/223), fornalhas (fl. 225), turbogeradores (fl. 226), de acordo com os projetos (fls. 294/367) todos esses bens, a exemplo de aço de construção, pedra de brita, estrutura metálica, grades piso, tubos, cobertura para prédio da secagem, grades galvanizadas, eletrocalha, telha ondulada, micro concreto, telha ondulada, telha trapezoidal, cantoneiras, condulete, vergalhão, escada, degrau, chapa grossa em aço, suporte para estrutura metálica, longarina, tirante (vergalhão) e demais produtos objetos da autuação, listados às fls. 50 a 86 dos autos, são bens móveis que se transformaram em bens imóveis, empregados na edificação da fábrica, no contexto de obra de construção civil.

Esse entendimento foi manifestado na Decisão contida no Acórdão CJF N° 0228-11/11, que se trata de construção/ampliação de fábrica de papel e celulose, atividade similar ao do recorrente, no qual a Conselheira SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE proferiu o voto vencedor fundamentando que:

Como já ressaltamos nos lançamentos de ofício referenciados, o inciso II, do art. 43 do Código Civil de 1916 fornecia elementos para um conceito adequado de imóvel por acessão. Rezava tal dispositivo, in verbis:

Art. 43. São bens imóveis:

II – tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada a terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano.

A acessão significa aderência de uma coisa à outra, de modo que a primeira absorva a segunda. Trata-se de coisas móveis por sua natureza, que incorporadas em caráter permanente ao solo ou a uma edificação, adquirem a categoria de imóveis.

Também o novo Código Civil, em seu art. 79, admite a idéia de imóveis por acessão ao definir como imóvel tudo que ao solo se incorporar natural ou artificialmente. Assim, aço de construção, argamassa corta-fogo, brita, chapas e perfis p/ estruturas metálicas, cimento asfáltico, cobertura para prédio da secagem, estruturas metálicas, grades galvanizadas, postes, vergalhão, telas, vigas, e demais produtos objetos da autuação, listados às fls. 09 a 19 dos autos, são bens móveis que se transformaram em bens imóveis, no caso, a cobertura da edificação, ou seja, os materiais nela empregados o foram no contexto de obra de construção civil. Pela legislaçãoposta, portanto, não geram direito a crédito fiscal, nos termos do art. 97, inciso IV, alínea “c”, combinado com o §2º, inciso III, ambos do RICMS/BA, abaixo transcritos:

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:

III - os imóveis por acessão física.

Devemos registrar, ainda, que tais disposições regulamentares encontram lastro na própria Lei Complementar nº 87/96, já que o art. 20 da LC nº 87/96 prevê expressamente o crédito de ICMS de mercadoria entrada no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ativo permanente, por sua vez o §1º deste artigo prescreve que não dão direito a crédito as entradas de mercadoria ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. Já o § 3º do artigo 20 da LC nº 87/96 traz outras restrições ao direito de crédito, mas observa-se que o legislador concedeu o direito ao crédito somente para as operações ou prestações subsequentes tributadas ou tributáveis pelo ICMS, ou seja, a LC N° 87/96 restringe a apropriação de crédito de ICMS às aquisições de bens móveis, de caráter durável, passíveis de saídas posteriores, sem que para tanto, haja destruição, modificação, fratura ou dano e desde que se vinculem ao objeto social da empresa e tenham sido adquiridos com fins mercantis.

Assim, não há dúvida, inclusive na doutrina, conforme preleciona Alcides Jorge Costa, que os materiais de construção empregados na feitura ou reforma de um galpão industrial, de um prédio comercial ou industrial que, depois de concluídos, serão bens imóveis e, como tal, serão contabilizados, não geram direito ao crédito, é coisa alheia aos eventos tributáveis pelo ICMS, já que, uma vez incorporados às edificações, esses materiais de construção adquiridos não serão objetos de saídas posteriores (no sentido técnico do ICMS). São imóveis, portanto, conforme art. 43, inciso II, do Código Civil acima citado, não gerando direito ao crédito do imposto.

Por sua vez, o direito ao crédito fiscal nas aquisições de bens do ativo imobilizado não atinge todos os bens assim classificados, mas aqueles diretamente ligados à atividade do contribuinte, atividade esta geradora direta de operações tributáveis pelo ICMS. Tanto é assim que a legislação citada determina que não será admitido o creditamento nas aquisições de bem do ativo em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período.

Registre-se, ainda, que a alteração da redação do §2º do art. 97, acima transcrito, excluindo-se a expressão “salvo prova em contrário”, em nada modifica a manutenção da exigência fiscal, ao contrário do entendimento do Relator, visto que restou comprovado nos autos que os bens relacionados às fls. 09 a 19 foram de fato adquiridos para construção de edificação integrante do estabelecimento do recorrente, o que não é contestado pelo contribuinte.

Ressalto ainda, que além da Decisão contida no Acórdão CJF Nº 0228-11.11, o entendimento de que não é admissível a utilização de crédito fiscal relativo à aquisição de bens empregados na construção de fábricas, já foi manifestado em outras decisões proferidas por este CONSEF, a exemplo dos Acórdãos nºs CJF 0085-11/11 e CJF 00355-12/11.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário quanto a Decisão ora recorrida em relação à infração 3. Acompanho o nobre Relator quanto à fundamentação e Decisão em relação às infrações 1 e 2.

No presente caso, conforme consignado pelo autuante na Informação Fiscal e nos elementos acostados aos autos, se constata especialmente nos demonstrativos elaborados pelo autuante, 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, sendo que a maioria dos bens arrolados nesta autuação, é da mesma espécie tratada naquele Auto de Infração, a exemplo de disjuntores, interruptores, caixas de ligação, eletrodutos, cabos elétricos, porcas, tomadas, luminárias etc.

Assim, ante o expedido, inclusive, ratifico o indeferimento da diligência pleiteada pelo impugnante, já que naquele julgamento o feito foi convertido em diligência, justamente para que fosse identificada a utilização dos referidos materiais no processo produtivo da empresa. Situação desnecessária no presente processo, tanto pelo fato dos produtos serem os mesmos ou similares aos constantes na decisão supra citada, como pela demonstração clara e elucidativa do processo produtivo do autuado feita pelo Autuante na informação fiscal prestada relativa à autuação em análise.

No que diz respeito ao precedente citado pelo impugnante, indicando o Acórdão JJF Nº 0362-02/04, observo ser inservível para o fim pretendido, por se tratar de voto vencido ainda no julgamento de Primeira Instância, sendo que no julgamento pela Segunda Instância, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela procedência na integralidade das Infrações 01 e 02 - referentes à glosa de crédito fiscal e exigência do ICMS diferença de alíquotas, respectivamente -, conforme o Acórdão CJF Nº 0397-12/04.

Logo, resta indubioso que o fulcro dos fundamentos que lastreou o julgamento pela procedência da autuação, conforme proferido no Acórdão CJF nº 0106-11/13, são aplicáveis perfeitamente ao presente caso, ou seja, que a falta de recolhimento da diferença de alíquotas de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento deve subsistir, haja vista que a descrição das mercadorias arroladas na autuação revelam tratar-se de materiais de uso e consumo do estabelecimento, a exemplo de 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, e por não terem a natureza de matéria prima, materiais intermediários, embalagens, bens destinados ao ativo fixo do próprio estabelecimento, a exigência fiscal é subsistente. Do mesmo modo, subsistente a exigência fiscal quanto aos bens móveis que se transformaram em bens imóveis, empregados na edificação da fábrica, no contexto de obra de construção civil.

Nos termos expendidos, concluo pela subsistência da autuação.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217359.0011/18-1**, lavrado contra **SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.738.879,52**, 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, 25 de julho de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

LUIÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR