

**PROCESSO** - A. I. N° 217359.0007/18-4  
**RECORRENTE** - SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0056-01/19  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 08/12/2020

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0235-12/20 VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. É devido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente à aquisição de partes e peças de reposição de equipamentos. Infrações 1 e 2 subsistentes. Não acolhida a preliminar de nulidade, uma vez que o pedido de diligência foi atendido, embora em desfavor da pretensão do Recorrente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos, de Recurso Voluntário (fls. 248 a 258) interposto em face do acórdão em epígrafe, (fls. 220 a 238), da lavra da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF), deste CONSEF, que concluirá em 17/04/2019, pela Procedência da autuação.

O Auto de Infração foi lavrado em 27/09/2018 e notificado ao sujeito passivo em 15/10/2018 (fls. 133 e 134), para exigir ICMS no valor de R\$13.417,13 e multa de 60% (infração 01), mais ICMS no valor de R\$997.359,61 e multa de 60% (infração 02), apontando ocorrências entre setembro de dezembro de 2013 referentes ao suposto cometimento das seguintes irregularidades:

*Infração 01 – 06.01.01 – Deixou de recolher 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.*

*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. 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 – Deixou de recolher 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.*

*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, 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.*

Afirmou-se que as irregularidades estrariam enquadradas como infringência do disposto no art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/12). As multas aplicadas foram fundamentadas no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

O cerne da lide gravita em torno da classificação fiscal de bens adquiridos pela unidade fabril autuada: peças e partes de peças destinadas à aplicação em equipamentos.

Parte desses bens (infração 02) foi indicada no livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP. Outra parte desses bens (infração 01) não foi objeto de tal registro (infração 01).

A Fiscalização entende que em ambos os casos os bens não poderiam ser compreendidos no

conceito de materiais intermediários, por se tratar de partes e peças de reposição, e deveriam ser classificados como material de uso ou consumo do estabelecimento. Por isso cobra o ICMS-DIFAL desses bens.

Já o Contribuinte afirma tratar-se de materiais intermediários, rejeita a sua classificação como bens de uso ou consumo do estabelecimento, e defende o seu direito de apropriar-se dos créditos fiscais com eles relacionados, bem assim a não incidência do ICMS-DIFAL.

No curso da lide, afirmou ainda que tais bens teriam sido destinados à linha de expansão de seu parque fabril (ou seja, que se trataria de uma aquisição originária para a montagem desse parque).

Em 17/04/2019, a 1ª JJF decidiu, por unanimidade, julgar Procedente o Auto de Infração, nos seguintes termos:

#### VOTO

*Cuida o Auto de Infração em exame, sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS, sendo ambas decorrentes de falta de recolhimento do ICMS referente 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.*

*Inicialmente, não acolho a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante, por precariedade do trabalho fiscal e violação do seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Não vislumbro nas descrições das condutas infracionais imputadas ao autuado dificuldades para compreensão sobre a acusação fiscal. Ademais, os elementos elaborados pela Fiscalização referentes às ilicitudes de que cuida o presente Auto de Infração, afastam qualquer dúvida sobre as condutas infracionais imputadas ao sujeito passivo. O direito à ampla defesa e ao contraditório foi preservado, inclusive exercido plenamente pelo autuado conforme se verifica na Defesa apresentada.*

*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.*

*Certamente, por se tratar o autuado de contribuinte beneficiário do Programa DESENVOLVE, e em decorrência disso, ficar diferido o lançamento e o pagamento do ICMS relativo às aquisições de bens em outra Unidade da Federação, no tocante ao diferencial de alíquotas (art. 2º, I, “c” do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002), não efetuou o recolhimento e ainda se creditou sob o entendimento de que faz jus ao crédito.*

*Inexistiu qualquer prejuízo ao autuado, portanto, a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em questão.*

*No mérito, o exame dos elementos 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 PROVIDO. 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 1 e 2, 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 imobilizado 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 acessão 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 acessão física”.

Assim, até 18/09/2007, o contribuinte poderia comprovar que os imóveis por acessão 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 indubioso 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.

Conforme consignado linhas acima, o ilustre Conselheiro/Relator foi vencido no seu voto 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 acessão 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 acessão 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, multicabo 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, niple, cotovelo, pestana, parafusos, cap, arruela, cabo de cobre, conector p/aterramento, eletroduto, chumbador, lâmpada, condulete, luminária, bucha, condulete, junção, grapa, porca, cabo de potencia, 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 Nº 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 UR NIA 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 Nº 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.

Por essa razão, inclusive, considero desnecessária a realização de diligência/perícia conforme pretendido pelo impugnante, sendo, desse modo, indeferido o pedido com fundamento no art. 147, I, "a", II, "a" do RPAF/BA/99, já que naquele julgamento o feito foi convertido em diligência, justamente para identificar-se à utilização dos referidos materiais no processo produtivo da empresa.

Quanto ao voto proferido no Acórdão JJF Nº 0362-02/04, invocado pelo impugnante, observo que se trata 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 1 e 2 - referentes à glosa de crédito fiscal e exigência do ICMS diferença de alíquotas, respectivamente -, conforme o Acórdão CJF Nº 0397-12/04.

Diante disso, por considerar que os fundamentos que conduziram 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, haja vista que não têm 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.

Diante do exposto, as infrações 1 e 2 são subsistentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 248 a 258), por meio do qual aduziu que

- a) a atividade fiscalizatória seria “precária”, com violação ao direito ao contraditório e à ampla defesa da Recorrente, pois o Autuante “apenas apontou as mercadorias que estão envolvidas na glosa do crédito e informou que o creditamento foi indevido por se tratarem de bens de uso e consumo, mas deixou de justificar o motivo de tê-las classificado desta maneira, não sendo possível comprovar a ocorrência da infração”, ou seja, “fundamentou a acusação em dispositivos genéricos que não permitem concluir a motivação da cobrança, bem como, os dispositivos legais apontados apenas disciplinam sobre a obrigatoriedade de pagamento do diferencial de alíquota, nada mencionando sobre as hipóteses de creditamento do ICMS”, de modo que não se teria fundamentação suficiente ao esclarecimento da natureza da infração e dos motivos para a lavratura do Auto de Infração, em ofensa ao disposto no art. 18, inciso IV, alínea “a” e § 1º do Decreto nº 7.629/99 – o RPAF/99;
- b) que os bens objeto de glosa teriam sido adquiridos no período de expansão da capacidade produtiva do complexo industrial da Recorrente situado no território do Município de Mucuri/BA, sendo empregados na montagem e instalação de novas máquinas e equipamentos, em uma fase pré-operacional, não podendo ser enquadrados como bens de uso e consumo em observância ao Pronunciamento Técnico CPC 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis;
- c) que o crédito fiscal objeto da glosa, apurado quando da aquisição de bens destinados a integrar o ativo permanente do estabelecimento da Recorrente, tem sua hipótese prevista no art. 309, inciso VII do RICMS/12;
- d) que os autos comportam a realização de diligência fiscal para apurar se os materiais que foram objeto das operações que deram origem ao crédito glosado teriam sido, ou não, efetivamente empregados na expansão de sua planta industrial, devendo ser corretamente classificados como destinados a compor o seu ativo imobilizado e, portanto, viabilizando o direito ao crédito.

Levados os autos a julgamento em sessão de 30/10/2019, esta 2ª CJF deliberou por converter o feito

em diligência (fls. 325 a 326), a fim de viabilizar que o Recorrente demonstrasse de forma cabal a correlação entre os bens objeto da glosa fiscal e a obra de expansão. A Recorrente colacionou manifestação e documentos de fls. 331 a 636, com memoriais descritivos técnicos de seus processos industriais. O Autuante apresentou manifestação de fls. 640 a 701.

Recebidos os autos, estes foram a mim direcionados e, por considerá-los devidamente instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 02/09/2020, para julgamento.

## VOTO

A via recursal eleita pelo Sujeito Passivo é cabível e adequada, ante sua previsão no art. 169, inciso II, alínea “b” do RPAF/99. Foi deduzido tempestivamente (art. 171 do RPAF/99). Sou pelo seu conhecimento.

A Recorrente solicitou a realização de diligência, com finalidade de averiguar a aplicação dos materiais que foram objeto da cobrança do diferencial de alíquota.

Vale recordar: independentemente de tratar-se de bem destinado a compor o ativo permanente, ou de bem destinado ao uso e ao consumo do estabelecimento, seria cabível na hipótese o imposto resultante da diferença entre a alíquota de circulação interna e a alíquota interestadual (ICMS-DIFAL).

Entretanto, para que dúvida não pairasse, esta Câmara decidiu investigar mais os fatos, em atenção ao princípio da verdade material, possibilitando que o Sujeito Passivo demonstrasse de modo mais claro a aplicação desses bens – dado que essa foi a linha preponderante de sua tese defensiva.

Destaco que esta Câmara julgou há poucos meses caso semelhante envolvendo a mesma Recorrente, e os mesmos itens, objeto de conflito de classificação fiscal. Refiro-me ao Auto de Infração nº 317359.0013/18-4, (Acórdão CJF nº 0015-12/20), versando sobre utilização indevida de crédito fiscal de bens que o Fisco julgou não claramente demonstrados como insertos no conceito de bens do ativo permanente, e em período de fiscalização diverso (ali, janeiro a dezembro de 2015; aqui, setembro a dezembro de 2013).

Constatou que tanto naqueles autos, quanto aqui (agora, após a diligência), impressionei-me com a constatação de que a alegação da Recorrente não era compatível com a cronologia dos fatos: como afirmar que bens recebidos ali, em 2015, aqui, em 2013, teriam sido empregados na montagem inicial de linha de expansão que se tornou operacional em 2007?

Observo que esta constatação, aqui nestes autos, veio com a manifestação do Autuante no curso da diligência (fl. 695):

*A alegação de que os materiais (peças e partes) constantes desse auto de infração, são insumos que foram utilizados na implantação da LINHA 02 não se sustenta, até mesmo pela cronologia em que a LINHA 02 foi concluída e passou a operar: Sua implantação teve início em Novembro de 2005 e foi concluída em 2008, como pode, materiais adquiridos em 2013 terem sido aplicados na fase pré-operacional da LINHA 02 , se esta já estava concluída e em operação desde 2008, cinco anos atrás?? Conforme pode se constatar no texto abaixo, constante do próprio site da Suzano.*

Ainda destaco, o valioso trabalho dialético do Autuante, que demonstrou que muitos memoriais descritivos foram elaborados em momento posterior ao da autuação, sendo questionável a sua pertinência ao objeto da lide.

Aquele julgamento, (Acórdão CJF nº 0015-12/20), foi alcançado por decisão não unânime, tendo voto discordante do Ilustre Conselheiro Paulo Shinyashiki Filho, no sentido de estabelecer uma dúvida razoável em relação ao emprego desses bens, como peças de reposição, devendo seguir tratamento tributário compatível com o tratamento contábil.

Com a devida licença, reproduzo no essencial a fundamentação do voto que proferi naqueles autos, e que se sagrou vencedor:

Como foi visto linhas acima, o coração da tese defensiva é de que os bens envolvidos na exação teriam sido empregados na montagem e instalação de novas máquinas e equipamentos e/ou na otimização e redimensionamento de outros já existentes, em uma fase pré-operacional.

Ocorre que tal tese restou afastada pela Fiscalização quando da Informação Fiscal, sem que a Recorrente viesse a impugnar especificamente o início da produção em 2007. Aliás, seja a peça defensiva, seja a peça recursal, nenhuma traz qualquer elemento probatório de suas alegações.

Ora, comprehende-se a angústia da Recorrente de ter de demonstrar que sua ação empresarial se desenvolveu em boa-fé e com correção. Essa boa-fé é presumida, à luz do Estatuto da Liberdade Econômica (Art. 2º da Lei nº 13.874, de 20/09/2019). No entanto, o Fisco baiano já se mostrara intolerante com a classificação fiscal promovida pela Recorrente em outras oportunidades (cito, ao acaso, o Auto de Infração nº 278868.3001/11-5), e noto que as razões de divergência foram fundamentadas de modo denso pela Fiscalização, que cuidou de elaborar um memorial descriptivo dos bens justificar a sua descaracterização como bens integrantes do ativo permanente.

É verdade, ainda, que em relação ao direito a crédito fiscal de materiais de uso e consumo, como se vê enunciado na percutiente decisão de primeira instância, quem parece não cumprir com a boa-fé é o Estado Brasileiro, já que o direito a crédito, originalmente previsto na Lei Kandir para valer a partir de 01/01/2003, e depois reiteradamente postergado para 2007, 2011, 2020, foi ainda mais uma vez postergado, quando da recente edição da Lei Complementar nº 171, de 27/12/2019.

Todavia, apreciar aqui os efeitos dessa fragorosa e reiterada afronta à boa-fé do contribuinte ultrapassa em muito os limites da competência deste Conselho de Fazenda, à luz do disposto no art.125 do COTEB (Lei nº 3.956/81) e no art. 167 do RPAF/99.

Vejo, portanto, que a Recorrente não se desincumbiu de provar o alegado, sendo que a Fiscalização trouxe elementos suficientes para sustentar o Auto de Infração.

Diante do exposto, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Portanto, assim como ali, aqui não vejo como acolher as alegações da Recorrente. Esta que não se desincumbiu satisfatoriamente do ônus de demonstrar a não incidência do ICMS-DIFAL, quando da aquisição dessas peças e partes de peças para emprego em seu estabelecimento fabril.

Diante do exposto, rejeitada a preliminar de violação do direito de ampla defesa e contraditório, uma vez que a diligência por si solicitada foi atendida (mas não alterou nossa convicção), sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 217359.0007/18-4, lavrado contra SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.010.812,74, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de setembro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS