

**PROCESSO** - A. I. N° 217359.0002/19-0  
**RECORRENTE** - SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0184-05/19  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12/02/2020

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0335-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. **a)** MATERIAL PARA USO E CONSUMO ESCRITURADO COMO ATIVO IMOBILIZADO. **b)** MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Exigência de penalidade de 60% do valor dos créditos lançados na escrita fiscal. A escrituração dos créditos de ICMS na escrita fiscal não resultou em descumprimento de obrigação principal (falta de pagamento do imposto). A opção do contribuinte pela escrituração como ativo imobilizado não desnatura a classificação das aquisições autuadas como sendo para uso e consumo, pois esta classificação se vincula a aplicação das mercadorias no estabelecimento. Infração subsistente. Aquisições para uso e consumo não admitem direito ao crédito. Infrações subsistentes. Afastada a arguição de nulidade do lançamento e indeferido pedido de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5<sup>a</sup> JJF N° 0184-05/19, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 22/03/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$2.705.171,78, em razão de duas infrações distintas, ambas objeto do presente recurso, descritas a seguir.

*Infração 01 - 01.02.89: Utilização indevida de crédito fiscal que não repercutiu em falta de recolhimento de ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Acrescentaram os autuantes que: “Refere-se a materiais de uso consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, onde a Autuada creditou-se do ICMS indevidamente, lançando no CIAP, bloco G (controle de crédito ativo permanente) CFOP 2551. Os referidos materiais não entram em contato direto com o produto em elaboração (celulose), e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado”. Fatos geradores verificados entre os meses de janeiro e dezembro de 2016. Valor exigido: R\$2.628.128,50. Multa prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 02 - 01.02.89: Utilização indevida de crédito fiscal que não repercutiu em falta de recolhimento de ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Acrescentaram os autuantes que: “Refere-se a materiais de uso consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, onde a Autuada creditou-se do ICMS indevidamente. Os referidos materiais não entram em contato direto com o produto em elaboração (celulose), e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado”. Fatos geradores verificados entre os meses de janeiro e dezembro de 2016. Valor exigido: R\$77.043,28. Multa prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.*

A 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 12/11/2019 (fls. 241 a 251) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO”**

O Auto de Infração, em lide, é composto de duas imputações, relacionadas com a utilização indevida de créditos de ICMS na escrituração fiscal, conforme se encontra detalhado no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

No caso em exame, não se verificou a falta de recolhimento do tributo nos respectivos períodos mensais, após apuração na conta corrente fiscal, dos débitos de ICMS em confronto com os créditos do imposto. Aplicada a multa de 60% sobre o valor dos créditos indevidos lançados na escrita fiscal, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, conjugada com a obrigação do contribuinte de proceder aos respectivos estornos (obrigação de fazer). A Infração 01 totalizou a cifra principal de R\$2.628.128,50 e a Infração 02, somou o valor original de R\$77.043,28.

Antes de ingressar nas questões de mérito, cabe consignar, inicialmente, que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido a multa aplicada e sua base de cálculo apurados e demonstrados em atendimento dos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores se encontram contidos nos demonstrativos de débito (fls. 07 a 31 e mídia digital anexa CD – fl. 131). Foi anexado às fls. 32/97, glossário e fotos dos materiais cujos créditos foram glosados, utilizados para uso e consumo, peças de máquinas e de equipamentos da planta industrial da Suzano Papel e Celulose S/A. Às fls. 98/112, foi apensado aos autos Termo de Visita Técnica ao estabelecimento industrial da empresa autuada. O inteiro teor dessas peças processuais foi entregue ao contribuinte quando da notificação do lançamento, conforme Termos inseridos às fls. 133/138. Por sua vez, houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação infringidos. Registre-se ainda que a descrição das infrações na peça acusatória foi clara e determinada.

Ausentes, portanto, razões a justificar a nulificação do procedimento administrativo fiscal por inexistirem vícios que tenham impedido o contribuinte de exercer na plenitude, o direito à ampla defesa e o contraditório. A arguição de nulidade suscitada pela defesa quando aventou que os autuantes teriam apenas apontado as mercadorias que estão envolvidas na glosa dos créditos, deixando de justificar o motivo de tê-las classificado de uso e consumo, não se verificou no caso concreto.

Explicaram, os autuantes, que os créditos que foram utilizados pela Autuada não se enquadram como matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem. Apontaram ser possível comprovar esses fatos no glossário apensado ao PAF, folhas nºs. 32 a 97 e também no termo de visita à unidade fabril da Autuada (fls. 98 a 112), digitalizado em mídia tipo CD, (doc. fl. 131), onde foi especificada pela engenharia de produção qual a função de cada bem no processo produtivo e seu local de utilização. Afirmaram que parte dos bens objeto da autuação é destinada à construção de imóveis por acesso físico e há também peças e partes de equipamentos, a exemplo de tubos, vergalhões, arruelas, buchas, cantoneiras, porcas, abraçadeiras, anéis, blocos de concreto, cabos elétricos, eletrocalhas, eletrodutos, gaixetas, joelhos, juntas, entre outros.

Ressaltaram que foram movimentados quase 11.000 itens e que os mesmos estão disponíveis no demonstrativo: CRÉDITO INDEVIDO LANÇADO NO CIAP – GLOSA PELA NATUREZA DO ITEM – MOVIMENTAÇÃO DOS ITENS, que se encontra no formato xlsx, Excel, à folha 92, mídia CD. A título exemplificativo, apresentaram, na informação fiscal, uma listagem de itens que tiveram os créditos glosados na ação fiscal (fls. 184/186).

Observo, ainda, quanto aos aspectos formais, que a impugnação do contribuinte foi oferecida dentro do prazo regulamentar e que inexistem defeitos de representação, considerando que os signatários da peça defensiva possuem poderes conferidos pela autuada com o fito de atuarem junto à Secretaria da Fazenda do Estado no tocante ao presente processo, conforme consta da procura juntada às fls. 159/162.

De logo, indefiro o pedido de produção de prova revisional do lançamento (diligência fiscal), pois vislumbro presentes nos autos os elementos fático-probatórios suficientes para instrução e deliberação acerca das exigências fiscais, conforme será mais bem detalhado no exame de mérito das infrações.

Adentrando ao mérito, enfrento, em primeiro lugar, a alegação defensiva de que as mercadorias objeto da autuação foram adquiridas no período de expansão da capacidade produtiva do complexo industrial da Impugnante, no Município de Mucuri, ou seja, de que as mercadorias ingressaram no estabelecimento empresarial quando estava sendo introduzida uma nova linha de produção, denominada Linha 2, a qual foi feita, inclusive, por meio dos benefícios do DESENVOLVE Bahia.

Restou comprovado, nos autos, a partir de pesquisas realizadas no site da empresa, que a linha 2 de produção entrou em operação em agosto de 2007, e a conclusão da curva de aprendizado dessa linha se deu em 2008, quando já se encontravam em produção 870 mil toneladas de celulose, conforme excerto da referida informação que reproduzo a seguir:

“A conclusão do projeto Mucuri, em agosto de 2007, levou a Suzano a uma produção recorde de celulose em 2008. Em junho de 2008 foi concluída a curva de aprendizado da Linha 2. Com isso, atingiu-se cerca de 86 mil toneladas de produção mensal de celulose e, em 2008, o volume total desta linha foi de 870 mil toneladas. A Linha 2 de Mucuri elevou a capacidade de produção de celulose de mercado da Companhia ao

*novo patamar de 1,7 milhão de toneladas/ano a partir de 2009.” (Mantive os destaques)*

*Deste modo, não há como se estabelecer conexão fática entre os fatos ocorridos no exercício de 2016, objeto da presente autuação, e as aquisições para o ativo imobilizado relacionadas com nova linha de produção que entrou em operação oito anos antes, em 2008. Insubstancial, portanto, a alegação defensiva, que se revela incapaz de alterar os fatos que motivaram as exigências fiscais que integram o presente lançamento de ofício.*

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

*Na sequência, passo a examinar as alegações defensivas no que se refere à incorporação dos bens cujos créditos foram glosados no ativo imobilizado do estabelecimento, com o consequente aproveitamento dos créditos através de registros na escrita fiscal (livro CIAP e Apuração do ICMS).*

*Assim, para examinar a alegação de que as aquisições a que se referem a infração 01 se destinavam ao ativo imobilizado, analisei detidamente as mercadorias elencadas no arquivo do autuante constante do CD à fl. 131 denominado “CRÉDITO INDEVIDO - MATERIAL DE USO OU CONSUMO - LISTA DE NOTAS FISCAIS ITENS – 2016”.*

*Confrontando os arquivos em PDF, também inseridos no mesmo CD (fl. 131), denominados “Termo de Visita assinado\_1 de 4”, “Termo de Visita assinado\_2 de 4”, “Termo de Visita assinado\_3 de 4”, e “Termo de Visita assinado\_4 de 4”, elaborados a partir da visita realizada pelos autuantes ao almoxarifado da empresa, ocasião em que foi especificada pela engenharia de produção qual a função de cada bem no processo produtivo e seu local de utilização, conforme discriminado no referido “Termo de Visita”, concluo que os materiais ali listados são efetivamente destinados à manutenção das instalações dos imóveis e também peças e partes para reposição de máquinas e equipamentos, a exemplo de: tubos, vergalhões, arruelas, buchas, cantoneiras, porcas, abraçadeiras, anéis, arruelas, blocos de concreto, cabos elétricos, eletrocalhas, eletrodutos, gaixetas, joelhos, juntas, entre outros.*

*Portanto, seja pela descrição dos bens ou pela afetação dos mesmos que estão relacionados com a manutenção de máquinas e equipamentos do parque fabril da autuada e na utilização em reparos no imóvel da fábrica, e, principalmente, considerando a inexistência de relação temporal entre ampliação da linha 2 de produção da fábrica ocorrida em 2007 e operacionalizada em 2008 e as aquisições dos materiais objeto deste lançamento, verificada ao longo do exercício de 2016, é de se concluir que os procedimentos de glosa dos créditos efetuados pelos autuantes, através da aplicação da penalidade de 60%, conjugado com a determinação da obrigação de estorno, estão corretos e não merecem qualquer reparo. Os bens que integram o presente lançamento, aplicados na manutenção das instalações da empresa, no imóvel ou em função da necessidade de reposição de peças para suas máquinas e equipamentos, são classificados na legislação de regência do ICMS como MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Essas características lhes afastam peremptoriamente do conceito de bens destinados ao ativo imobilizado se analisadas pela sua serventia, implicando que jamais podem gerar o crédito do ICMS.*

*Diante do exposto, considero que o lançamento de ofício em exame tem respaldo na legislação do ICMS a seguir reproduzida:*

**Lei Complementar 87/96**

**Art. 19.** O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado

**Art. 20.** Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

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

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

**Lei 7.014/96**

**Art. 28.** O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:

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

II - a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;

RICMS/12

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

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

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

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

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

Destarte, voto pela procedência da infração 01.

Nessa mesma toada, e com idêntica fundamentação, julgo procedente a infração 02, posto que a exigência fiscal recaiu sobre bens de idêntica natureza, utilizados como peças e partes na manutenção de equipamentos da unidade fabril da autuada, cujos créditos de ICMS foram apropriados na escrita fiscal como se tratasse de mercadorias inerentes ao processo produtivo. Afasto a pretensão defensiva pelos mesmos motivos, pois em se tratando de material para uso e consumo, não participam diretamente do processo de produção da Impugnante, na condição de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores ou materiais de embalagem.

Nosso voto, portanto, é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração no tocante às penalidades aplicadas, devendo o contribuinte ser intimado a proceder aos estornos dos créditos indevidos na sua escrita fiscal, com o refazimento da conta corrente do ICMS.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 261 a 271, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Após fazer uma breve síntese dos fatos, passou a discorrer acerca das razões recursais.

Pede, preliminarmente, a decretação da nulidade do lançamento ao argumento de que ocorreu precariedade do trabalho fiscal, em face do que restaria violado o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Argumenta que, como é cediço, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (cujo texto transcreve), 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. Defende 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.

Assegura que é isso o que ocorre no caso em tela, tendo em vista que a D. Autoridade Fiscal 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. Desta forma, explica que se vê na obrigação de dizer o óbvio: “*quem tem o dever de fiscalizar e lançar corretamente qualquer acusação fiscal é a Administração Fazendária*”. Ainda, sustenta que os lançamentos devem estar sempre lastreados nos fatos corretos e não em imperícias cometidas pelas Autoridades Fiscais. Admitir-se 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.

Alega, ainda, que a Autoridade Fiscal fundamentou a acusação em dispositivos genéricos que não permitem concluir a motivação da cobrança, ou seja, a fundamentação legal apresentada está incorreta. Argumenta que a fundamentação legal insuficiente e incorreta torna impossível determinar a natureza da infração e os motivos para a lavratura do Auto de Infração.

Posto isto, entende que o presente lançamento fiscal deve ser considerado nulo, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a” e § 1º do RICMS/BA, cujo texto transcreve.

Assim, constatada a precariedade do trabalho fiscal, sustenta que a presente autuação deve ser considerada nula, tendo em vista que está baseada em fundamentos legais e fáticos absolutamente alheios à realidade.

No mérito, explica que as acusações fiscais lhe atribuem a suposta utilização indevida de crédito de ICMS referente à aquisição de produtos, classificados pela Autoridade Fiscal como destinados ao uso e consumo. Esclarece, contudo, que o Auto de Infração se refere a mercadorias que foram adquiridas no período de expansão da capacidade produtiva do seu complexo industrial, no Município de Mucuri, ou seja, quando estava sendo introduzida uma nova linha de produção, denominada Linha 2, a qual foi feita com base, inclusive, nos benefícios do DESENVOLVE Bahia. 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.

Esclarece 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 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 definida pelo Pronunciamento Técnico CPC 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, cujo enunciado reproduzo abaixo.

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

Argumenta 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. Frisa que, conforme já explicado, os materiais adquiridos destinaram-se à manutenção e expansão das suas atividades empresariais, não havendo dúvidas sobre a sua caracterização como bens destinados ao ativo imobilizado.

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

Alega, por fim, que não houve infração à legislação estadual. Afirma que, considerando-se a real destinação dos materiais adquiridos, qual seja, bens destinados ao ativo imobilizado, verifica-se que existe previsão de creditamento fiscal, prevista no artigo 309, inciso VII, do RICMS/BA, cujo texto reproduz.

Assim, conclui que, conforme se depreende do dispositivo citado, o ICMS proveniente da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado é passível de creditamento nas operações subsequentes. Logo, não há o que se falar em infração à Legislação Estadual, já que o creditamento foi realizado nos termos da lei.

Tendo em vista a complexidade do tema, defende ser imperiosa a realização de diligência fiscal *in loco* para que se comprove, através de exame de toda documentação disponível, bem como da própria planta industrial da Autuada, a destinação das partes e peças glosadas.

Destaca que, em caso semelhante de empresa do mesmo ramo, este Conselho já decidiu favoravelmente ao contribuinte com base em parecer da ASTEC que, *in loco*, pode verificar que os bens glosados tinham sido adquiridos para a construção ou montagem de equipamento, máquina ou outro bem do ativo permanente. Transcreve trecho do voto orientador do julgado, contido no Acórdão JJF nº 0362-02/04, cujo teor reproduzo abaixo.

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

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

Neste passo, pretende a realização de uma diligência, *in loco*, e por Auditor estranho ao feito, por ser imprescindível para provar que os produtos glosados no lançamento de ofício, em sua totalidade, foram utilizados em fase pré-operacional ou empregados na produção e industrialização de ativos da sua nova linha de produção (Linha 2), classificando-se, pois, como ativos imobilizados conforme estabelece a legislação aplicável, permitindo, assim, o crédito fiscal pela sua aquisição.

Diante do exposto, requer seja acolhida a presente Defesa Administrativa para que seja cancelado o presente Auto de Infração como medida de rigor, ou, caso assim não entendam, que seja determinada a realização de diligência fiscal.

Nesses termos, pede deferimento.

## VOTO

Preliminamente, quanto à alegação de nulidade por ausência de explicação acerca dos motivos pelos quais as mercadorias foram consideradas como de uso e consumo, não merece prosperar, pois os autuantes não se limitaram a descrever o tipo infracional, mas adicionaram informações que explicitam os motivos da autuação.

De fato, na Infração 01, adicionaram-se as seguintes informações: *"Refere-se a materiais de uso consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, onde a Autuada creditou-se do ICMS indevidamente, lançando no CIAP, bloco G (controle de crédito ativo permanente) CFOP 2551. Os referidos materiais não entram em contato direto com o produto em elaboração (celulose), e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado"*. Já na Infração 02, foi adicionado o seguinte: *"Refere-se a materiais de uso consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, onde a Autuada*

*creditou-se do ICMS indevidamente. Os referidos materiais não entram em contato direto com o produto em elaboração (celulose), e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado”.*

Além desta pequena exposição de motivos, os autuantes fizeram acostar demonstrativos analíticos de débito, em mídia, à folha 131, mediante os quais fizeram a individualização de cada item creditado, com a sua descrição e com os demais elementos constantes de cada nota fiscal considerada.

Em consequência, não há como se alegar ausência de motivação para o lançamento tributário. Nem há justa causa para a alegação de que a fundamentação do Auto de Infração foi genérica, pois o conjunto probratório é revelador de que os motivos se encontram devidamente detalhados.

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da minha convicção.

No mérito, o Sujeito Passivo ataca as duas infrações conjuntamente, o que autoriza que sejam tratadas, igualmente, de forma conjunta.

Na Infração 01, a conduta infratora foi descrita como “*Utilização indevida de crédito fiscal que não repercutiu em falta de recolhimento de ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos*”. Refere-se aos valores lançados, indevidamente, no CFOP 2.551 (Compra de bem para o ativo imobilizado), conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

A Infração 02 teve a mesma descrição, ou seja, “*Utilização indevida de crédito fiscal que não repercutiu em falta de recolhimento de ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos*”. Estes valores se referem a créditos indevidos, classificados, erroneamente, no CFOP 2.101 (Compra para industrialização).

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que os bens foram adquiridos para expansão da capacidade produtiva do estabelecimento industrial, denominada implantação da Linha 2.

Como bem destacam os autuantes, a consulta ao site [https://www.bnDES.gov.br/wps/portal/site/home/imprensa/noticias/conteudo/20060203\\_not015\\_06](https://www.bnDES.gov.br/wps/portal/site/home/imprensa/noticias/conteudo/20060203_not015_06) revela que a linha 2 entrou em operação em agosto de 2007 e a conclusão da curva de aprendizado se deu em 2008, conforme pode ser constatado no documento apresentado pela própria Suzano em seu site.

Os autuantes acostaram um histórico da Suzano no Estado da Bahia, conforme abaixo.

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

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

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

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

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

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

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

*Linha de Celulose de Mucuri.*

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

Os autuantes fazem, ainda, referência a um documento da Suzano Papel e Celulose, disponível no link acima descrito, onde traça um histórico de implantação da linha 2 (dois) em Mucuri, e assim detalham:

*“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. (grifos acrescidos)”**

Constata-se, portanto, 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. Tais números evidenciam que os bens indicados nessa autuação, cujo período fiscalizado foi de janeiro a dezembro de 2016 não foram os mesmos utilizados na implantação da Linha 2 de Mucuri, como afirma a Recorrente.

Apesar de ter sido anexada uma cópia da Resolução 56/2016 (folha 170), noto que tal ato somente foi publicado em 21/07/2016, o que inviabiliza, por si só, que venha a ser aplicado retroativamente, a aquisições que nada têm a ver com o projeto aprovado.

Ademais, os itens autuados não possuem identidade, mas são componentes. A prevalecer a alegação da empresa (uso em montagem), não se pode admitir o creditamento porque se trataria de imóveis por acessão física, o que encontra óbice no art. 310, inciso VII do RICMS/12, conforme abaixo.

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

...  
VII - destinados à construção de imóveis por acessão física;  
..."

Ao contrário do que afirma o Sujeito Passivo, a análise das mercadorias listadas nos demonstrativos de débito, contidos na mídia, à folha 131, revela que se trata de uma enorme variedade de itens típicos de manutenção, tais como “bocal”, “gaxeta”, “correia de transmissão”, “tubos”, “tampas”, “pentes”, “peneira”, “anel”, “bico”, “réguas”, “curva”, etc. São, portanto, itens de reposição em face ao desgaste.

Essa mesma discussão já foi objeto de apreciação e de decisão unânime, por parte desse Conselho de Fazenda, conforme Acórdão CJF nº 0373-11/19, da lavra desta 1ª CJF, cuja ementa reproduzo abaixo.

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

Também nessa direção foram os Acórdãos nºs 0167-11/18, 0335-11/19, 0347-11/19 e 0353-11/19, todos sulfragados por unanimidade.

Com base no exposto, entendo, portanto, que não cabe outra conclusão senão a de que se encontram caracterizadas as duas infrações imputadas.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE

Em que pese a convicção demonstrada pelo ilustre relator do presente processo, permito-me do mesmo discordar em nome da verdade material e da real observância dos fatos ocorridos que ensejaram a autuação por suposta utilização indevida de créditos fiscais.

Diz respeito a autuação ao suposto cometimento das duas infrações abaixo identificadas:

**Infração 01 - 01.02.89: Utilização indevida de crédito fiscal que não repercutiu em falta de recolhimento de ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Acresentaram os autuantes que: “Refere-se a materiais de uso consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, onde a Autuada creditou-se do ICMS indevidamente, lançando no CIAP, bloco G (controle de crédito ativo permanente) CFOP 2551. Os referidos materiais não entram em contato direto com o produto em elaboração (celulose), e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado”. Fatos geradores verificados entre os meses de janeiro e dezembro de 2016. Valor exigido: R\$2.628.128,50. Multa prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.**

**Infração 02 - 01.02.89: Utilização indevida de crédito fiscal que não repercutiu em falta de recolhimento de ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Acresentaram os autuantes que: “Refere-se a materiais de uso consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, onde a Autuada creditou-se do ICMS indevidamente. Os referidos materiais não entram em contato direto com o produto em elaboração (celulose), e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado”. Fatos geradores verificados entre os meses de janeiro e dezembro de 2016. Valor exigido: R\$77.043,28. Multa prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.**

Necessário se faz conceituar o que venha a ser “Ativo Imobilizado”, o que bem o fez a Recorrente, buscando na Ciência Contábil sua definição, quando assim se expressou:

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

Considerou o ilustre relator aquilo que foi informado pelos autuantes, que as aquisições dos materiais objeto das duas infrações não seriam destinadas à expansão da planta industrial da Recorrente.

Estranhamente, os autuantes afirmam que o material objeto da autuação “Refere-se a materiais de uso consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, onde a Autuada creditou-se do ICMS indevidamente, lançando no CIAP, bloco G (controle de crédito ativo permanente) CFOP 2551. Os referidos materiais não entram em contato direto com o produto em elaboração (celulose), e não sofrem alterações em função da ação direta exercida

*sobre o produto fabricado, bem como não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado”.*

Ora, em se tratando de bens do ativo imobilizado, o correto é, assim como procedeu a Recorrente, registrá-los no livro CIAP para apropriação de créditos no prazo de 48 meses, como determinado na legislação.

Deixaram, na sua pesquisa, incompleta, os autuantes, de verificar a ampliação da unidade fabril da Recorrente, implantada mediante projeto devidamente aprovado pela DESENBAHIA, através a Resolução Desenvolve nº 56/2016, cujas obras se iniciaram no decorrer do exercício de 2015, sendo complementada em 2017, não dizendo respeito ao histórico apresentado que limita a atuação da unidade fabril ao ano de 2008.

Tivessem os autuantes e o ilustre relator pesquisado devidamente, em busca da verdade material, encontrariam, no próprio site da empresa, informado como base para a afirmação, o registro da ampliação do “Projeto Mucuri”, em reprodução de registro datado de 19.11.2015:

## ANUNCIAMOS INVESTIMENTOS EM MODERNIZAÇÃO

Suzano . 19.11.2015 . 10h25



Em três anos, temos como plano bater a marca de 5,1 milhões de toneladas de produção total de papel e celulose. E, para isso, anunciamos um investimento de R\$1,1 bilhão em modernização e aumento da capacidade das nossas unidades de Mucuri (BA) e Imperatriz (MA) e na ampliação e aproximação da base florestal nessas localidades.

A expectativa é de que os projetos sejam concluídos no quarto trimestre de 2017 e nos ajudem a chegar ao que consideramos ser o custo de produção mais competitivo possível.

“Esses investimentos atendem o nosso primeiro pilar estratégico, a competitividade estrutural. Nossa esforço é para que a operação consiga maximizar nossos ativos, a patamares de custos bastante competitivos”, explica Walter Schalka, nosso presidente.

Mais ainda, compulsando os registro do blog “Papper News” encontramos o registro que comprova a ampliação da unidade fabril, Unidade de Mucuri, onde foram aplicados os materiais objeto da autuação e disponibilizado todo o material imobilizado, como abaixo:

### Suzano inaugura nova linha de produção de tissue na fábrica de Mucuri

A *Suzano iniciou a produção e comercialização de rolos jumbo de papel higiênico (tissue) em sua fábrica de Mucuri, na Bahia. O investimento total estimado é de R \$ 540 milhões e considera a capacidade total de produção de papel tissue de 120.000 toneladas / ano e capacidade máxima de conversão de 60.000 toneladas / ano.*

A fábrica em Imperatriz, no Maranhão, deve iniciar a produção no quarto trimestre de 2017. O ramp-up da produção de tissue será gradual.

A acusação apresentada contra a Recorrente não se sustenta, não conseguem os autuantes comprovar o que alegam e remetem a quem é acusado o dever de elidí-la, esquecendo-se os autuantes do princípio básico de que “*quem tem o dever de fiscalizar e lançar corretamente qualquer acusação fiscal é a Administração Fazendária*”, o que não ocorreu no presente processo.

Note-se que, como bem relatado no processo, a Recorrente pugnou por diligência para comprovação do que afirmara, simplesmente rechaçado pela Junta Julgadora, assim como pelo ilustre relator, que destaca o que foi requerido, informando: “*Tendo em vista a complexidade do tema, defende ser imperiosa a realização de diligência fiscal in loco para que se comprove, através de exame de toda documentação disponível, bem como da própria planta industrial da Autuada, a destinação das partes e peças glosadas.*”

Estranho também a afirmativa do ilustre relator ao dizer: “*Ademais, os itens autuados não possuem identidade, mas são componentes. A prevalecer a alegação da empresa (uso em montagem), não se pode admitir o creditamento porque se trataria de imóveis por acesso físico, o que encontra óbice no art. 310, inciso VII do RICMS/12, conforme abaixo*”.

Os materiais foram adquiridos e utilizados na ampliação da planta industrial da Recorrente, dentro de um projeto devidamente analisado pela sistemática do programa Desenvolve, não fazendo qualquer sentido tal afirmativa.

Sabido é que bens do ativo imobilizado não se incorporam aos produtos fabricados ou mercadorias comercializadas, assim como que, segundo o seu conceito, são utilizados “na produção” ou operacionalização” da empresa visando o alcance do seu objetivo social, além do que o benefício do Desenvolve, a que fez jus a Recorrente lhe ampara a forma procedural.

Comprovado através de cotejamento efetuado nos registros do CIAP apresentado pela Recorrente, afasto a exigência sobre os bens devidamente identificados como sendo do Ativo Imobilizado, acatando o parecer do ilustre relator ded relação aos produtos identificados, realmente, como de uso e consumo.

Diante do que analisei, das provas acostadas ao processo, da comprovação da verdade material ante os fatos aduzidos, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário e julgo PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em apreço, nos termos do explicitado no parágrafo anterior.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 217359.0002/19-0, lavrado contra a empresa SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A., devendo ser

intimado o recorrente, para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de R\$2.705.171,78, previstas no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Roservaldo Evangelista Rios, Cláudio José Silveira Pinto e Laís de Carvalho Silva

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de novembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSEVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS