

**A. I. N°** - 279464.0001/23-1  
**AUTUADO** - BRACELL BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S.A.  
**AUTUANTES** - MARCO ANTÔNIO C. DE MATOS E FRANCISCO DE ASSIS B. B. DE CARVALHO  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 21/12/2023

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0250-03/23-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Operações não passíveis de creditamento. Indevido o lançamento dos créditos fiscais decorrentes de aquisições para uso e consumo, no livro CIAP destinado ao controle dos ativos fixos. É vedado o crédito fiscal nas entradas de materiais como: peças de reposição, manutenção e ferramentas utilizadas na manutenção periódica das unidades produtivas do estabelecimento. Contribuinte não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Não acolhido o pedido para realização de diligência ou perícia técnica. Rejeitadas as nulidades arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/03/2023, exige crédito tributário, no valor de R\$ 165.044,28, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo imobilizado do estabelecimento, tendo escriturado no CIAP, materiais de uso e consumo na reposição de itens que sofrem desgastes naturais na planta, ou atividades de manutenção e ou revisão de equipamentos na sua unidade industrial, nos meses de agosto de 2019 a dezembro de 2022. (Infração 001.002.001).

O sujeito passivo apresenta impugnação fls. 53/67. Registra a tempestividade de sua peça defensiva. Transcreve a infração que lhe foi imputada. Diz apresentar defesa ao Auto de Infração, por seus advogados que a presente subscrevem (Doc. 01), inconformada vem apresentar impugnação, o que faz com fulcro no art. 132 e seguintes do COTEB (Lei 3.956/81) e no art. 123 e seguintes do RPAF/1999, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Aduz que, em que pese o respeitável trabalho desenvolvido pela Fiscalização, há de se reconhecer a total improcedência da suposta infração, haja vista que a mesma se encontra fundada em equívoco, por desconsiderar a verdade material e não analisar detidamente que os itens objeto da glosa, em verdade, são bens do ativo permanente e não materiais de uso e consumo, conforme será adiante demonstrado.

Diz que não pode se furtar de apontar o vício do lançamento tributário decorrente da precariedade da presente acusação fiscal que não atende aos requisitos mínimos de validade e tampouco observa a verdade material dos fatos ou aplica corretamente a norma impositiva no tempo. Isto porque, *data venia*, a autuação ora impugnada foi de encontro ao art. 142 do Código Tributário Nacional que rege o lançamento tributário, que confere competência à Fiscalização para o exercício desta importante função e, ao mesmo tempo, estabelece os parâmetros e limites necessários para que a realização da atividade do lançamento se opere dentro da legalidade e com observância ao princípio da segurança jurídica.

Assim, aponta que há a necessidade, pelos próprios princípios que regem a Administração (notadamente os princípios da motivação e da legalidade), da verificação da ocorrência do fato gerador, com a efetiva análise da verdade material dos fatos, a fim de se averiguar o cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte. Sobre o tema, reproduz o art. 39 do regulamento dos Processos Administrativos Fiscais (RPAF-BA).

Nota que a obrigatoriedade da descrição clara e precisa dos fatos, contida no inciso III do dispositivo citado, com todas as suas alíneas, que nada mais é, do que a estrita observância aos princípios da tipicidade e da legalidade, os quais como regra aduzem que a tributação não pode recair sobre qualquer fato, mas só sobre aqueles eleitos pela lei.

Contudo, entende que no lançamento em tela, resta evidente que não foi cumprido o mandamento legal, na medida em que a Fiscalização não demonstrou o perfeito enquadramento dos fatos concretos às normas de incidência do ICMS, aduzindo, apenas, uma suposta ocorrência de fatos geradores não tributados, presumindo, sem comprovação e apuração se as suas alegações de fato procedem.

Frisa que não houve correta apuração dos fatos para que houvesse a lavratura do Auto de Infração. Aponta que, mais especificamente, a Fiscalização apenas se limitou a compor a suposta infração por períodos, sem comprovar a prática de ilicitudes. Simplesmente apontou que houve a aquisição de material para uso e consumo, sem verificar a realidade fática e o enquadramento dos referidos bens como sendo bens do ativo permanente.

Ademais, ressalta que o Fisco utilizou enquadramento legal genérico (dispositivos que tratam de estorno de imposto creditado, quando a mercadoria não for utilizada na atividade do estabelecimento), que não lhe permite identificar exatamente qual fato foi imputado com precisão, especialmente por não coincidir os dispositivos com a descrição da infração supostamente cometida. Ou seja, lendo a descrição da infração e o enquadramento legal, não sabe ao certo de que se defender e se de fato há razão para apresentar alguma defesa ou se a Autuação combatida não passa de meras ilações.

Assim, entende que a autuação merece subsunção à norma disposta no art. 18, inc. IV, "a", do RPAF/99, que determina ser nulo o Auto de Infração em que seja impossível determinar com segurança a infração cometida, haja vista todos os equívocos apontados. Isto é, considerando que não atende aos requisitos mínimos necessários para ser lavrado, deve ser considerado nulo.

Registra que a Fiscalização presumiu, sem base legal e em inobservância à legislação, que foram utilizados indevidamente créditos fiscais de ICMS referente a material para uso e consumo do estabelecimento, o que geraria um saldo devedor de ICMS maior que o apurado, sem verificar a verdade material e confirmar que os materiais adquiridos, em verdade, são necessários ao desenvolvimento da sua atividade produtiva, não se tratando de materiais de uso e consumo.

Diante do exposto, o Auto de Infração merece ser julgado nulo, por descumprimento de requisitos essenciais ao lançamento, nos moldes até aqui demonstrados.

Subsidiariamente, em observância ao princípio da eventualidade, caso sejam superados os óbices apontados, passa a demonstrar as razões pelas quais merece ser reconhecida a improcedência do lançamento vergastado.

Repete a acusação fiscal e diz que a Fiscalização afastou o direito ao crédito por entender que as mercadorias seriam utilizadas para uso e consumo, sem perquirir a verdade material ou justificar a sua conclusão para tanto. Contudo, para que reste evidente a improcedência da cobrança, falta de análise da real utilização dos bens em debate no processo produtivo, sua importância e enquadramento como bem do ativo utilizado no processo produtivo, inclusive com o correto procedimento de escrituração contábil e fiscal, devidamente auditado por Auditores externos, passa a descrever resumidamente a função e utilização de alguns bens, exemplificativamente dentro do processo produtivo.

Salienta a especificidade da sua atividade, que é composta por um processo produtivo extenso e complexo (Doc. 02), conforme, resumidamente, reproduz todas as etapas.

Diz que a partir do abastecimento (chegada do eucalipto à fábrica descascado e em toras, temporariamente de forma mais visual, que pode ser resumido em descarregamento das toras de madeira na mesa dosadora e receptora (A), condução por meio de transportadores (B), lavagem no transportador TRO (C) antes de serem conduzidas para o picador de toras (D). No picador as toras se transformam em pedaços pequenos de madeira (cavacos). Posteriormente é realizado o processo de peneiramento (E) e acondicionamento dos cavacos.

Dentro dessa complexidade do processo produtivo, o picador tem a função de transformar as toras de madeira (matéria-prima) em pequenos pedaços (cavacos), principal insumo utilizado para produção de celulose. Sendo toda estrutura do picador indispensável para que o processo produtivo da celulose aconteça.

O picador é uma grande estrutura composta por vários equipamentos, integrantes do ativo permanente da Impugnante, que com o decorrer do tempo se desgastam a ponto de haver necessidade de substituição, para aumento da sua vida útil, possibilitando a continuidade do processo produtivo. Vale dizer que tais substituições não se confundem com as manutenções e reparos que ocorrem periodicamente.

De forma elucidativa, aduz ser válido demonstrar uma imagem do picador de toras, para que seja evidenciada a dimensão e complexidade do bem. É válido aduzir que foi realizado procedimento de “*revisão do picador*”, com objetivo de resgatar a condição operacional do equipamento e garantir continuidade operacional, que estava totalmente comprometida, e não poderia mais ser reparada pela simples manutenção periódica com reposição de pequenas peças. Essa “*revisão do picador*”, glosada pela Fiscalização, em verdade consistiu na substituição de equipamentos (ativos) que compõem a grande estrutura do picador. Foram substituídos carcaça inferior, sistema de freios, acoplamento do conjunto e bica de entrada.

Aponta ter havido glosa relativa à motores incorporados ao ativo permanente, descritos como “*Substituição Elec Motor 1 e 2*”, sem justificativa concreta e sem análise detida do que seria tal bem. Cada motor é considerado um bem do ativo.

Explica que motores são equipamentos elétricos que produzem um trabalho mecânico. Estes equipamentos são essenciais para o processo produtivo, pois sem eles, as demais máquinas e equipamentos perdem sua funcionalidade, ou seja, não conseguem operar. Os itens glosados foram aquisições de novos motores elétricos de indução trifásica, para substituir motores antigos da planta que apresentavam falhas, quebras e níveis elevadíssimos de corrosão. Houve a necessidade de substituição, pois os motores que estavam em uso estavam danificados de tal forma que não era mais possível repará-los.

Ainda sob a descrição de recuperação das bandejas de cabos, diz que houve a glosa de bandejamentos (*Leitos de Cabos Elétricos*), que são essenciais para que todo cabeamento necessário para funcionamento do processo produtivo esteja devidamente acondicionado e em pleno funcionamento. É que havia um considerável número de Bandejamentos danificados, gerando condicionamento inseguro, trazendo riscos à segurança, paradas com perdas de produção, fora de condições de atender aos padrões de engenharia e contrariando as normas brasileiras NR-10, NR-12 e NBR-5410.

Esclarece que os leitos danificados foram descartados e, em substituições, foram instalados novos leitos para adequações das instalações (Doc. 03). Ou seja, não houve uma simples manutenção periódica com substituições de peças de reposição, o que ocorreu em verdade foi a substituição das instalações que já não poderiam ser reparadas para continuidade do funcionamento, por novos leitos (ativos). Tal troca trouxe maior nível de confiabilidade e disponibilidade de planta e melhor condição de segurança, como pode ser observado da imagem ilustrativa da etapa do branqueamento.



Nota que os bens do ativo da empresa, não teriam utilidade ou não seriam eficientes, caso não fossem os bens autuados integrados a estes, para aumento da sua vida útil ou substituir bens do ativo permanente que não mais permitiam o perfeito funcionamento do seu processo produtivo.

Nessa linha, diz que resta evidenciado, que houve equívoco pela Fiscalização, ao não considerar as especificidades do seu complexo processo produtivo e da identificação dos bens que integram o ativo permanente, de modo que é imperiosa a revisão do lançamento, para considerar como bens do ativo permanente, aqueles devidamente registrados no CIAP, com o consequente reconhecimento da improcedência da exigência fiscal.

Deste modo, as acusações feitas pela Fiscalização não são suficientes para autorizar a manutenção do lançamento tendo em vista a inocorrência da aludida violação, consoante demonstrado pelas razões da defesa.

Pelo exposto, em caso de não se decidir de plano pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração, pugna que seja determinada a realização de Diligência Fiscal, no intuito de que seja comprovada a correção da apuração realizada, tendo em vista a manifesta incorreção dos dados que lastreiam a autuação, especialmente para elucidar (i) qual a aplicação dos bens em debate no seu processo produtivo, e (ii) confirmar incorporação destes ao ativo imobilizado.

Em vista do exposto, requer seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração ora vergastado, tendo em vista a ausência de requisitos essenciais ao lançamento, nos termos até aqui aduzidos, com fundamento no artigo 142 do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 39 do RPAF/1999.

Outrossim, caso assim não seja entendido, pleiteia que seja julgada improcedente a exigência fiscal em debate, tendo em vista que houve a incorreta consideração de bens do ativo imobilizado como se fossem materiais de uso e consumo, não havendo razões para persistir a cobrança, em face de todos os argumentos de fato e de direito até aqui apresentados.

Protesta, ainda, pela juntada posterior de provas, assim como pela produção de todos os meios de provas permitidos em direito, inclusive pela realização de perícia e diligência fiscal (art. 123 e 145 do RPAF/BA), para que sejam elucidadas as divergências existentes entre o entendimento do Fiscal e aquilo que fora alegado e comprovado pela Impugnante, bem como, pelo direito de sustentar oralmente as razões aqui aduzidas.

Requer que as intimações sejam feitas sempre em nome do seu patrono, Diego Marcel Costa Bomfim, inscrito na OAB/BA sob os nº 30.081-A, com endereço profissional na Rua Agnelo de Brito, nº 90, Edifício Garibaldi Memorial, 5º andar, Federação – CEP 40.210-245, Salvador/BA.

**A equipe de Autuantes presta a informação fiscal fls.122/124.** Reproduz a irregularidade apurada. Afirmar que o contribuinte apresenta defesa de forma regular, contestando o lançamento do crédito tributário referente ao auto de infração, sobre a qual, passa a analisar.

Destaca que a infração apontada no Auto de Infração em lide está devidamente caracterizada, tipificada e comprovada no corpo do Auto de Infração e no Processo Administrativo, não sobejando dúvidas quanto ao acerto da exação fiscal, além de ser consubstanciada em legislação eficaz e em vigor, não podendo a Impugnante querer invalidá-la.

Afirmar que restará demonstrado que não existem quaisquer alegações de nulidades ou ilegalidades que possam ser suscitadas, vez que o Auto de Infração foi lavrado em estrita observância à legislação de regência, não se observando erro ou vício que possa comprometer sua validade, a teor do art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF).

Esclarece o critério utilizado pela fiscalização para glosa do crédito dos itens que foram escriturados no CIAP como referentes a itens destinados ao Ativo Permanente, por entender tratar-se de itens destinados ao Uso e Consumo do estabelecimento.

Registra os critérios utilizados para serem considerados como ativo, os itens escriturados no CIAP. Deveriam atender simultaneamente a três condições/critérios conforme mostradas a seguir e, que foram declaradas pela própria Autuada no momento da escrituração fiscal.

**1º Critério:** que o tipo de ativo fosse caracterizado como um componente e não um bem. Ressalta que só existem duas opções de escrituração: bem ou componente e a Autuada optou por classificá-lo(a) como um componente.

i) um item, definido e caracterizado como um componente não funciona isoladamente, nem tem qualquer função no qual possa contribuir para gerar um efeito ou criar qualquer valor no processo;

ii) na grande maioria dos casos, um componente fica disponível em almoxarifado e não cumpre a sua função de substituir outro, até que este seja consumido ou gasto total ou parcialmente como é o exemplo inequívoco dos itens de sobressalente e/ou de consumo que são armazenados até o momento de serem consumidos como o foi(ram) o item(ns) que ele(s) irá(ão) substituir;

**2º Critério:** que a função estivesse relacionada a um componente (e não a um bem), com uma finalidade transitória, temporal, restrito, associada a uma atividade de natureza frequente e/ou periódica e/ou habitual como serviços de Manutenção;

**3º Critério:** por fim, foram selecionados os descritivos de função que caracterizassem de maneira inequívoca a utilização do componente conforme estabelecido no 2º Critério acima. Sendo assim, foram selecionados os lançamentos cujos descritivos evidenciassem as seguintes finalidades:

- Manutenção
- Manutenção Anual
- Maintenance
- Recuperação
- Revisão
- Revisão anual
- Yearly Overhaul (revisão anual)
- Overhaul (revisão)
- Substituição
- Repairs (reparo)
- Maintenance (manutenção)
- Peças sobressalentes
- Spare parts (peça sobressalente/reposição)

Ressalta que da consulta a cada um dos descritivos dos itens relacionados no demonstrativo apresentado no Anexo I-3 – Crédito indevido lançado no CIAP - Glosa pela natureza do item - Lista de Notas Fiscais e Itens às fls. 19 a 26 desse PAF, é imediata a constatação de que todos os itens cotejados no referido demonstrativo enquadram-se nos critérios referidos.

De todo exposto, entende que a todos os Componentes e não Bens, frise-se, relacionados no Anexo I-3 – Crédito indevido lançado no CIAP - Glosa pela natureza do item - Lista de Notas Fiscais e Itens às fls. 19 a 26 desse PAF foram aplicados:

- a) em substituição a outros, não promovendo a modificação do Bem (do qual o componente objeto de substituição faz parte);
- b) não promovem o aperfeiçoamento de nenhuma máquina/equipamento (Bem); e,
- c) não estão minimamente relacionados a adoção de novos processos de produção.

Registra que o que ocorreu foi simplesmente troca de peças de máquinas/equipamentos pelo desgaste das anteriores, consoante classificação adotada pela autuada quanto a estes itens e, ressalte-se: em que pese o fato de a Autuada classificá-los como simples componentes/peças sobressalentes/reposição, lançou os mesmos na escrituração do CIAP como se estes fossem Bens do Ativo Permanente. Desta forma, pugna pela procedência total da infração.

Conclui afirmando que ante as alegações da autuada e o contexto retromencionado em que foram refutadas, entende que a irregularidade descrita no auto de infração foi cometida pela Autuada e por isso, reafirma a manutenção *in totum* do auto de infração em questão.

Registro na sessão de julgamento, presença do patrono do autuado que realizou a sustentação oral, Dr. Carlos Leonardo Brandão Maia, OAB/BA nº 31.352.

### VOTO

O defendente arguiu nulidade do lançamento fiscal. Apresentou entendimento de que há vício no lançamento tributário decorrente da precariedade da acusação fiscal, que não atende aos requisitos mínimos de validade e tampouco observa a verdade material dos fatos. Assim, apontou que há a necessidade, pelos princípios que regem a Administração (da motivação e da legalidade), da verificação da ocorrência do fato gerador, com a efetiva análise da verdade material dos fatos, a fim de se averiguar o cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte.

Acrescentou que a Fiscalização não demonstrou o perfeito enquadramento dos fatos concretos às normas de incidência do ICMS. Ou seja, lendo a descrição da infração e o enquadramento legal, não sabe ao certo do que se defender e se de fato há razão para apresentar alguma defesa ou se a Autuação combatida não passa de meras ilações.

Relativamente às questões formais, após a análise dos elementos constantes nos autos, verifico que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato, que é a constituição do crédito tributário não recolhido integralmente aos cofres da Fazenda Pública Estadual.

A autuação fiscal está embasada no demonstrativo elaborado pelos Autuantes fls. 08 a 36, contidos no CD e entregues via DTE fls. 37/44, e não se constatou prejuízo ao defendente, considerando que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, não houve violação ao devido processo legal e a ampla defesa, tendo em vista que o imposto e sua base de cálculo foram apurados consoante o levantamento fiscal, o autuado tomou conhecimento do lançamento efetuado, conforme se pode constatar nas alegações defensivas, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o defendente tem condições de acompanhar normalmente, o deslinde de todas as questões suscitadas em sua impugnação.

O fato é que, ao examinar pontualmente a defesa apresentada, fica evidente que nada restou obscuro, impreciso ou mesmo nebuloso no presente lançamento, visto à riqueza de detalhes que foram alinhadas às contestações defensivas, tanto no plano fático, como de direito.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado. No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação. Dessa forma, ficam rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas direta ou indiretamente pelo impugnante.

O impugnante solicitou realização de perícia técnica ou diligência fiscal, no intuito de que seja comprovada a correção da apuração realizada, tendo em vista a incorreção dos dados que lastreiam a autuação, especialmente para elucidar: (i) qual a aplicação dos bens em debate no seu processo produtivo, e (ii) confirmar incorporação destes ao ativo imobilizado.



Sobre este pedido indefiro de plano, por entender ser desnecessária a remessa dos autos com este objetivo, visto que a matéria de ordem fática quanto à afetação dos bens na atividade operacional da empresa foi esclarecida e confirmada pelos Autuantes.

Não há no caso concreto, acusação de que a irregularidade apurada decorreu de aplicação de mercadorias em atividades alheias ao processo produtivo da empresa. Não existem dúvidas, quanto a função ou funcionamento dos materiais arrolados pela fiscalização no levantamento fiscal, que pela sua simples descrição, verifica-se tratar-se de peças e partes de reposição para manutenção dos equipamentos e ativo fixo da empresa.

Dessa forma, os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte dos Julgadores para decisão da lide. Não vislumbro necessidade avaliação técnica a ser produzida por especialistas. Indefiro, portanto, o pedido de perícia técnica/diligência fiscal, com fulcro no art. 147, incisos I e II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal –RPAF/99.

No mérito, o autuado foi acusado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo imobilizado do estabelecimento, tendo escriturado no CIAP, materiais de uso e consumo na reposição de itens que sofrem desgastes naturais na planta, ou atividades de manutenção e ou revisão de equipamentos na sua unidade industrial, nos meses de agosto de 2019 a dezembro de 2022. (Infração 001.002.001).

O defendente alegou que a autuação se encontra contaminada por diversos equívocos, com fundamento nos quais, houve o lançamento de tributo indevido e deveria ser julgada improcedente. Descreveu resumidamente a função e as etapas de utilização de alguns bens, dentro do seu processo produtivo.

Disse que os créditos glosados pela fiscalização se referem a aquisições de bens utilizados no picador de toras de madeira sendo toda estrutura do picador indispensável, para que o processo produtivo da celulose aconteça. Explicou que a “*revisão do picador*”, glosada pela Fiscalização, em verdade consistiu na substituição de equipamentos (ativos) que compõem a grande estrutura do picador. Foram substituídos carcaça inferior, sistema de freios, acoplamento do conjunto e bica de entrada.

Acrescentou que houve glosa relativa à motores incorporados ao ativo permanente, descritos como “*Substituição Elec Motor 1 e 2*”, sem análise detida do que seria tal bem. Os itens glosados foram aquisições de novos motores elétricos de indução trifásica, para substituir motores antigos da planta que apresentavam falhas, quebras e níveis elevadíssimos de corrosão. Explicou que houve ainda a glosa de bandejamentos (*Leitos de Cabos Elétricos*), que são essenciais para que todo cabeamento necessário para funcionamento do processo produtivo esteja devidamente acondicionado e em pleno funcionamento.

Em sede de informação fiscal, os Autuantes esclareceram que as mercadorias arroladas no levantamento fiscal são todas meras peças/acessórios de reposição – reconhecidos textualmente pela autuada - que integram a estrutura física de máquinas ou equipamentos demandando a necessária troca por desgaste, visto serem submetidas às naturais intempéries de um processo industrial. Explicaram que foram selecionados os descritivos de função que caracterizassem de maneira inequívoca a utilização relacionada a um componente (e não a um bem), com uma finalidade transitória, temporal, restrito, associada a uma atividade de natureza frequente e/ou periódica e/ou habitual como serviços de Manutenção.

Sendo assim, foram selecionados os lançamentos cujos descritivos evidenciassem as seguintes finalidades: i) Manutenção; ii) Manutenção Anual; iii) Maintenance; iv) Recuperação; v) Revisão; vi) Revisão anual; vii) Yearly Overhaul (revisão anual); viii) Overhaul (revisão); ix) Substituição; x) Repairs (reparo); xi) Maintenance (manutenção); xii) Peças sobressalentes; xiii) Spare parts (peça sobressalente/reposição).

Ressaltaram que da consulta a cada um dos descritivos dos itens relacionados no demonstrativo apresentado no Anexo I-3 – Crédito indevido lançado no CIAP - Glosa pela natureza do item - Lista de Notas Fiscais e Itens às fls. 19 a 26 desse PAF, é imediata a constatação, de que todos os

itens cotejados no referido demonstrativo enquadram-se nos critérios referidos. (Manutenção, reparo, revisão, recuperação e peças sobressalentes).

Concluíram que a todos os Componentes e não Bens, relacionados no Anexo I-3 – Crédito indevido lançado no CIAP - Glosa pela natureza do item - Lista de Notas Fiscais e Itens às fls. 19 a 26 desse PAF foram aplicados:

- a) em substituição a outros, não promovendo a modificação do Bem (do qual o componente objeto de substituição faz parte);
- b) não promovem o aperfeiçoamento de nenhuma máquina/equipamento (Bem); e,
- c) não estão minimamente relacionados a adoção de novos processos de produção.

Registraram que, o que ocorreu foi troca de peças de máquinas/equipamentos pelo desgaste das anteriores, consoante classificação adotada pela autuada quanto a estes itens e, ressalte-se: em que pese o fato de a Autuada classificá-los como simples componentes/peças sobressalentes/reposição, lançou os mesmos na escrituração do CIAP como se estes fossem Bens do Ativo Permanente.

Compulsando os elementos que fazem parte dos autos, especialmente as razões defensivas, verifico que o Autuado centrou sua defesa sustentando, que os materiais alvo da autuação possuem natureza de ativo imobilizado, visto que aumentariam a vida útil dos equipamentos a que se incorporam, não trazendo a luz deste processo, qualquer prova que corrobore esta argumentação.

Importante registrar, que o sujeito passivo tem direito a se creditar dos valores referentes a entradas de bens destinados ao seu ativo imobilizado, respeitando as regras definidas no art. 20, § 5º, inciso I, da LC nº 87/1996. Entretanto, nestes casos, necessário se faz, que o contribuinte comprove através das notas fiscais e respectiva escrituração fisco-contábil, a real destinação de tais mercadorias.

Caberia ao defendente, trazer a luz deste processo, documentos comprobatórios de suas alegações, a exemplo de laudo técnico comprovando que as peças substituídas aumentaram a vida útil do bem que sofreu a substituição. Ou ainda, como foi realizada a escrituração contábil destas mercadorias, se foram submetidas a depreciação ou consideradas custos nos seus Demonstrativos Contábeis.

Nessa toada, saliento que embora a legislação fiscal estadual não traga regra específica a respeito da matéria, os conceitos trazidos pela Ciência Contábil, classifica como elementos do custo de um item do ativo imobilizado, quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local em condição necessária para o mesmo ser capaz de funcionar na forma pretendida pela administração, além dos componentes de desmontagem e remoção do item e de restauração e montagem do local (sítio) no qual este está localizado.

A lei nº 6.404/76, no art. 179, item IV, conceitua como contas a serem classificadas no Ativo Imobilizado, os direitos que tenham por objetivo bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.

Desta definição, subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como, os direitos exercidos com essa finalidade. Portanto, o 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; b) se espera utilizar por mais de um período.

Sendo assim, classificam-se como material permanente do ponto de vista da Ciência Contábil, bens que são utilizados para compor o maquinário de seu parque fabril, com a finalidade de ampliá-lo, modernizá-lo ou prolongar a vida útil de determinadas máquinas e equipamentos.



Observo que na situação presente, o próprio defendente em sua impugnação declara que a autuação recaiu sobre a troca de peças de máquinas/equipamentos pelo desgaste das anteriores, consoante classificação adotada pela própria autuada quanto a estes itens e, embora classifique estes materiais como simples componentes/peças sobressalentes/reposição, a exemplo de: peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas, registrou os créditos destas aquisições no CIAP.

Neste contexto, as peças de reposição, quando não destinadas a ampliar a vida útil do bem do ativo ao qual irão se agregar, em mais de um ano, são consideradas materiais de uso/consumo e em conformidade com a legislação de regência, não dão direito a crédito. Ressalte-se também, que não podem ser classificados como ativo fixo, por não possuírem as características inerentes àquele grupo de bens, tratando-se, na realidade, de materiais de uso e consumo do estabelecimento que se desgastam com o tempo, mas não tão rápido o bastante para serem considerados produtos intermediários, nem tão lento o bastante, para serem classificados como ativo fixo.

Assim, é inadmissível o uso do crédito fiscal relativo a tais entradas. Possibilitar o direito ao crédito nas aquisições destes materiais seria afrontar a vedação legal, a despeito da utilidade para o desenvolvimento da atividade econômica do defendente.

Reitero mais uma vez, que a natureza do grupo de produtos listados no Auto de Infração e citado pelo Autuado na sua defesa, é de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos.

O posicionamento pacificado neste Conselho de Fazenda é de que as partes e peças de reposição e ferramentais, destinados à manutenção periódica das máquinas e equipamentos do setor fabril, é no sentido de que os mesmos, não se classificam como bens do ativo, mas sim, como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento.

Para corroborar esse entendimento, vale transcrever trecho do Parecer nº 22886/2013 da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (DITRI):

*“( . . . ) Para melhor elucidação da matéria ora consultada, cumpre-nos salientar inicialmente a distinção existente entre os conceitos de peças sobressalentes e peças de reposição. As primeiras são fornecidas juntamente com o bem principal, para garantia de sua operacionalidade, e são contabilizadas como parte do bem, para fins de depreciação. Já as peças de reposição são as que suprem o desgaste que decorre do uso normal do equipamento ou maquinário, sendo contabilizadas como despesas, não compondo o conceito de ativo imobilizado.*

*Nesse contexto, temos que as aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado da Consulente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos do processo industrial, ou mesmo como partes integrantes do bem originalmente adquirido. “*

Nessa esteira, caberia ao Autuado apontar e comprovar, através de documentos fiscais e registro em sua contabilidade, que os materiais adquiridos e relacionados pelos Autuantes foram escriturados em conta do imobilizado e repercutiu incrementando a vida útil dos bens do ativo principal objeto da reposição das peças, tendo havido a correspondente ampliação no prazo de amortização dos bens em questão.

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve atentar ao que preceitua a legislação tributária, observando os limites ou condições para utilização de créditos fiscais, em especial o art. 309 do RICMS-BA/2012 e arts. 28 a 31 da Lei 7.014/96, e o levantamento fiscal foi efetuado observando esses limites ou condições para utilização de créditos fiscais, conforme estabelecidos nestes dispositivos.

Sobre o argumento relacionado à constitucionalidade da vedação de uso do crédito fiscal, este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária

Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Neste cenário, é importante reiterar, que no tocante às partes e peças de reposição de bem do ativo, adquiridas para troca de partes que compõem o maquinário, são itens definidos como de uso e consumo, portanto, peças de reposição de bens do ativo, necessárias em face do desgaste de toda e qualquer peça que compõe o maquinário, esses itens são definidos como de uso e consumo do estabelecimento.

Observo ainda, que a jurisprudência deste CONSEF é pacífica sobre o entendimento desta matéria exposto pela SEFAZ/BA. Os Acórdãos JJF nº 0115-05/16 e JJF nº 0013-02/16, e CJF nº 301/12-18 todos originários do CONSEF, dão essa interpretação, ao tratarem da classificação de partes e peças de reposição, como materiais de uso e consumo.

Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos, qualquer fato ou prova que tivesse o condão de modificar ou descaracterizar o presente lançamento de ofício.

Por fim, o Defendente requereu que todas as intimações, relativamente a este processo fossem realizadas diretamente ao advogado, seu representante legal, Dr. Diego Marcel Costa Bomfim, inscrito na OAB/BA sob os nº 30.081-A, com endereço profissional na Rua Agnelo de Brito, nº 90, Edifício Garibaldi Memorial, 5º andar, Federação – CEP 40.210-245, Salvador/BA.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279464.0001/23-1**, lavrado contra **BRACELL BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto, no valor de **R\$ 165.044,28**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso VII, “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2023.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR