

A. I. Nº. - 233044.0001/09-0
AUTUADO - GRAFTECH BRASIL LTDA.
AUTUANTES - IVANA MARIA MELO BARBOSA e GILBERTO MOREIRA DE OLIVEIRA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 27. 01. 2011

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0024-01/11

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. **a)** AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO **a.1)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a.2)** UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. A confirmação através de diligência que os materiais adquiridos se destinam ao uso e consumo do estabelecimento torna as infrações caracterizadas. **b)** MATERIAIS DE USO E CONSUMO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Infração acatada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. A constatação da ocorrência de equívoco na apuração do valor do imposto, resulta na redução do montante do débito. Infração parcialmente caracterizada. 3. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. Comprovado o equívoco no cálculo do benefício. Infração caracterizada. Não acatadas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 28/07/2009, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente ao ICMS no valor de R\$904.742,48, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2006 e de janeiro a dezembro de 2007, sendo exigido imposto no valor de R\$325.655,08. Consta que se refere às parcelas de crédito fiscal de ICMS, utilizadas em 2006 e 2007, relativas às aquisições de bens no período de 2004 e 2005, objeto do Auto de Infração nº. 279757.0039/08-6, conforme Demonstrativos às fls. 15 a 63 e demonstrativos anexados ao referido Auto de Infração (fls. 98 a 168);

02 – utilizou crédito fiscal de ICMS, relativo à entrada do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de fevereiro, março, agosto, outubro e novembro de 2006, sendo exigido o imposto no valor de R\$8.662,88. Consta que se refere às parcelas de crédito fiscal de ICMS, utilizadas em 2006, relativas às aquisições de bens no período de 2004 e 2005, objeto do Auto de Infração nº. 279757.0039/08-6, conforme Demonstrativos às fls. 64 a 97 e demonstrativos anexados ao referido Auto de Infração (fls. 98 a 168);

03 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no mês de outubro de 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$643,52, conforme Demonstrativo à fl. 170 e cópia do lançamento no livro Registro de Entradas;

04 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, abril, maio, julho, outubro e dezembro de 2006, fevereiro, março, junho e setembro de 2007, exigindo-se o imposto no valor de R\$5.742,26, conforme Demonstrativo de fl. 172, cópias das notas fiscais (fls. 173 a 184) e cópias dos lançamentos no livro Registro de Entradas (fls. 186 a 208);

05 – recolheu a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve, nos meses de maio a dezembro de 2006 e janeiro a dezembro de 2007, sendo exigido o imposto no valor de R\$564.038,74, conforme Demonstrativo às fls. 210/211.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou impugnação às fls. 218 a 244, destacando que versará sobre a improcedência do lançamento atinente às infrações 01, 02 e 05 e parcialmente sobre a infração 04, tendo em vista que reconheceu a infração 03 e parcialmente a infração 04, em relação às quais já providenciara o pagamento, conforme documento de arrecadação em anexo (fl. 256).

Preliminarmente, ressalta quanto à necessidade de reunir o presente feito ao processo relativo ao Auto de Infração nº. 279757.0039/08-6, devido à identidade de objeto entre os dois, uma vez que a presente autuação se fundamentou no referido Auto de Infração, com a diferença que enquanto o primeiro tratou da cobrança do crédito indevido utilizado em 2004 e 2005, neste a cobrança do crédito tido como indevido se referiu a 2006 e a 2007, complementando, o estorno integral de todo o crédito que o autuado aproveitou ao longo desses quarenta e oito meses.

Observa que os próprios autuantes declararam na descrição dos fatos, quanto às infrações 01 e 02, que o crédito indevido decorreu de aquisições que foram objeto de fiscalização por meio do indicado Auto de Infração, divergindo apenas quanto ao período. Conclui que faz-se necessário que tramitem em conjunto, para que se privilegie a economia processual, para que, inclusive diligências e provas periciais possam ser realizados uma só vez, já que tratam da mesma matéria e dos mesmos bens para integrar o ativo imobilizado e se assegure a uniformidade das decisões.

Ressalta que no processo referente à autuação anterior, requerera que o autante exercesse o seu poder-dever de retratação, sob o argumento de que a conformação dos fatos tidos como infratores decorreram da falta de uma análise mais acurada dos documentos de prova existentes no estabelecimento, alguns dos quais não chegaram a tempo hábil nas mãos do Auditor Fiscal.

Frisa que no presente caso, tendo os autuantes tomado conhecimento da ação fiscal anterior, simplesmente complementaram a cobrança, alcançando o remanescente do crédito aproveitado pelo contribuinte, sem realizar um levantamento minucioso dos documentos e provas em poder do autuado, aproveitando as planilhas do lançamento anterior, sem reavaliá-las, nem revisá-las. Portanto, antes do debate de mérito, requer que seja exercido pelos ora autuantes o poder-dever de retratação, analisando os documentos e informações disponibilizados na defesa do citado Auto de Infração, reformando o seu juízo de inteligência quanto aos fatos analisados e ao direito aplicado.

Salienta que a defesa revela a improcedência absoluta dos itens impugnados, sobretudo em face dos documentos que não passaram pelo crivo dos Auditores Fiscais, que simplesmente reproduziram o teor da autuação anterior, para cobrança das infrações 01 e 02. Afirma que os argumentos defensivos,

em cotejo com os documentos de prova, possibilitarão aos Auditores Fiscais a formação de convencimento justo e adequado à verdadeira realidade dos fatos.

Consigna que os autuantes deverão rever os termos da autuação, amparados pelas provas ora disponibilizadas, exercendo o senso de justiça, e em busca a verdade dos fatos e da legalidade. Destaca a disciplina contida no art. 2º, § 1º do RPAF/BA, que prestigia a rápida solução do litígio administrativo, com amparo nos princípios do informalismo e da verdade material.

Amparado na legislação processual em vigor no Estado da Bahia, conclama os autuantes a refletirem sobre os itens impugnados, com amparo nas provas documentais disponibilizadas no processo anterior, visando a retratação da autuação, numa nova avaliação dos fatos, a partir das provas não analisados, e na aplicação do Direito adstrita à realidade fática. Neste sentido, transcreve ensinamentos do jurista Antonio da Silva Cabral, atinentes à informação fiscal.

Versando sobre o direito ao crédito nas aquisições de bens para integrar o ativo imobilizado, chama a atenção para os itens 01 e 02 e parte do item 04, frisando tratar-se de legítima utilização de crédito fiscal do ICMS nas aquisições de bens para incorporar o seu ativo fixo, tida como indevida pelos autuantes, por entenderem que tais bens escapariam ao conceito de bens capitalizáveis e se enquadrariam na categoria de bens de uso e consumo, ou bens para manutenção e/ou conservação de bens do ativo fixo.

Salienta que na apuração dos créditos indevidos atinentes às infrações 01 e 02, foram utilizados os mesmos demonstrativos do lançamento anterior, nos quais são relacionadas as notas fiscais que ensejaram o estorno do crédito, indicando os itens que segundo os autuantes não poderiam estar inseridos no conceito de bens do ativo imobilizado, a exemplo de chapas e barras de metais diversos, válvulas, tubos, eletrodutos, condutores, motores, cabines, cimento, vigas, tintas, piso, etc. Afiança que tais aquisições não poderiam ser avaliadas isoladamente, sem verificar sua finalidade de aplicação, pois os materiais foram adquiridos para execução de novas instalações na sua sede, visando o aumento da vida útil dos equipamentos, ou a modernização e melhoria de eficiência e/ou qualidade e/ou segurança de sua planta, redução dos custos de industrialização, ou para atender outros projetos específicos que envolveram bens do ativo imobilizado.

Como os autuantes não tiveram a oportunidade de apreciar os elementos que foram juntados no processo anterior, que comprovam que os bens em questão fazem parte de projetos específicos, que contemplaram a aquisição de diversos itens para montagem e/ou construção de bens do ativo e tendo em vista a necessidade de uma melhor compreensão dos fatos, transcreve alguns conceitos sobre a classificação de bens como ativo imobilizado.

Lembra que segundo o art. 179 da Lei das Sociedades Anônimas (nº. 6.404/76), ativo imobilizado se refere aos bens destinados à manutenção das atividades da empresa. Já o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) classifica no Imobilizado os direitos representados por bens tangíveis e intangíveis a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, cuja vida útil econômica seja igual ou superior a um ano e não se destinem à venda.

Entende que não é a natureza nem a característica intrínseca do bem que lhe dá a qualidade de ativo imobilizado e sim a sua finalidade de uso ou aplicação que o conduz àquela classificação. Como exemplo, cita que se uma casa comercial de materiais de construção adquire cimento, areia, tijolos, tinta, etc., com o propósito de revenda, tais bens serão categorizados no rol das mercadorias. Porém, se a aquisição se destinar à construção de uma unidade fabril, então os gastos serão capitalizados, procedendo-se os registros contábeis na conta do Ativo Imobilizado.

Com base no Regulamento do Imposto de Renda, diz que além da finalidade do bem, a legislação federal adota o critério temporal. Observa que Nelson Gouveia, através da obra “Contabilidade”, defende que para um bem do ativo seja tido como imobilizado, deve atender a estes requisitos: tempo de vida útil superior a um ano; aumente a capacidade de produção; reduza os custos de operação; e contribua para o aumento dos benefícios gerados pelo bem. Acrescenta que o termo “imobilizado” não diz respeito à falta de mobilidade física do bem, mas ao fato de que recursos foram aplicados em ativo permanente destinado à manutenção das atividades da empresa.

Aduz que os gastos com melhorias e adições complementares aos bens do ativo já existentes, também são gastos ativáveis, que se adicionam ao valor do bem. Segundo Nelson Gouveia, gastos com um ativo fixo já existente deve ser capitalizado, pois gastos capitalizáveis são aqueles que, pela natureza da melhoria que trazem aos bens do ativo, são incorporados ao custo de aquisição.

Realça que os bens adquiridos são aplicados na manutenção de suas atividades, sem consumi-los, nem destiná-los à venda, e sim à construção de novas instalações, aumentando a vida útil de bens existentes ou aumentando-lhes a eficiência, qualidade ou segurança, para reduzir os custos das suas operações. Para tanto, antes de efetuar as compras, inicia um processo interno de “abertura de projeto”, quando é detalhado o escopo do projeto, com a descrição técnica e a estimativa de custo para a implantação, indicando-se os motivos e metas do investimento.

Sendo aprovado o investimento, é emitida uma Ordem de Serviço (O.S.), relacionando os bens e serviços do projeto, iniciando-se o processo de compras, adicionando, quando necessário, outros itens para a implementação do projeto, desde que relacionados à respectiva O. S. A contabilização das aquisições é feita mediante o respectivo débito na “conta de imobilizado em construção” e quando o projeto é concluído registra-se o crédito pelo valor total da conta e os bens resultantes da execução do projeto são registrados, como contrapartida, pelos lançamentos a débito nas contas do ativo imobilizado, a exemplo de equipamentos, computadores, construção civil, etc.

Alega que as aquisições em questão correspondem a 151 OSs emitidas, conforme relacionou, vinculando cada OS ao respectivo projeto, à área de aplicação, aos serviços realizados e aos motivos correspondentes, frisando que essas ordens de serviço se referem a todas aquelas concernentes à autuação.

Objetivando uma melhor compreensão, juntara os Anexos I, II, III e IV ao processo concernente à autuação anterior, associando cada nota fiscal objeto da autuação à OS que motivou a aquisição, possibilitando verificar a finalidade de cada aquisição, identificando a necessidade de capitalização dos custos. E para firmar um entendimento mais sólido, relacionou no Anexo V as aquisições atinentes às 151 ordens de serviços (não apenas as notas fiscais indicadas nos demonstrativos fiscais), o que possibilita identificar todas as aquisições de cada projeto.

Em reforço a seus argumentos, aponta, como exemplo, duas ordens de serviço para serem analisadas: a OS 2446.00 refere-se à fabricação de cilindros em aço inox 430, para substituir cilindros de aço carbono, visando a redução de custo, abrangendo a aquisição de chapas e perfis de aço inoxidável e os materiais de consumo aplicáveis, bem como os respectivos serviços para transformação dos materiais em cilindros; já a OS 2422.10 corresponde a modificações estruturais na ponte rolante JD 3901, com substituição de painéis e acessórios, objetivando melhoria em segurança, com a redução das intervenções de manutenção. Os itens que compõem cada uma das ordens de serviço estão indicados no Anexo V.

Deixa de avaliar as demais ordens de serviço, por entender que essa prova deve ser feita mediante diligência, já tendo juntado outros Formulários de Abertura de Projeto no citado processo. Alega que

o mesmo se aplica para demonstração dos registros contábeis das transações com quase 6.000 itens de bens e serviços relacionados nas OSS indicadas na defesa, a serem avaliadas na diligência.

Afirma que o cerne da questão reside no adequado enquadramento dos bens adquiridos, cujos créditos de ICMS foram estornados, estando a análise do mérito dependendo da verificação se tais bens são realmente destinados ao ativo imobilizado. Aduz que como o direito ao crédito relativo aos bens do ativo é assegurado pela Lei Complementar nº 87/96, sendo reconhecido pelo fisco baiano, a controvérsia gira em torno da finalidade das aquisições, avaliando-se as provas que devem ser buscadas através dos registros contábeis, dos documentos trazidos à colação e através de perícia em suas instalações, para análise dos seus procedimentos e documentação pertinente.

Destaca que esta é a verdade que deve ser perseguida, não apenas pelos autuantes, como pelos julgadores, com amparo em outras decisões deste CONSEF, conforme julgado concernente ao Auto de Infração nº. 298958.0003/01-9, oriundo da 1ª CJF, cuja ementa e trechos do voto transcreveu.

Refuta especificamente as infrações 01, 02 e 04, argumentando que as suas aquisições contemplaram bens que integram o seu ativo imobilizado, na forma acima demonstrada.

Entende ter demonstrado a necessidade de os autuantes efetuarem uma revisão do lançamento. Entretanto, considerando a possibilidade de que isso não ocorra, ou o façam apenas parcialmente, demonstra a necessidade de conversão do feito em diligência, para que possa exercer o seu direito de ampla defesa e do contraditório em toda a sua plenitude.

Esclarece que não juntou todos os documentos do PAF anterior, por economia processual, já que os dois devem ser reunidos para uma só análise e uma só decisão. Lembra que mesmo no outro processo não trouxe todas as ordens de serviço, porque nem todas foram feitas através de “Formulário de Abertura de Projeto”, porém se encontram nas informações constantes dos seus *softwares*, o que pode ser verificado nos seus registros eletrônicos; ademais, seria penoso detalhar cada uma das demais 153 OSS, o que poderia resultar em erro na análise pelos julgadores de cada OS, cotejando-a com cada uma das quase 6.000 notas fiscais e dos registros contábeis.

Do mesmo modo, não juntou em sua inteireza o livro Razão dos anos de 2006 e 2007, nem os extratos das sub-contas do ativo permanente, devendo o fiscal estranho ao feito analisar todas as provas, visando cotejá-las com as informações eletrônicas de seus sistemas, verificando os bens incorporados ao ativo imobilizado e suas características, bem como com o levantamento das notas fiscais citadas na autuação e seus procedimentos na implantação de novos projetos.

Aduz que tendo em vista que a autuação se refere a 2006 e 2007, muitas informações e documentos se encontram nos arquivos remotos, demandando mais que os trinta dias concedidos para elaborar a defesa. Pretende demonstrar que os documentos contábeis e gerenciais citados são indispensáveis para a formação do convencimento dos julgadores. Realça ter constado que pelo volume de registros contábeis, notas fiscais, ordens de serviço e pela necessidade de que seus processos internos de investimento sejam compreendidos, os fatos somente podem ser comprovados através de um aprofundamento da fiscalização, por fiscal estranho ao feito.

Requer a conversão do feito em diligência à ASTEC/CONSEF, para que sejam respondidos os quesitos indicados no Anexo VI da defesa do Auto de Infração anterior.

Para amparar o pleito, suscita o princípio da verdade material, segundo o qual devem ser utilizados todos os meios de prova que influam na formação do juízo de convicção, não devendo o julgador se limitar às provas produzidas pelas partes, buscando a verdade dos fatos. Utiliza-se das palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles, realçando que aquele princípio se baseia

na legislação que rege a matéria e tem amparo na doutrina. Assim, o julgador pode acatar o pedido, para assegurar a produção plena de provas.

Salienta que a presente lide se mostra mais complexa quanto ao reconhecimento dos fatos, já que a classificação dos bens adquiridos (se integrantes do ativo imobilizado ou destinados ao consumo) requer um amplo conhecimento do conceito básico de gastos capitalizáveis, bem como uma verificação da finalidade da aquisição, significando que o diligente deverá investigar as melhorias e incrementos gerados com o investimento realizado nos bens de ativo já existentes e conhecer os novos bens adquiridos.

Não concorda com a aplicação da verdade formal, uma vez que deve prevalecer a busca pela verdade dos fatos, não se operando a preclusão quando o julgador verifica que há elementos de prova ainda não trazidos aos autos e decide conhecê-los, para praticar a justiça. Consigna que um parecer técnico conclusivo é prova mais robusta do que milhares de documentos.

Destaca que um parecer técnico conclusivo é prova mais robusta do que milhares de documentos. Lembra que os princípios da ampla defesa e da verdade material trazem o dever de o julgador assegurar que todos os elementos de prova sejam deduzidos nos autos, de modo que nenhum meio de prova juridicamente válido deve deixar de ser analisado na lide administrativa.

Registra que no PAF anterior, ao prestar as suas informações, o autuante concordou com a realização da diligência nos mesmos termos ora aludidos, inclusive sugerindo que a reavaliação dos fatos e análise das provas fosse realizada por ele próprio.

Reportando-se à infração 04, evidencia que ao lançarem os dados da Nota Fiscal nº. 264.602 (fl. 255), os autuantes indicaram como base de cálculo o valor de R\$20.443,70 e o imposto de R\$3.475,43, quando o valor do documento é de R\$3.475,43, enquanto que o ICMS corresponde ao valor de R\$347,54. Requer, assim, que os Auditores Fiscais reconheçam o erro material apontado, efetuando as correções necessárias para consolidar o valor dessa infração.

Ao tratar a respeito da infração 05, frisa que o suposto erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa Desenvolve, na verdade foi apurado com base na aplicação das disposições da Instrução Normativa (IN) SAT nº. 27/2009, publicada em 03/06/2009, que dispõe sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo.

Sem adentrar nos aspectos de legalidade dessa norma, ressalta que se refere a um sistema de ajuste do saldo devedor do ICMS incentivado, mediante o expurgo de valores decorrente de operações nela mencionadas, inovando ao dispor sobre um saldo devedor ajustado, após quase nove anos de vigência do Programa Desenvolve.

Lembra que tais benefícios fiscais foram introduzidos na Bahia através da Lei nº. 7.980/2001, que autorizou o Poder Executivo a prorrogar o prazo de recolhimento do saldo devedor mensal do ICMS normal em até 72 meses. Aduz que o Decreto nº. 8.205/2002, que regulamentou o Programa, não instituiu qualquer ajuste do saldo devedor do ICMS para fins de gozo do benefício, exceto a dedução da média dos valores de ICMS devido nos últimos 24 meses, para empreendimentos já instalados, como é o seu caso, que abate mensalmente esta média, excluindo-a do incentivo fiscal.

Salienta que de acordo com o art. 1º, inciso II da Resolução nº. 185/2005, nunca esteve sujeito a ajustes na apuração do saldo devedor do ICMS, estando incluído no benefício da dilação de prazo para pagamento o saldo devedor mensal do ICMS normal, relativo às suas operações próprias.

Destaca que nos anos de 2006 e 2007 aplicou a dilação do prazo para pagamento do ICMS nos termos da legislação vigente, inclusive em conformidade com a respectiva Resolução. Acrescenta que como

a IN só foi editada em 02/06/2009, jamais poderia alcançar fatos pretéritos, não podendo regular retroativamente fatos ocorridos antes da sua existência no mundo jurídico.

Salienta que nem mesmo a Instrução Normativa previu que o seu regramento alcançasse fatos anteriores, tendo ocorrido uma interpretação inaceitável dos autuantes, de que essa norma poderia alcançar fatos ocorridos em 2005 e 2006, o que fere os princípios do Direito Tributário e desconsidera as limitações do poder de tributar, previstas na Constituição Federal. Frisa que os princípios da irretroatividade e anterioridade da lei foram violados, tendo em vista que a autuação se apresenta com um propósito de prejudicar o contribuinte.

Observa que o art. 6º, § 1º da Lei de Introdução ao Código Civil estabelece que “a Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”, e esclarece que o ato jurídico perfeito é aquele já consumado, segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou. No caso em tela, apropriou-se do diferimento que lhe foi autorizado nos termos do Desenvolve, conforme as normas legais vigentes à época, de modo que as alterações oriundas da IN não significam que esta deva alcançar os fatos pretéritos e já consumados.

Ressalta que embora a IN 27/09 não se revele como lei formal, não há que se negar que se reveste como norma jurídica, tanto é que os autuantes nela se basearam para o autuar, sendo inegável que se sujeita às mesmas limitações impostas ao legislador, sob pena de se defender que a administração não se sujeita às limitações constitucionais quando da edição de atos normativos.

Abordando o princípio da anterioridade, cita lições de Leandro Paulsen, transcreve ementa extraída do Informativo STF 362 e trecho da obra “*O princípio da anterioridade da lei tributária*”, de autoria de Francisco Pinto Rabello Pinto, onde é enfatizado que aquele princípio se apóia sobre o princípio da segurança jurídica. Finaliza, alegando que se por um lado é vedado à norma jurídica alcançar fato pretérito já albergado por ato jurídico perfeito, por outro, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é vedada a redução de benefício fiscal no mesmo exercício da publicação, para se preservar os princípios da anterioridade e da segurança jurídica.

Requer, preliminarmente, que o processo seja reunido ao PAF decorrente do Auto de Infração nº. 279757.0039/08-6 e pede que o Auto de Infração seja julgado parcialmente improcedente, para afastar a cominação dos ilícitos fiscais atinentes aos itens 01, 02 e 05, e parcialmente o item 04, reconhecendo as demais infrações, já tendo efetuado a quitação dos respectivos valores.

Solicita aos autuantes que exerçam a retratação do lançamento realizado, reconhecendo a razão e a veracidade das presentes afirmações e a improcedência da cobrança dos itens impugnados. Para que se informe aos julgadores da improcedência dos itens defendidos, pede que este feito seja convertido em diligência. Na hipótese deste pedido não ser acatado, requer que lhe seja fixado prazo para juntar os documentos de prova, fixando-se tempo razoável para que possa selecionar e apresentar mais de cinco mil folhas de documentos.

Requer, ademais, caso este processo não seja reunido ao Auto de Infração nº. 279757.0039/08-6, que lhe seja deferido prazo para juntar todos os documentos já anexados no referido processo. Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, bem como pela juntada posterior de documentos em prova ou contra prova do que vier a ser apresentado pelo Fisco.

Os autuantes produziram Informação Fiscal às fls. 264 a 268, quando se pronunciaram a respeito das razões defensivas atinentes às infrações impugnadas.

Infrações 01 e 02 – afiançam que nada têm contra o pleito da defesa, quanto ao julgamento conjunto deste e do Auto de Infração nº. 279757.0039/08-6, uma vez que estas duas infrações referem-se às parcelas de crédito utilizadas após lavratura do primeiro Auto de Infração, consideradas indevidas

na ação fiscal anterior, e ainda não julgado, informando que o referido Auto de Infração foi convertido em diligência pela 1ª JJF, encontrando-se com o próprio autuante.

Concordam que a decisão de mérito que considerar devida ou indevida a utilização de crédito fiscal para cada aquisição deve se estender às 48 parcelas de apropriação do referido crédito, não sendo possível que a parcela 01/48 do crédito apropriado no Controle de Ativo Permanente – CIAP seja considerada indevida e qualquer outra parcela seja considerada devida, ou vice-versa.

Ressaltam que como resultado da primeira ação fiscal, não poderiam ser cobradas as parcelas ainda não apropriadas do crédito que então fora considerada indevido. Já na presente ação fiscal, desconsiderar o trabalho anteriormente realizado quando depararam com a continuação da apropriação creditícia, seria inadequado e até irresponsável, pois estavam promovendo o lançamento por homologação, o fato gerador passível de autuação estava sob análise no CONSEF e, caso o julgamento não acontecesse em tempo hábil, poderia advir a decadência.

Salientam que no cumprimento de suas atribuições, outra não poderia ser a sua atitude, senão efetivar o lançamento, salvaguardando o direito do ente tributante, por exercerem atividade plenamente vinculada. Após decisão administrativa irrecorrível de mérito, todos os ajustes necessários poderão ser feitos sem prejuízo para qualquer das partes. Não concordam, todavia, com a afirmação da defesa, de que deveriam reavaliar e revisar as planilhas integrantes do Auto de Infração anterior, pois se não considerassem as planilhas originais, aí sim, haveria divergência na cobrança, o que poderia tumultuar o julgamento conjunto dos dois Autos de Infração.

Apesar de o sujeito passivo não se conformar com o aproveitamento das planilhas elaboradas na ação fiscal anterior, destacam que não poderiam realizar o minucioso levantamento dos documentos e informações disponibilizados na defesa do Auto de Infração anterior, uma vez que cabe ao CONSEF promovê-los e decidir, no mérito.

Asseveram que documentos necessários à análise da destinação dos bens adquiridos, no cotejo com a legislação federal que trata do conceito de bem do ativo permanente, mais especificamente projetos de ampliação da capacidade produtiva do estabelecimento fiscalizado, não lhes foram apresentados na ação fiscal. Mesmo na defesa não foi anexado qualquer documento passível de verificação da finalidade de aplicação dos bens adquiridos, tendo apenas a afirmação de que *“os Auditores Fiscais não tiveram oportunidade de apreciar os relatórios e demais documentos que foram juntados nos autos do A.I. nº. 279757.0039/08-6 que comprovam que os bens em questão fazem parte de projetos específicos, que contemplam a aquisição de diversos itens para montagem e/ou construção de bem do ativo”*.

Frisam que o autuado se contradiz quando pretende que não sejam cobradas as parcelas remanescentes das aquisições não consideradas bem do ativo, conforme planilha elaborada na ação fiscal anterior, acusando-os de aproveitá-las sem reavaliá-las nem revisá-las, no entanto não lhes apresentou os projetos e documentos relacionados. Observam que a ideia do julgamento conjunto, com o qual concordam, norteou, acertadamente, a decisão do autuado, quando não apresentou os referidos relatórios e documentos. Entendem que a imputação primeira não deveria ser objeto de análise outra que não a do CONSEF, onde já se encontrava para apreciação.

Aduzem que ainda que os documentos atinentes ao processo anterior lhes tivessem sido apresentados, não os teriam analisado, por alcançar a decisão de mérito no julgamento daquele Auto de Infração, tanto as parcelas iniciais quanto as parcelas restantes, objeto deste lançamento.

Infração 04 – acatam a alegação atinente à existência de erro no demonstrativo de fl. 172, no que se refere à Nota Fiscal nº. 264.602. Como o valor da aquisição foi de R\$3.475,43 e a mercadoria procedeu do Estado do Rio Grande do Sul, a diferença de alíquota cobrada deveria ser de 10%, de modo que o valor apurado e transferido para o Demonstrativo de Débito relativo a setembro de 2007, foi

equivocadamente indicado. Desta forma, o débito de R\$5.742,26 indicado para esta infração é modificado para R\$2.614,38, já devidamente reconhecido e recolhido pelo autuado.

Infração 05 – observam que na defesa foi trazido um relato histórico das normas relativas ao Programa Desenvolve (lei, decreto, resolução, instrução normativa). De todas estas, apenas a IN nº 27/09 é atacada, com base na data de edição e publicação dessa norma, dúvida da sua validade, rejeitando sua aplicação para fatos ocorridos antes da sua publicação.

Frisam que não se trata de interpretação tendenciosa de parte dos autuants, “*em claro e inequívoco propósito de prejudicar o contribuinte*” como afirmou a defesa. Apesar de exercerem atividade plenamente vinculada, como legalmente exigido, o que poderia justificar a fria aplicação da ‘letra da lei’, aduzem ser nítido o tratamento técnico dispensado ao caso. Salientam que interpretação equivocada ocorreu por parte da defesa, que utilizou normas jurídicas que tratam da matéria, da instrução normativa até da Carta Magna, passando pela Lei que instituiu o Desenvolve e pelo Decreto que aprovou o Regulamento do benefício fiscal, porém perdeu o foco.

Não comentam a acusação de violação aos princípios da irretroatividade e da anterioridade da lei ou do desrespeito aos conceitos do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, centrando a discussão no que lhes parece o cerne da questão: as operações próprias do estabelecimento autuado, beneficiário do Programa Desenvolve. Valendo-se das mesmas normas legais indicadas na defesa, à exceção da Constituição, por considerá-la não pertinente ao caso, demonstram a interpretação sistemática dos diplomas legais relacionados ao benefício.

A Lei nº. 7.980/2001, que instituiu o benefício, objetivou fomentar e diversificar a matriz industrial do Estado da Bahia. O autuado, por ser um estabelecimento industrial, obteve o deferimento do pedido de enquadramento, porque teve o seu projeto de expansão considerado conveniente e oportuno para o desenvolvimento do Estado, e por cumprir todas as exigências do Programa. O art. 8º da Lei atribui ao Regulamento, aprovado pelo Decreto nº. 8.205/2002, o estabelecimento de critérios e diretrizes para enquadramento no Programa e fruição dos benefícios, enquanto o Regulamento detalha a concessão dos incentivos e no art. 3º trata da dilação de prazo, que vem a ser o incentivo concedido ao autuado, nos termos da Resolução nº. 185/2005 (fl. 261).

Realçam que não há conflito entre os três dispositivos transcritos na defesa: o art. 2º da Lei 7.980/01, o art. 1º da Resolução 185/2005 e o art. 3º do Decreto 8.205/02, pois todos se equivalem. A Lei não especifica que a dilação de prazo de até 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor do ICMS gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados, será relativo às operações próprias, apresentando as linhas gerais do Programa, prevendo que ‘as diretrizes para fruição do benefício’ serão estabelecidas pelo Regulamento.

A Resolução 185/2005, que se reporta ao autuado, repete o texto do Decreto 8.205/02, de modo que a ressalva ‘operações próprias’ está prevista e em vigor desde 2002, quando o Decreto 8.205/02 regulamentou a Lei nº. 7.980/01. Aduzem que a interpretação literal sugere que o legislador quis dizer com ‘operações próprias’ como sendo as operações do próprio estabelecimento tributadas pelo ICMS, ou seja, operações vinculadas ao processo produtivo cujo projeto de expansão foi aprovado pelo Conselho Deliberativo. A expressão indica, ainda, que deverão ser expurgadas do cálculo do ICMS incentivado todos os créditos e débitos não vinculados ao processo produtivo, a exemplo de operações de venda de produtos adquiridos de terceiros sobre os quais se utilizou do benefício, e as operações que não possuem vinculação com a produção, como as aquisições de material de uso e consumo, cujo débito deve ser excluído do cálculo do ICMS beneficiado.

Destacam o fato de que a partir de abril de 2006, o autuado passou a ser beneficiário do Desenvolve, cuja renúncia fiscal atingiu a cifra de R\$10,3 milhões no período de 2006 e 2007 e, em função da utilização do benefício, a arrecadação do ICMS a partir daquele período apresentou significativa queda.

Esclarecem que a IN SAT 27/09 não “*inaugura um sistema e ajuste do saldo devedor do ICMS incentivado*”, nem “*inova ao dispor sobre um saldo devedor ajustado*” como afirma a defesa e como demonstra a interpretação sistemática dos textos legais mencionados, uma vez que a norma jurídica do tipo ‘instrução normativa’ visa a interpretação de uma norma jurídica específica, neste caso, o Decreto nº. 8.205/02 (fls. 262/263).

Ressaltam que a IN 27/09 foi editada para dirimir dúvidas dos contribuintes beneficiários do Programa, que constantemente buscavam orientação da Administração Tributária Estadual, em razão da necessidade de exclusão de débitos e créditos não vinculados ao processo produtivo, para apuração do ICMS incentivado e fiel cumprimento das normas regulamentares do Programa.

Mantêm integralmente a autuação.

Considerando que as infrações 01 e 02 se referem à continuidade da exigência relativa à utilização indevida de crédito fiscal abordada no Auto de Infração nº. 279757.0039/08-6, o qual foi distribuído para a 1ª JF, que solicitou diligência para apurar quais os materiais efetivamente são destinados a compor o ativo imobilizado do autuado: a 2ª JF deliberou pelo envio do processo à Infaz de origem (fl. 277), para que os autuantes adotassem as mesmas providências solicitadas pela 1ª JF, quanto aos exercícios de 2006 e de 2007, que em parte já tinham sido adotadas quando da diligência anterior. Foi solicitada a apresentação de novo demonstrativo de débito para a infração 04, contemplando as alegações defensivas acolhidas pelos autuantes.

Em resposta ao pedido de diligência, os autuantes se pronunciaram à fl. 281, realçando que intimar o contribuinte para apresentar os dados relativos ao crédito fiscal utilizado significava retrabalho, uma vez que esse procedimento já havia sido solicitado pela 1ª JF ao Auditor Fiscal que lavrou o Auto de Infração anterior. Ratificam a informação complementar da infração 01 (fl. 01) de que os materiais objeto da glosa do crédito fiscal são exatamente os mesmos do PAF 279757.0039/08-6, das 48 parcelas previstas para creditamento, caso o crédito fosse devido, tendo sido cobradas apenas as parcelas cujo crédito foi utilizado no período de 2006 e de 2007.

Sugerem que os PAFs 279757.0039/08-6 e 233044.0001/09-0 sejam julgados na mesma sessão, uma vez que o julgamento do mérito das infrações 01 e 02 terá obrigatoriamente que ser idêntico, evitando-se que ocorram decisões conflitantes para a aquisição da mesma mercadoria.

Através de petição de fl. 284, o contribuinte requereu a juntada dos atos constitutivos e demais documentos (fls. 285 a 308), que comprovam a sua incorporação pela Grafitech Brasil Participações Ltda., inscrita no CNPJ/MF sob nº 60.479.813/0001-38. Solicitou, com base nos artigos 41 e 264 do Código de Processo Civil, combinados com o art. 1.116 do Código Civil, que fosse operada a substituição da parte constante no pólo passivo da presente demanda, conforme procuração (fl. 309), com a consequente retificação da distribuição e demais registros, fazendo deles constar a razão social da empresa incorporadora.

Por meio de manifesto de fls. 312 a 317, o autuado solicitou a juntada da documentação referente à diligência fiscal concernente ao Auto de Infração nº. 279757.0039/08-6, indicando que além de indispensável à compreensão e deslinde do feito, encontra-se pautada no art. 123, § 5º, inciso II do RPAF/BA. Destaca que se encontra em conformidade com a disciplina do art. 2º e § 1º do RPAF, que prestigia a rápida solução do litígio administrativo.

Quanto ao pedido de reunião dos dois processos, observa que apesar de inexistir previsão nesse sentido no RPAF/BA, como se trata de discussão relativa à utilização indevida de créditos fiscais referentes aos mesmos bens objeto das notas fiscais relacionadas no Auto de Infração anterior, é imprescindível ao deslinde do feito, para privilegiar o princípio da economia processual e assegurar a uniformidade das decisões, a juntada da documentação referente à diligência realizada naqueles autos.

Falando sobre a mencionada diligência fiscal e seus reflexos na presente autuação, esclarece que se trata de estorno de crédito fiscal do ICMS nas aquisições de bens para incorporar o seu ativo fixo, que foi reputado indevido pelos autuantes, sob a alegação de que tais bens escapariam ao conceito de bens capitalizáveis e se enquadrariam como bens de uso e consumo, ou bens para manutenção e/ou conservação de bens do ativo fixo.

Consigna que ao apresentar suas razões de defesa, considerando que a comprovação dos fatos dependeria de uma fiscalização em seu estabelecimento, requereu a conversão do julgamento do feito em diligência, pleito deferido pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal. Ocorre que idêntico pedido de diligência foi feito no PAF decorrente do Auto de Infração 279757.0039/08-6, sendo o pedido deferido, designando-se para tanto um fiscal da ASTEC, para que levantasse os dados e informações pertinentes a esta lide, emitindo parecer idôneo.

Assim, após realização de visita técnica no estabelecimento do autuado e análise da documentação apresentada na forma solicitada, o Auditor Fiscal João Vicente Costa Neto, emitiu o Parecer Astec nº. 135/2010, do qual transcreve trechos. Salienta que o diligente teceu considerações e descreveu todos os seus procedimentos referentes à movimentação dos bens para integrar o seu ativo imobilizado, desde a abertura do respectivo projeto de imobilização, até a conclusão do mesmo, com os lançamentos correspondentes em sua contabilidade.

Assevera que a diligência realizada nos autos do citado processo, em todos os seus aspectos relevantes, confirma os argumentos defensivos, de que as notas fiscais analisadas pelo autuante se referem a bens adquiridos para integrar o ativo fixo. Salienta que para amparar o lançamento correspondente aos itens 01 e 02 da autuação em lide, a fiscalização apresentou os mesmos demonstrativos de apuração dos créditos tidos como indevidos no Auto de Infração precedente, os quais relacionam todas as notas fiscais que ensejaram o estorno do crédito do ICMS.

Consigna que apesar de ter sido firmado o entendimento de que os bens não se enquadrariam como bens do ativo fixo, citando-se como exemplos chapas e barras de metais diversos, válvulas, tubos, eletrodutos, condutores, motores, cabines, cimento, vigas, tintas, piso etc., tais aquisições jamais poderiam ter sido avaliadas isoladamente, sem aferição da sua finalidade de aplicação.

Desta forma, entende ter evidenciado a necessidade da juntada do Parecer ASTEC nº. 135/2010, para que produza, também nestes autos, todos os seus efeitos, especialmente o de elucidar e esclarecer os julgadores quanto aos fatos controversos deste feito.

Acrescenta que esses argumentos, em cotejo com novos documentos colacionados, possibilitarão aos Auditores Fiscais a formação de convencimento justo e adequado à verdadeira realidade dos fatos. Assim, com base na legislação processual em vigor neste Estado, conclama os autuantes a novamente refletirem sobre os itens da autuação, agora com arrimo na prova oriunda do primeiro processo administrativo, com vistas à realização de uma retratação da autuação.

Com base no exposto, requer a juntada dos citados documentos, privilegiando a economia processual e o princípio da uniformidade das decisões.

Reitera que o Auto de Infração seja julgado parcialmente improcedente, pedindo, para tanto, a apreciação do Parecer ASTEC nº. 135/2010, para fins de julgamento do feito. Sucessivamente, caso a juntada dos documentos seja recusada, pede a conversão do julgamento em diligência para realização de perícia, na forma deferida no processo anterior, para análise dos seus procedimentos e documentação pertinente, em decorrência do princípio da verdade material.

Na hipótese menos provável de não ser acatada a diligência, reitera o requerimento de que lhe seja fixado prazo razoável para trazer aos autos os documentos de prova.

Às fls. 270 a 273, encontra-se acostado extrato do SIGAT/SEFAZ, relativo ao pagamento parcial do débito.

VOTO

Inicialmente, afasto a arguição apresentada de forma direta ou indireta, de nulidade do lançamento, sob a alegação de que não teriam sido devidamente observados os princípios da ampla defesa e da verdade material, haja vista que o lançamento se encontra em conformidade com as diretrizes emanadas do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, em especial o seu art. 39, não tendo havido ofensa a nenhum dos princípios que regem o processo administrativo fiscal. Ademais, em atendimento ao pleito do contribuinte, foi acostada aos autos toda a documentação concernente a diligência fiscal anteriormente realizada a pedido desta 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que guarda correlação com os itens desta autuação para os quais fora solicitada a realização de diligência fiscal.

Consigno que em relação ao pedido do sujeito passivo e acatado pelos autuantes, no sentido de que o presente Auto de Infração fosse reunido ao processo que se originou do Auto de Infração nº. 279757.0039/08-6, atendendo sugestão deste relator, a Coordenação Administrativa deste Conselho de Fazenda efetuou a devida programação para que os dois processos fossem julgados numa mesma sessão, possibilitando a sua análise conjunta, haja vista que as infrações 01 e 02 deste lançamento, correspondem à exigência do ICMS relativo ao crédito indevido utilizado em 2006 e 2007, referindo-se às mesmas aquisições efetuadas pelo contribuinte e que geraram as infrações 01 e 03 da autuação anterior, no que concerne aos exercícios de 2004 e de 2005.

Através do presente Auto de Infração foi atribuído ao contribuinte o cometimento de cinco irregularidades à legislação do ICMS, dentre as quais o autuado acatou expressamente a infração 03, tendo, inclusive, efetuado o recolhimento do montante exigido.

A imputação em questão trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Ressalto que a exigência fiscal está devidamente fundamentada em expressa disposição regulamentar, constando dos autos a comprovação de que o contribuinte incorreu na prática da irregularidade que lhe foi atribuída. Portanto, a infração 03 fica mantida integralmente.

Quanto às infrações 01 e 02, verifico que decorreram da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em relação a mercadorias adquiridas para uso ou consumo do estabelecimento, manutenção e ou conservação de bens do ativo imobilizado e incorporadas por acesso física às instalações da planta industrial e consideradas como sendo destinadas a integrar o ativo permanente do estabelecimento.

Observo que através dessas duas imputações, a fiscalização exigiu o imposto relativo às aquisições efetuadas pelo contribuinte, que já haviam sido objeto de lançamento precedente, consubstanciado no Auto de Infração nº. 279757.0039/08-6, sendo que na apuração anterior as duas exigências foram enquadradas nos itens de números 01 e 03. Por esta razão, não se faz necessária a realização de nova diligência para averiguar as alegações e documentos disponibilizados pelo contribuinte, haja vista que em relação à questão aqui sob discussão o processo já fora convertido em diligência por esta 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF), tendo um Auditor Fiscal da ASTEC/CONSEF realizado o exame de todas as provas e argumentações, elaborando o Parecer ASTEC nº. 135/2010, que servirá, de igual modo, na análise que aqui será delineada.

Ao discordar destas duas imputações, o impugnante argumentou que os materiais arrolados na autuação tinham sido adquiridos visando a execução de novas instalações na sua sede, objetivando o aumento da vida útil de seus equipamentos, ou, ainda, a modernização e melhoria de eficiência e/ou qualidade e/ou segurança de sua planta, redução dos custos de industrialização, ou para atender outros projetos específicos que envolveram bens do ativo imobilizado, procedendo, desse modo, aos registros contábeis na conta do ativo imobilizado.

Assim é que, considerando as alegações do contribuinte, apresentadas na defesa juntada ao processo anterior, de que os bens em questão se destinavam ao seu ativo imobilizado, atendendo projetos específicos, trazendo ao processo elementos novos, não apreciados inicialmente pelo autuante, pleiteando uma análise de seus registros contábeis, a ser feita em seu estabelecimento, para que fossem avaliados os seus procedimentos, a 1ª JF converteu o processo em diligência, inicialmente ao autuante. Como o Auditor Fiscal acostou novos demonstrativos e sugeriu que a revisão fosse feita por outro preposto fiscal, foi promovida diligência à ASTEC, para que Auditor Fiscal efetuasse a revisão fiscal, excluindo das exigências os bens que tivessem sido destinados a compor o ativo imobilizado do contribuinte, não integrando o imóvel por acessão física.

Ao emitir o Parecer Técnico nº. 135/2010, o Auditor Fiscal João Vicente Costa Neto explicou, de forma bastante elucidativa e detalhada, como os referidos bens são adquiridos, passando por processos de levantamento de necessidades por área de atuação do estabelecimento, com as compras sendo efetivadas somente após emissão e aprovação de Ordem de Serviço (OS), direcionada para cada área ou serviço ou equipamento da empresa. Trouxe respostas a questionamentos apresentados ao autuado, as quais se fizeram acompanhar de planilhas que esclarecem sobre a destinação dos materiais adquiridos e relacionados à autuação.

Por fim, o diligente expressou sua opinião a respeito da situação, realçando que as considerações do autuado sobre as questões que lhe foram apresentadas, aliado à falta de contestação do autuante sobre os argumentos defensivos, bem como com base nos documentos acostados aos autos, induziam a concluir que as mercadorias relacionadas a essas infrações se destinaram a compor o ativo imobilizado, deixando, porém, de se manifestar conclusivamente, por se tratar de uma questão de mérito.

Para o deslinde do problema em discussão, ressalto, inicialmente, que a realização das diligências se prestou, primordialmente, a atender a duas situações: a primeira, para acatar o pleito do autuado, desde quando foi trazida junto à peça defensiva farta documentação, além de ter sido afirmado quanto à existência de uma quantidade ainda maior de elementos de prova, sendo que em relação a todos eles o agente do fisco não tomara conhecimento durante a ação fiscal, atendendo-se, assim, aos princípios da ampla defesa e do contraditório de forma plena. Tanto é assim, que o próprio autuante em duas oportunidades se manifestara favorável à realização de revisão fiscal; o outro ponto que convergiu no sentido da efetivação da análise das provas e dos argumentos defensivos, se voltou a oferecer aos julgadores uma segurança quanto a todos os fatos em litígio, tendo em vista se tratar de matéria polêmica.

Consigno que os esclarecimentos e as provas disponibilizados pelo impugnante, em atendimento à intimação da ASTEC, assim como as ponderações oferecidas pelo diligente, se mostraram de suma importância na definição do meu posicionamento, muito ajudando na formação de minha convicção a respeito do assunto.

Observo que nas planilhas de fls. 482 a 552 do processo atinente ao Auto de Infração nº. 279757.0039/08-6, que se referem a cada uma das Ordens de Serviço (OSSs) vinculadas à autuação, constam os detalhes referentes às aquisições efetuadas pelo contribuinte, voltadas para cada projeto da empresa, estando descritos os motivos, as áreas de aplicação, os serviços realizados, as notas

fiscais de compra e os materiais envolvidos. Relevante registrar que nessas planilhas se encontram apontadas todas as notas fiscais objeto da autuação.

Após uma verificação dessas provas, constato que as mercadorias arroladas no levantamento fiscal se referiram a materiais diversos, a exemplo de perfilados, transmissores, cilindros hidráulicos, portas, telhas, diversos tipos de conexão ou peças de uso hidráulico e elétrico, brocas de aço, jaquetas de proteção, termômetro, bomba dosadora, motores, rack, barra chata, cantoneiras, garfo para empilhadeira, chapas de aço, eletrodutos, mangueiras, cimento, vigas, tintas, piso, etc.

Pelas suas características intrínsecas, esses materiais são tipicamente considerados como bens de uso e consumo, por serem adquiridos para aplicação em estruturas já existentes no estabelecimento ou na formação de novas construções, como na “aplicação da coluna de coimento”, na “substituição de telhado”, na “melhoria da eficiência de equipamentos” e em sistemas variados; as mercadorias também se destinaram a projetos novos, como no caso de compras de disjuntores, barras de cobre e bobinas, visando a substituição de disjuntores em subestação ou nas aquisições de tubos, conexões, grampos e racks, voltados para a instalação de válvulas guilhotinas nos carros das balanças. Resta claro, de maneira evidente, que, efetivamente, todas essas mercadorias devem ser classificadas como bens de uso e consumo, tendo sido aplicados no próprio estabelecimento.

Também existem materiais que podem ser classificados como outro tipo de mercadorias, constituindo-se em bens que se destinam à utilização pelo corpo funcional da empresa, podendo ser tanto usados em escritórios, como na própria área industrial, o que não modifica a sua finalidade, em termos de verificação se deveriam ser considerados como destinados a integrar o ativo imobilizado do estabelecimento ou não. Também aqui, concluo, sem sombra de dúvida, que estes materiais são tidos como bens de uso e consumo, de forma diversa daquela expressada pelo autuado.

Ressalto que o fato de o contribuinte ter demonstrado que no controle contábil relativo às aquisições desses materiais, os valores dos bens aplicados são lançados a “crédito” da conta Ativo Imobilizado em Andamento e a “débito” da conta Ativo Imobilizado, propriamente dita, não se presta a desconstituir a autuação, haja vista ter ficado comprovado que todos os bens em questão são caracterizados como de uso e consumo ou incorporados por acesso física, não destinando-se, portanto, a compor o seu ativo imobilizado, mesmo porque, o fato de os referidos bens, nas palavras do autuado, se referirem a “*partes e peças que compõe um projeto de imobilização*” não se mostra aceitável para justificar que sejam considerados realmente como pertencentes ao seu ativo imobilizado.

Assevero que em razão da sua utilização, todas as citadas mercadorias, devem ser considerados ou como materiais de uso e consumo ou como integrantes do patrimônio imobiliário do contribuinte, referindo-se, neste caso, aos materiais que são empregados diretamente na estrutura física dos imóveis e do maquinário existente no estabelecimento, o que representa uma ampliação da empresa, classificando-se, assim, como bens imóveis por acesso física, sendo alheios, desta forma, à atividade do estabelecimento, não gerando, por via de consequência, direito à apropriação de crédito fiscal, em conformidade com o disposto no art. 97, inciso IV, alínea “c”, § 2º, inciso III do RICMS-BA, transcritos a seguir:

“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:

...

III - os imóveis por acessão física.”

Em reforço ao quanto dito acima, o art. 93, inciso V, alínea “b” do mesmo Regulamento, determina que somente será admitido o crédito fiscal *“a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, [sobre os materiais destinados] ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”*.

No que concerne ao julgado utilizado pelo autuado em favor de sua tese, saliento que não se refere a uma situação idêntica à questão aqui analisada, haja vista que naquele caso ficou comprovado que uma parte dos materiais objeto da autuação se referiu, efetivamente, a bens do ativo imobilizado e a insumos, o que não ocorreu na situação em lide.

Ressalto, inclusive, estar consolidado este entendimento na jurisprudência deste CONSEF, de acordo com reiteradas decisões, na primeira instância e confirmadas pelas Câmaras de Julgamento, a exemplo dos Acórdãos JJF 0032-04/08, CJF 0028-21.09, CJF 0288-11.08 e CJF 0143-11.09, sendo que destes dois últimos transcrevo trechos dos votos proferidos respectivamente pelos eminentes Conselheiros Sandra Urânia Silva Andrade e Fernando Antonio Brito de Araújo:

Acórdão CJF nº. 0288-11.08:

“Quanto à infração descrita no item 10 da autuação - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (material de uso e consumo do estabelecimento e a respectiva diferença de alíquotas de mercadorias indevidamente classificadas como ativo) – deve ser de logo registrado que discordamos do opinativo da douta PGE/PROFIS ao manifestar-se pela improcedência deste item. Não restam dúvidas de que os materiais adquiridos para construção da dutovia são bens móveis que ao serem utilizados na construção dos referidos dutos perdem sua natureza, transformando-se nos denominados bens imóveis por acessão física.

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. Se trata 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, o cimento, o bloco cerâmico, como as juntas, flanges, válvulas, luvas, roscas (estes últimos produtos objetos da autuação) são bens móveis que se transformaram em bens imóveis, no caso, a dutovia, ou seja, os materiais nele empregados o foram no contexto de obra de construção civil. Pela legislação posta, 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, consideram-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, 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, 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 subseqüentes 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 não 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, após 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. Nesta linha, votamos pela manutenção da Decisão recorrida, pelos fundamentos expostos.”

Acórdão CJF nº. 0143-11.09:

“Inerente à sexta infração, relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS de mercadorias indevidamente contabilizadas como ativo permanente, através dos documentos apensados aos autos, às fls. 511 a 682, verifico tratarem-se de peças de reposição de equipamentos, caracterizadas como materiais de consumo, a exemplo

de: válvula de controle, válvula diafragma, bomba de vácuo, transmissor de temperatura, cabeçote de alumínio, indicador de nível, tecido, manta, cabo notebook, cabo de segurança, caixa de junção e luminária, manômetros, flange, rele, balança analítica, etc. Portanto, conforme já firmado, a legislação prevê o direito de crédito de materiais de uso ou consumo do estabelecimento só a partir de janeiro de 2011. Exigência subsistente.”

Com base no acima exposto, o lançamento correspondente às infrações 01 e 02, do modo como foi calculado pelos autuantes, está correto, o que torna as exigências totalmente pertinentes.

A infração 04 se originou da acusação de falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento. Neste caso, verifico que os autuantes, de forma acertada, concordaram com a alegação defensiva quanto à existência de equívoco na apuração do valor do imposto devido relativo ao mês de junho de 2007, que decorreu do fato de ter sido indicado como base de cálculo o valor do imposto destacado na Nota Fiscal nº 264.602, quando o correto seria o valor das mercadorias. Desta forma, essa infração fica mantida de forma parcial, no montante de R\$2.614,38, sendo que o débito relativo à data de ocorrência de 30/06/2007 fica modificado para o valor de R\$347,55, permanecendo inalterados os valores referentes às demais ocorrências.

O lançamento consubstanciado na infração 05 teve como motivação o recolhimento a menos do ICMS, devido a erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve, no que concerne à quantificação da parcela sujeita ao incentivo.

Ao atacar esta imputação, o contribuinte aduziu que a acusação se baseou tão somente na Instrução Normativa nº. 27/2009, editada em junho de 2009, frisando que esta não tem respaldo legal para contradizer o quanto estipulado na Lei nº. 7.980/2001, que instituiu o Programa Desenvolve, e no Decreto nº. 8.205/02, que regulamentou esse benefício.

Ressalto que essa conclusão defensiva não tem sustentação, haja vista que tendo aquela Lei transferido para o Regulamento traçar detalhes acerca dos cálculos e da extensão do benefício, este estabeleceu através do art. 3º, § 4º, a regra para o cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS, passível de incentivo fiscal.

Após analisar os demonstrativos acostados às fls. 210/211, constato que os resultados apurados pela fiscalização indicaram a existência de erros nos cálculos incorridos pelo autuado, incorreções estas que decorreram de infringência ao quanto estipulado no próprio Decreto nº. 8.205/02, que regulamentou o Programa Desenvolve, haja vista que não correspondem a operações próprias, geradas em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do citado Programa. Ressalto que esses demonstrativos são bastante elucidativos, deixando à mostra que as diferenças apontadas pela fiscalização realmente existiram, tendo decorrido de erro do contribuinte ao apurar os valores do imposto alcançados pelo benefício da dilação do prazo de recolhimento.

Consigno que a mencionada Instrução Normativa não trouxe nenhuma inovação à legislação relacionada ao Desenvolve, mesmo porque sendo uma norma interpretativa, não tem essa atribuição, se prestando tão somente a trazer esclarecimentos aos contribuintes e à própria fiscalização a respeito de pontos específicos da legislação tributária estadual, que, entretanto, já se encontrava em vigor antes do momento da ocorrência dos fatos geradores que ensejaram o presente lançamento. Cabe acrescentar que as diretrizes contidas nessa norma, a exemplo da citação a “saídas de produtos

de fabricação própria não vinculado ao projeto aprovado”, já se encontravam previstas no art. 3º do Decreto 8.205/02, que regulamentou a Lei nº 7.980/01.

Afasto, assim, as alegações do autuado de que teria ocorrido ofensa a qualquer dos princípios do Direito Tributário, especialmente os princípios da irretroatividade e anterioridade da lei, não tendo, de igual modo, sido desconsideradas as limitações do poder tributar, nem ocorreu qualquer intenção de prejudicar o contribuinte.

Assim, com base no quanto explanado acima, concluo pela manutenção da infração 05 em sua totalidade.

Desta forma, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, restando caracterizadas as infrações 01, 02, 03 e 05, e parcialmente mantida a infração 04, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **233044.0001/09-0**, lavrado contra **GRAFTECH BRASIL LTDA.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$901.614,60**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alínea “f” e VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de janeiro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR