

**A. I. Nº.** - 279757.0039/08-6  
**AUTUADO** - GRAFTECH BRASIL LTDA. (UCAR PRODUTOS DE CARBONO S/A)  
**AUTUANTE** - AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 27. 01. 2011

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0025-01/11**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a-1) OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. a-2) OPERAÇÕES INTERNAS.** A confirmação através de diligência que os materiais adquiridos se destinam ao uso e consumo do estabelecimento torna as infrações caracterizadas. **a-3) SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.** Imputação elidida através da demonstração, pelo contribuinte, quanto à correção dos lançamentos realizados. **Infração desconstituída. b) UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO.** A exclusão, por meio de diligência, de valores corretamente lançados na escrita fiscal, reduz o montante do débito. **Infração parcialmente caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. REMESSA PARA CONCERTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO RETORNO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** O sujeito passivo elide a imputação, juntando a nota fiscal relativa ao retorno dos materiais enviados para concerto. **Infração insubsistente. 3. SAÍDAS DE MERCADORIAS. OPERAÇÕES DE COMERCIALIZAÇÃO TRIBUTÁVEIS, CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO E PAGAMENTO DO IMPOSTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Infração acatada. **4. IMPORTAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO.** Infração reconhecida. Não apreciadas as arguições de inconstitucionalidade das multas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 29/05/2008, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente ao ICMS no valor de R\$159.766,31, 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 2004 e de janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido imposto no valor de R\$69.301,77. Consta que se refere a aquisições em outras unidades da Federação de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo do estabelecimento, manutenção e/ou conservação de bens do ativo imobilizado e incorporadas por acessão física às instalações e edificações da planta industrial, conforme Demonstrativos de Auditoria do CIAP e Crédito Indevido-CIAP-UF (às fls. 87 a 120);

02 – utilizou crédito fiscal de ICMS, relativo à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de fevereiro, março, agosto, outubro e novembro de 2004, sendo exigido o imposto no valor de R\$6.774,25. Consta que se refere a aquisições em outros estados de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo do estabelecimento, manutenção e/ou conservação de bens do ativo imobilizado e incorporadas por acesso física às instalações e edificações da planta industrial, conforme Demonstrativos de Auditoria do CIAP e Crédito Indevido-CIAP-UF (fls. 87 a 120);

03 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2004 e de janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido imposto no valor de R\$54.281,63. Consta que se refere a aquisições no Estado da Bahia de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo do estabelecimento, manutenção e/ou conservação de bens do ativo imobilizado e incorporadas por acesso física às instalações e edificações da planta industrial, conforme Demonstrativos de Auditoria do CIAP e Crédito Indevido-CIAP-BA (fls. 87 e 120 a 165);

04 – deixou de recolher o ICMS, em razão de remessa de bens para conserto, sem o devido retorno, no mês de dezembro de 2005, exigindo imposto no valor de R\$1.509,56. Consta que se refere à Nota Fiscal nº. 35.696, emitida em 26/12/2005, regularmente escriturada nos livros fiscais;

05 – deixou de recolher o ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de abril, maio, setembro e dezembro de 2004, exigindo o imposto no valor de R\$360,74, referindo-se à saída de mercadorias através das Notas Fiscais de nº.s 24.093, 24.250, 25.779 e 27.546, com CFOPs 5551 e 6551 (venda do ativo imobilizado), sem a correspondente baixa contábil, presumindo-se tratar de alienação de sucatas;

06 – recolheu a menos o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o seu desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, no mês de janeiro de 2004, exigindo imposto no valor de R\$958,94. Consta que se refere às DIS 400365361 e 400365507, conforme Demonstrativo do Detalhamento das Importações (fls. 166 a 170);

07 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de serviço de comunicação utilizado na comercialização de mercadorias, no mês de dezembro de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$26.579,42. Consta que se refere a lançamentos no livro Registro de Apuração do ICMS no montante de R\$36.698,59, tendo sido estornado o valor de R\$10.119,17, conforme Demonstrativo de Auditoria do Conta Corrente do ICMS.

O autuado, através de advogada legalmente constituída, apresentou impugnação às fls. 179 a 200, destacando que versará sobre a improcedência do lançamento atinente às infrações 01 a 04 e 07, tendo em vista que reconheceu as infrações 05 e 06, em relação às quais já providenciara o pagamento, conforme documento de arrecadação em anexo (doc. 04 - fl. 216).

Aduz que os fatos tidos como ilícitos decorreram da falta de uma análise mais acurada dos documentos de prova que dispõe em sua sede, alguns dos quais não chegaram a tempo hábil às mãos do autuante, que formalizou o lançamento sem analisá-los. Por essa razão, antes do debate de mérito daquelas infrações, requer que seja exercido, pelo autuante, o seu poder/dever de retratação, analisando os documentos e informações agora trazidos à colação, reformando o seu primeiro entendimento sobre os fatos analisados e o direito aplicado.

Frisa que demonstrará a improcedência absoluta dos itens impugnados, sobretudo em face dos documentos ora carreados, que não passaram pelo crivo do autuante, pois somente agora puderam ser disponibilizados ao fisco. Assevera que os documentos trazidos ao processo possibilitarão ao

Auditor Fiscal a formação de convencimento adequado à realidade dos fatos, o que não ocorreu durante a ação fiscal, porque os relatórios do autuado não foram disponibilizados a tempo.

Assim, em conformidade com o art. 126 do RPAF/BA, após a apresentação da defesa, o autuante deverá prestar informação fiscal sobre a matéria impugnada, revendo a autuação, com base nas novas provas, em busca da verdade dos fatos e da legalidade. Transcreve o art. 2º, § 1º do RPAF, solicitando ao autuante reveja a autuação, com avaliação dos fatos, a partir dos elementos de prova antes desconhecidos, bem como aplicando o direito à nova realidade fática. Espera que as provas sejam aceitas, assim como os seus argumentos.

Transcreve os ensinamentos do jurista Antonio da Silva Cabral relativos à importância da informação fiscal, extraídos da obra “Processo Administrativo Fiscal”, pedindo que seja utilizado o expediente da informação fiscal, como retratação, fundada nos novos elementos anexados.

Tratando sobre o mérito, primeiramente versa sobre as infrações 01 a 03, afirmando ser legítima a utilização de crédito fiscal do ICMS nas aquisições de bens para incorporar ao seu ativo imobilizado, haja vista que a suposição de 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, não corresponde à verdade dos fatos.

Salienta que nos demonstrativos de apuração dos créditos indevidos, foram relacionadas as notas fiscais que ensejaram o respectivo estorno do crédito, indicando os itens que segundo o autuante 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 jamais poderiam ter sido avaliadas isoladamente, sem uma verificação da sua finalidade de aplicação, isto é, sem uma análise do todo. Isto, porque foram adquiridos visando a execução de novas instalações na sua sede, objetivando o aumento da vida útil de seus equipamentos, ou, ainda, de 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.

Visando uma melhor compreensão dos fatos, transcreve alguns conceitos sobre a classificação de bens como ativo imobilizado e cita 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. A título de 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 alguns desses requisitos: que o tempo de vida útil seja superior a um ano; que aumente a capacidade de produção; que reduza os custos de operação; que contribua para o aumento dos benefícios gerados pelo bem. Acrescenta que o termo “imobilizado” diz respeito 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, a exemplo de nova pintura, substituição de uma peça, conserto de uma parte do prédio, deve ser capitalizado, haja vista que gastos capitalizáveis são aqueles que, pela natureza da melhoria que trazem aos bens do ativo, são incorporados ao custo de aquisição.

Realça que neste caso 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, etc. 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 Serviços (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 indicadas pelo autuante correspondem a 151 OSs emitidas, conforme relacionou em seguida, quando vinculou 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, junta os Anexos I, II, III e IV (fls. 217 a 268), 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, relaciona no Anexo V (fls. 270 a 313), 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 (docs. 05 e 06 – fls. 324 e 325) 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, juntando outros Formulários de Abertura de Projeto (fls. 314 a 325). 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. Assim, 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 os elementos de prova que devem ser buscados 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 pelo autuante, 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.

Tratando sobre a infração 02, que se refere a creditamento de ICMS a mais, em razão de erro cometido por alguns fornecedores, que destacaram alíquotas internas em vendas interestaduais, contesta o ilícito que lhe foi atribuído, afirmando que recolheu corretamente o imposto relativo à diferença de alíquotas, conforme pode ser verificado nos próprios demonstrativos elaborados pelo autuante. Portanto, a utilização do crédito não se deu em valor superior, já que as diferenças de alíquotas foram tempestivamente quitadas.

Refuta especificamente as infrações 01, 02 e 04 [03], argumentando que as suas aquisições contemplaram bens que integram o seu ativo imobilizado, na forma acima demonstrada.

Entende ter demonstrado a necessidade de o autuante efetuar uma revisão do lançamento. Entretanto, considerando a possibilidade de que isso não ocorra, ou o faça apenas parcialmente, demonstra a necessidade de conversão do presente 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 todas as ordens de serviço, porque nem todas foram feitas através de “Formulário de Abertura de Projeto”, porém se encontram nas informações constantes dos *softwares* que utiliza, o que pode ser verificado nos seus registros eletrônicos; ademais, seria penoso detalhar, uma a uma, as demais 153 OSs, o que, inclusive, poderia resultar em erro a incumbência aos julgadores de analisar, cada uma dessas OSs, cotejando-as 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 2004 e 2005, nem os extratos das sub-contas do ativo permanente, devendo o diligente analisar as provas, cotejando-as com as informações de seus sistemas, verificando as características dos bens incorporados ao ativo, 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 2004 e 2005, muitas informações e documentos se encontram nos arquivos remotos, demandando mais que os trinta dias concedidos para elaborar a defesa. Realça ter constatado 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 (fl. 356), que são os seguintes:

01 – o diligente pode relatar os procedimentos do autuado na aquisição de bens para o ativo imobilizado?

a) o diligente pode detalhar a resposta, considerando a compra de bens destinados à construção de novas instalações, bem como fabricação/montagem de novos equipamentos?

b) pode ser detalhada a resposta, considerando a compra de bens destinados a modificações e/ou substituições em equipamentos já existentes para aumentar-lhes a vida útil ou aumentar-lhes a eficiência, capacidade, qualidade ou segurança, ou para reduzir os custos das suas operações?

02 – o diligente pode afirmar se ordens de serviço indicadas na defesa se referem a gastos com vistas a melhorias e/ou adições complementares aos bens do ativo já existentes? Especificar.

03 – o diligente pode relatar como foram contabilizadas as aquisições referentes às ordens de serviço?

04 – o diligente confirma que todas as notas fiscais relacionadas na autuação se referem a aquisições decorrentes do escopo das ordens de serviço?

05 – o diligente pode descrever o método de apuração e creditamento, pelo autuado, do ICMS destacado nas aquisições de serviços de comunicação?

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.

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.

Tratando sobre a infração 04, alega que o autuante não analisou diversos documentos que não foram entregues durante a fiscalização, não verificando a Nota Fiscal nº. 039187, que ora anexa (fl. 328). Assevera que essa nota fiscal indica que a remessa do material em questão foi efetivamente destinada a conserto, tendo retornado ao seu estabelecimento em 05/01/2006 (seis dias após a sua saída), o que torna a operação não sujeita à incidência do ICMS, conforme previsão do artigo 7º, inciso I do Decreto 4.544/2000. Pugna, então, pela improcedência da autuação, também neste item.

No que se refere à infração 07, aduz que a legislação em vigor, especialmente o art. 93, inciso II-A, alínea “b” do RICMS/BA, é totalmente clara ao conceder o direito ao crédito do valor do ICMS recolhido, cobrado nas operações anteriores, relativamente ao recebimento de serviços de comunicação, utilizados pelo estabelecimento (a partir de 1º/11/1996), desde que da sua utilização resulte uma operação de saída ou uma prestação de serviço para o exterior.

Frisa que esse dispositivo repete, integralmente, a determinação da alínea “b” do inciso IV do art. 33 da L/C nº. 87/96, enquadrando-se nessa hipótese, fazendo jus aos créditos, haja vista que comprova,

através dos documentos de fls. 329 a 355, que os valores se originaram do recebimento de serviços de telefonia, os quais foram utilizados para a manutenção das suas atividades.

Destaca que os valores creditados se referem a operações de exportação, uma vez que do crédito destacado pelos fornecedores daqueles serviços, somente utilizou o crédito proporcional às exportações. Afirma que em 2005 contratou uma auditoria externa para auferir a legalidade de seus procedimentos de apuração de créditos de ICMS decorrentes da utilização de serviços de comunicação, resultando na correção dos valores até então creditados, lançando-os a menor, ensejando o estorno de crédito lançado pelo próprio autuado, no Registro de Apuração do ICMS, no valor de R\$10.119,17. Após o estorno, corrigiu todas as falhas de apuração, tornando o lançamento constante da infração 07 totalmente improcedente.

Insurge-se contra a penalidade aplicada com fulcro no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº. 7.014/96, por entender que se configura absolutamente infundada, devendo ser anulada, por violar frontalmente a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, inciso II, § 2º, incisos I e II.

Solicita que o Auto de Infração seja julgado parcialmente improcedente, para afastar a cominação dos ilícitos fiscais tipificados nas infrações 01, 02, 03, 04 e 07, ao tempo em que reconhece as infrações 05 e 06, fazendo prova da quitação dos valores correspondentes

Requer que o autuante reconheça as suas alegações e, conseqüentemente, a improcedência da cobrança das citadas imputações. Em caráter sucessivo, não se verificando a retratação do autuante, pede a determinação da realização de diligência. Na hipótese de não ser acatada a diligência, requer que lhe seja fixado prazo razoável para trazer aos autos os documentos de prova, de forma a poder selecionar e apresentar mais de cinco mil folhas de documentos. Protesta e requer 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 estadual.

O autuante produziu informação fiscal às fls. 360/361, salientando que o contribuinte anexou grande volume de documentos, que não chegara em tempo hábil para a sua análise, requerendo uma revisão dos lançamentos atinentes às infrações 01 a 04. Além disso, delineia a sua defesa nos dispositivos que lhe asseguram o direito ao crédito fiscal reclamado na autuação.

Observa que o autuado apresentou um pequeno demonstrativo para ilustrar as suas alegações (fls. 187 a 191) e solicitou diligência saneadora, a nível de revisão, elencando quesitos.

Acrescenta que tendo em vista que as infrações 05 e 06 foram reconhecidas e que a análise da documentação anexada referente às demais imputações, somente poderá ser realizada através de diligência, fazendo-se necessário, para tanto, a determinação do CONSEF, encaminha o processo a este órgão, para a tomada da decisão. Aduz que tendo em vista o volume de documentos e demonstrativos e os quesitos levantados pelo autuado, os trabalhos são próprios de revisão fiscal.

No que se refere à infração 07, afiança que após analisar os demonstrativos de fls. 329 a 355, reconhece como pertinentes os argumentos defensivos, concordando com a sua improcedência.

Consta à fl. 363 que foi fornecida cópia reprográfica da informação fiscal ao impugnante.

Considerando que o sujeito passivo alegou que os fatos tidos como ilícitos relativos às infrações 01 a 04 decorreram da falta de uma análise de provas documentais que se encontram em seu poder, sendo que alguns não tinham sido disponibilizados ao autuante, pleiteando a análise dos documentos e informações juntados à peça defensiva, além de documentos não acostados por se formarem grande volume; considerando que o autuante alegou que a análise da documentação acostada pela defesa somente poderá ser realizada por meio de diligência, para que seja feita uma

revisão fiscal: a 1ª JJF diligenciou o processo à IFEP Indústria (fl. 369), para que o autuante revisasse as citadas infrações, adotando as seguintes providências:

01) com base nos documentos acostados aos autos e naqueles a serem disponibilizados pelo sujeito passivo, verificasse se têm pertinência as alegações do impugnante, efetuando as adequações que se fizessem necessárias;

02) elaborasse, se fosse o caso, novos demonstrativos de débito para as mencionadas infrações.

Em atendimento ao quanto solicitado, o autuante esclareceu (fl. 373) que com base nos demonstrativos apensados às fls. 217 a 313 realizou diligência saneadora, com suporte nas alegações do contribuinte e em seus registros contábeis (CIAP).

Salienta que após realizar a análise documental, mantém a posição inicial quanto à exigência do ICMS, por entender que se trata de mercadorias destinadas ao uso/consumo do estabelecimento ou que integraram o patrimônio (ativo fixo) por acessão física, não permitindo a utilização do crédito fiscal, à luz da legislação tributária.

Entretanto, manifesta-se favorável ao encaminhamento do processo a fiscal estranho ao feito ou à ASTEC, para que também se manifeste sobre a matéria, tendo em vista os novos demonstrativos que anexou às fls. 374 a 439, bem como aqueles apensados pelo autuado às fls. 217 a 313.

Cientificado a respeito do resultado da diligência, o autuado se manifestou às fls. 442 a 444, lembrando que a controvérsia se resume ao reconhecimento da natureza dos bens adquiridos para integrar o seu ativo fixo, que foram considerados como bens de uso e consumo. Salienta que na defesa destacara que embora os bens em questão, quando considerados isoladamente pudessem sugerir que se destinavam ao uso e consumo, uma análise do conjunto mostraria que se constituíam em bens capitalizáveis.

Frisa que além de ter esclarecido que os bens tidos como destinadas a uso e/ou consumo integram o seu ativo fixo, apontara que o autuante não apreciara os elementos juntados aos autos, que comprovavam suas alegações e pedira uma análise dos registros contábeis, através de perícia, para verificação dos seus procedimentos e dos documentos pertinente à matéria em debate. Realça que o autuante apenas analisou os novos documentos juntados na defesa, sem, verificar os registros contábeis, nem efetuar a perícia ou responder as perguntas apresentadas na defesa.

Ressalta que nada de novo foi trazido pelo autuante, que não refutou os documentos juntados na defesa, não havendo nenhum novo argumento sobre o qual pudesse se manifestar. Assim, não pode combater a posição do autuante de manter a autuação, pois ele não expressou os seus argumentos atinentes a essa decisão.

Observa que, ao menos, o autuante sugeriu que o Auto de Infração fosse encaminhado para fiscal estranho ao feito ou para a ASTEC, pelo que requer que a diligência seja realizada pela ASTEC, através de perícia contábil e de visita às suas instalações. Solicita que sejam respondidos os quesitos apresentados na defesa, reproduzindo os itens 01 a 04.

Considerando que ao se insurgir contra as infrações 01 a 03, o autuado persistiu na alegação de que os bens se destinavam ao seu ativo imobilizado, objetivando atender projetos específicos, e que o autuante não apreciara os relatórios e demais documentos, pleiteando uma análise dos registros contábeis e perícia no estabelecimento; considerando que o autuante se posicionou favorável à revisão do lançamento por fiscal estranho ao feito, devido aos novos demonstrativos que anexou e àqueles apensados pelo autuado; considerando que de acordo com o art. 93, V, “a” do RICMS/BA, constitui crédito fiscal o valor do imposto anteriormente cobrado concernente a operações relativas a bens do ativo imobilizado, assim entendidos os bens destinados à manutenção das atividades do



estabelecimento: a 1ª JJF diligenciou o processo à ASTEC/CONSEF (fls. 458/459), para que Auditor Fiscal a ser designado adotasse as seguintes providências:

01) intimasse o autuado a apresentar planilha indicando dentre os materiais objeto das citadas infrações, quais se referem ao seu ativo imobilizado, especificando a destinação de cada mercadoria. Recomendou-se que, sendo necessário, fosse solicitada uma demonstração relativa à aplicação de cada bem, no próprio estabelecimento do contribuinte;

02) caso a intimação fosse atendida, elaborasse novas planilhas e novos demonstrativos de débito para aquelas infrações, excluindo, se fosse o caso, os bens que comprovadamente tenham sido destinados a compor o ativo imobilizado, desde que não integrassem o imóvel por acessão física.

Por meio do Parecer ASTEC nº. 135/2010 (fls. 462 a 468), o Auditor Fiscal João Vicente Costa Neto salienta que o autuado teceu argumentações detalhadas sobre cada item arguido através do Termo de Intimação de fl. 471, além de apresentar os documentos acostados às fls. 475 a 662.

Ressalta que tendo em vista que as infrações 01 e 03 têm a mesma fundamentação legal, divergindo apenas pelo fato de a primeira se referir a aquisições de outras unidades da Federação, enquanto a outra corresponde a compras realizadas no Estado da Bahia, intimou o autuado a apresentar os elementos relativos aos respectivos argumentos defensivos, conforme destacou:

quesito 1 - apresentar demonstrativo relacionando cada nota fiscal objeto das duas infrações, com o projeto de imobilização, destacando objetivo, alcance e efeito no patrimônio da empresa.

Foi apresentada uma planilha (fls. 482 a 552), ordenada por número de projeto, isto é, Ordem de Serviço (OS), com detalhamento descritivo do seu objeto tipo: motivo, área, serviço realizado e notas fiscais relacionadas à OS. O autuado esclareceu que relacionou apenas as notas fiscais objeto da autuação, de modo a permitir uma avaliação específica do conteúdo da lide, ressaltando que em alguns casos destacou apenas algumas notas fiscais, pois nem todas as notas dos bens aplicados no projeto foram objeto da autuação;

quesito 2 - apresentar cópias de alguns projetos destacados no demonstrativo, com as respectivas documentações, na forma da prova material intrínseca ao Auto de Infração.

O autuado juntou vários Formulários de Abertura de Projetos – FAPs (fls. 553 a 580), com detalhamentos relacionados ao projeto, como: título, líder, área de localização, necessidades, escopo e principais motivos e metas.

Frisa que em visita ao estabelecimento, em contato com técnicos das áreas envolvidas ao objeto das duas infrações, observou que nenhum gasto de imobilização acontece sem a constituição de uma OS, que se inicia com o preenchimento do FAP e que, além dos detalhamentos do projeto, deve constar uma análise da mudança com a sua consecução, como: impacto no caixa, eficiência, disponibilidade, rendimento, qualidade, capacidade e redução de custos.

Observa que todas as notas fiscais objeto dessas infrações estão relacionadas a uma OS com toda uma característica de imobilização, sendo que no demonstrativo juntado à defesa (fls. 217 a 268) foram vinculadas todas as notas fiscais com as OSs de forma individual, indicando que todas as mercadorias foram adquiridas para integrar o ativo imobilizado. Salienta que nem na Informação Fiscal de fls. 360/361 ou naquela de fl. 373, o autuante discute o mérito dessa proposição;

quesito 3 – apresentar cópia do processo de contabilização de projetos de imobilização relacionados no demonstrativo acima citado, onde se veja o início, meio e fim da contabilização.

O autuado esclareceu que ao iniciar um projeto de imobilização, emite OS com a sua descrição sintética, local de aplicação e motivo da realização, de modo que ao ser aberta uma OS, cada aquisição de bens é vinculada à respectiva OS, com os registros sendo feitos em seu Sistema SISPRO,

por meio do qual controla o seu patrimônio. Todos os lançamentos contábeis relativos a cada aquisição são registrados a “débito” da conta Ativo Imobilizado em Andamento.

Ao final de cada projeto, é apurado o total de bens aplicados e o valor correspondente, lançando contabilmente a “crédito” da conta Ativo Imobilizado em Andamento o total da OS concluída e a “débito” da conta Ativo Imobilizado propriamente dita. Foi trazido, como exemplo, o processo de contabilização dos projetos: OS 2402 – Melhoria de Eficiência do MME (fls. 581 a 593; OS 2405 – Melhoria de Eficiência da Usinagem (fls. 594 a 614) e OS 2515 – Melhoria de Eficiência da Usinagem (fls. 615 a 623). Após análise de tais lançamentos contábeis, conclui que ocorreu, efetivamente, um processo de contabilização de imobilização respeitando à boa técnica contábil;

questo 4 – apresentar cópias de notas fiscais de entrada relacionadas a aquisições de mercadorias semelhantes àquelas objeto das infrações 01 e 03, onde o autuado tratou como “despesas”, por considerá-las como destinadas a uso e/ou consumo, manutenção, conservação de bens do ativo.

O autuado colacionou diversas notas fiscais (fls. 624 a 645), cujos bens são semelhantes àqueles acobertados pelas notas fiscais apontadas na autuação, as quais foram contabilizadas como despesas, já que tais bens não foram destinados a projetos de imobilização. Consigna ter o autuado afirmado: *“Prova-se, assim, que a Autuada não adota procedimento de contabilizar em seu ativo fixo, indistintamente, todos os bens que adquire, mas tão somente a faz, em relação a partes e peças que compõe, no todo, um projeto de imobilização”*.

Aduz que as considerações do autuado ao quanto inquirido sobre as infrações 01 e 03, associado à falta de contraposição do autuante sobre os argumentos oferecidos na defesa, salvo melhor juízo, à luz dos documentos acostados aos autos, induz a concluir que as mercadorias verificadas nas notas fiscais relacionadas a essas infrações se destinam realmente a compor o ativo imobilizado.

Sobre a infração 02, consigna que intimou o contribuinte a apresentar cópias de todas as notas fiscais e das folhas do documento CIAP, onde demonstrasse os valores dos créditos do ICMS apropriados de cada uma das notas fiscais lançadas, e recuperados na proporção de 1/48 avos na forma da legislação. O autuado atendeu integralmente ao quanto solicitado (fls. 646 a 660), permitindo a análise de cada uma das notas fiscais, quanto à acusação de erro no creditamento do ICMS a mais, devido a equívoco por parte de alguns fornecedores, que, em vendas interestaduais, teriam destacado a alíquota interna em vez das alíquotas interestaduais.

Entende que as Notas Fiscais de nº.s 78.337, 84.667, 88.660 e 88.320 (fls. 647, 655, 659 e 660), da empresa Renner Hermann SA, do Estado do Paraná, têm o ICMS destacado com a alíquota de 7% e base de cálculo na forma da legislação. Isto, porque as mercadorias correspondem ao Convênio ICMS 74/79 (fl. 472), de Tintas e Vernizes, que atribui, na Cláusula primeira, ao estabelecimento industrial, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS pelas entradas para uso e consumo do destinatário. Como no presente caso as mercadorias foram adquiridas pelo autuado para consumo, o fornecedor destacou o ICMS normal à alíquota interestadual de 7%, de competência do Paraná, e destacou no campo próprio, o ICMS relativo à diferença de alíquota, de 10%, de competência do Estado da Bahia, conforme preceitua a legislação.

A seu ver, também as Notas Fiscais de nº.s 820.037, 820.222, 820.223 e 823.107 (fls. 649 a 651 e 653), da empresa Petróleo Ipiranga, do Estado do Rio de Janeiro, apresentam destaque do ICMS com a alíquota de 17% e base de cálculo corretas, haja vista que as mercadorias se referem ao Convênio ICMS 112/93 (fls. 473/474), que versa sobre derivados de petróleo, combustíveis e lubrificantes, e estabelece, na Cláusula primeira, que o remetente está obrigado a reter o imposto, na qualidade de substituto, repassando-o ao estado destinatário, no caso à Bahia. Como assim procedeu, o fornecedor agiu de acordo com o previsto na legislação pertinente.

Acredita que apenas quanto à Nota Fiscal nº. 034.538 (fl. 657), da empresa CEDISA, do Espírito Santo, procede a alegação do autuante, pois apesar de o documento ter sido preenchido corretamente, com o destaque do ICMS à alíquota de 12%, o autuado se apropriou de um crédito, no CIAP (fl. 656), com a alíquota de 17%. Entende que o contribuinte deveria ter lançado um crédito de 12%, efetuando outro lançamento de crédito com a alíquota de 10% [5%], referente à diferença de alíquotas. Como o autuado não comprovou o recolhimento da diferença de alíquota de 10% quando da entrada da mercadoria no estabelecimento, conforme prevê a legislação, não se justifica a apropriação do crédito em 17% no CIAP.

Conclui que o débito do imposto correspondente à infração 02 deve ser alterado de R\$6.774,25 para R\$292,84, referente à ocorrência de outubro de 2004.

No que concerne à infração 04, realça que após intimado, o contribuinte apresentou a Nota Fiscal nº 039.187 (fl. 661), emitida em 04/01/2006, pela empresa Sedes Elbac Indústria de Resistências Ltda., onde se verifica a referência ao retorno das mercadorias (143 resistências elétricas), que tinham sido encaminhadas para conserto, mencionando a nota fiscal de origem, na forma prevista na legislação. Entende que, dessa forma, não existe débito sobre essa operação.

Em sua conclusão, salienta que de acordo com a sua constatação, em relação às infrações 01 e 03, as informações que prestou atendem ao quanto requerido pela 1ª JF, porém deixa de se manifestar conclusivamente sobre as mesmas, por entender que se trata de uma questão de mérito; quanto à infração 02, o débito do imposto deve ser alterado de R\$6.774,25 para R\$292,84; e no que se refere à infração 04, não há débito de imposto a ser exigido.

À fl. 663, o autuante deu ciência da revisão fiscal e do Parecer ASTEC nº 135/2010, não se pronunciando a respeito.

Através de petição de fl. 667, o contribuinte requereu a juntada dos atos constitutivos e demais documentos (fls. 668 a 722), 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, solicitou que fosse operada a substituição da parte constante no pólo passivo da presente demanda, conforme procuração (fl. 693), com a consequente retificação da distribuição e demais registros, fazendo deles constar a razão social da empresa incorporadora.

Por meio de manifesto acostado às fls. 725 a 728, o autuado se pronunciou a respeito do Parecer ASTEC nº. 135/2010, aduzindo que o diligente teve acesso aos seus documentos e ao seu sistema de contabilidade, permitindo-lhe conhecer as práticas e procedimentos contábeis, a fim de elucidar a controvérsia sobre as infrações 01, 02, 03 e 04.

Sobre as infrações 01 e 03, lembra que já tivera destacado que a análise das aquisições dos materiais deveriam ter se voltado para todo o conjunto, uma vez que se constituíam em bens capitalizáveis.

Reproduz trechos do Parecer, destacando algumas afirmações do diligente, asseverando que o Auditor Fiscal da ASTEC indicou a metodologia empregada e o resultado encontrado e que fundamentaram a sua conclusão de que os bens objeto da polêmica são, realmente, adquiridos para integrar o seu ativo imobilizado. Acrescenta que o diligente descreveu claramente todos os procedimentos do autuado sobre as aquisições de bens para integrar o seu ativo, desde a abertura do projeto de imobilização, até a sua conclusão, com os lançamentos em sua contabilidade.

Frisa que foi reconhecido que juntara os documentos de fls. 475 a 662, que se fizeram acompanhar de argumentações detalhadas sobre cada item questionado por meio da intimação. Consigna ter permitido o acesso do diligente ao seu sistema de contabilidade, quando foram apresentadas todas as práticas contábeis e relatórios relacionados com os bens objeto da autuação.

Realça que com base nos elementos que lhe foram apresentados, o preposto da ASTEC pode concluir que *“as mercadorias objeto das notas fiscais relacionadas às referidas infrações se destinam efetivamente a compor o seu ativo imobilizado.”*

Quanto à infração 03, ressalta que a despeito de o diligente ter concluído que o débito deveria ser reduzido para R\$292,84, como foi identificado que essa exigência decorreu de uma entrada com destaque do ICMS à alíquota de 12% (oriunda do Espírito Santo), a diferença de alíquota correta é de 5% e não de 10%, conforme apontado no Parecer. Afiança que, além disso, de acordo com o documento CIAP juntado pelo autuado, o creditamento ocorreu em total observância da legislação vigente. Observa que caso seja mantida, a diferença deve ser calculada no percentual de 5%.

Quanto à infração 04, o diligente se pronunciou afirmando inexistir débito a ser reclamado.

Reitera o pedido para que o Auto de Infração seja julgado parcialmente improcedente, afastando-se as imputações contidas nos itens 01, 02, 03, 04 e 07.

Às fls. 366/367 se encontra acostado extrato do SIGAT/SEFAZ, relativo ao pagamento parcial do débito, correspondente aos valores exigidos por meio das infrações 05 e 06.

## 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 realizada diligência fiscal, visando uma análise da documentação por ele trazida aos autos.

Quanto à alegada inconstitucionalidade das multas sugeridas com base no disposto no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, ressalto que conforme estabelece o artigo 167, inciso I do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Observo que através do presente Auto de Infração foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de sete irregularidades, dentre as quais o autuado acatou expressamente as infrações 05 e 06, tendo, inclusive, efetuado o recolhimento dos montantes exigidos.

Essas duas imputações se referem, respectivamente, à falta de recolhimento do ICMS, em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, e ao recolhimento a menos do imposto devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo. Ressalto que as duas exigências fiscais estão devidamente fundamentadas em expressa disposição regulamentar, constando dos autos a comprovação de que o contribuinte incorreu na prática das irregularidades que lhe foram atribuídas. Portanto, as infrações 05 e 06 ficam mantidas integralmente.

Quanto às infrações 01 e 03, 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 acessão física às instalações da planta industrial e consideradas como sendo destinadas a integrar o ativo permanente do estabelecimento. Enquanto o primeiro item se refere a aquisições interestaduais, o seguinte trata de compras dentro do Estado da Bahia.

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

Saliento que considerando as alegações do autuado de que os bens em questão se destinavam ao seu ativo imobilizado, atendendo projetos específicos, trazendo ao processo elementos novos, não apreciados pelo autuante durante a ação fiscal, quando pleiteou uma análise dos seus registros contábeis e uma verificação em seu estabelecimento, para que fossem avaliados os seus procedimentos, e tendo em vista que o autuante se posicionou favorável à realização de uma revisão no lançamento, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência, inicialmente ao próprio autuante. Como o Auditor Fiscal acostou novos demonstrativos e sugeriu que a revisão fosse feita por preposto fiscal estranho ao feito, foi, então, promovida nova diligência, dessa feita à ASTEC/CONSEF, para que Auditor Fiscal, após analisar todos os elementos necessários, efetuasse a revisão fiscal, excluindo das exigências em questão os bens que comprovadamente tivessem sido destinados a compor o ativo imobilizado do contribuinte, desde que não integrassem o imóvel por acesso 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 questão, 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, que se referem a cada uma das Ordens de Serviço (OSS) vinculadas à autuação, constam os detalhes referentes a cada aquisição efetuada pelo contribuinte, voltada 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 acessão 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 acessão 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 d. 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 acesso 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 tratar-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 03, do modo como foi calculado pelo autuante, está correto, o que torna as exigências totalmente pertinentes.

A infração 02 também se originou da acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado, porém neste caso sob a acusação de apropriação de valor superior ao permitido pela legislação. Considerando que ao atacar essa infração, o impugnante alegou que de acordo com os próprios demonstrativos fiscais, não incorrera na irregularidade que lhe fora atribuída, na mencionada diligência foi solicitado que fosse revista toda a documentação correspondente, com a elaboração, se fosse o caso, de novo demonstrativo com os valores efetivamente devidos.

Vejo que ao realizar a diligência, o Auditor Fiscal da ASTEC trouxe aos autos os esclarecimentos necessários ao deslinde da questão, os quais acato em sua inteireza. Assim é que, após verificar as notas fiscais e o documento CIAP, analisou os valores dos créditos do ICMS apropriados em relação a cada uma das notas fiscais consignadas no levantamento fiscal, o que lhe permitiu visualizar as possíveis ocorrências de equívocos por parte dos fornecedores, que, segundo a acusação, em operações interestaduais teriam destacado a alíquota interna e não a interestadual.

Sobre as Notas Fiscais de nºs 78.337, 84.667, 88.660 e 88.320 oriundas do Estado do Paraná, atestou que fora destacado o ICMS à alíquota de 7%, sobre base de cálculo correta, uma vez que as mercadorias se referiam ao Convênio ICMS 74/79, que trata sobre tintas e vernizes, e que atribui ao estabelecimento industrial a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS pelas entradas para uso e consumo pelo destinatário. Tendo em vista que as mercadorias foram adquiridas para consumo, o fornecedor agiu de forma correta ao destacar o ICMS normal à alíquota de 7% e o ICMS relativo à diferença de alíquota, em 10%.

Também no caso das Notas Fiscais de nºs 820.037, 820.222, 820.223 e 823.107, procedentes do Estado do Rio de Janeiro, que apresentam destaque do ICMS na alíquota de 17%, entendeu estarem corretas, pois as mercadorias estão previstas no Convênio ICMS 112/93, que versa sobre derivados de petróleo, combustíveis e lubrificantes, e estabelece que o remetente está obrigado a reter o imposto, na qualidade de substituto, repassando-o ao estado destinatário, no caso à Bahia. Como o fornecedor atendeu ao previsto nesse acordo, agiu acertadamente.

Assim, apenas sobre a Nota Fiscal nº. 034.538 (fl. 657), originária do Estado do Espírito Santo, deve ser mantida a exigência, uma vez que o ICMS foi destacado corretamente, com a alíquota de 12%, tendo o autuado se apropriado de um crédito, no CIAP (fl. 656), com a alíquota de 17%, quando deveria ter usado o crédito de 12%, efetuando outro lançamento de crédito referente à diferença de alíquotas. Como não há comprovação quanto ao recolhimento da diferença de alíquota quando da entrada da mercadoria no estabelecimento, não se justifica a apropriação do crédito integral de 17%.

Em sua conclusão, com a qual coaduno inteiramente, o diligente apontou o valor definitivo do débito que deve ser exigido para esta infração 02, no montante de R\$292,84, que corresponde ao mês de outubro de 2004. Observo que apesar de ter se equivocado quando mencionou que o percentual relativo à diferença de alíquota seria de 10%, o que, inclusive, foi motivo de contestação por parte do contribuinte, assevero que ao proceder ao cálculo do valor remanescente, o fez com o percentual devido (5%). Assim, a infração 02 fica mantida de forma parcial.

No caso da infração 04, a exigência decorreu da falta de recolhimento do ICMS, em razão de remessa de bens para conserto, sem o devido retorno. Em sua defesa, o impugnante anexou a Nota Fiscal nº. 039.187 (fl. 328), assegurando que se tratava do documento comprobatório do retorno ao seu

estabelecimento do material enviado para conserto por meio da Nota Fiscal nº. 35.696, que fora objeto do lançamento fiscal.

Constato que, efetivamente, assiste razão ao contribuinte, haja vista que se fazem presentes nos autos os elementos que resultam na desconstituição da autuação, fato, inclusive, também comprovado pelo diligente da ASTEC. Desta forma, a infração 04 resta descaracterizada.

Por fim, a infração 07 versou sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de serviço de comunicação utilizado na comercialização de mercadorias. O autuado se insurgiu contra o lançamento, alegando que à luz da legislação correlata, faz jus ao crédito do valor do ICMS recolhido, em relação ao recebimento de serviços de comunicação, desde que a sua utilização resulte em operação de saída ou uma prestação de serviço para o exterior. E para comprovar seu argumento, juntou planilhas e página do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 329 a 355), apontando os cálculos levados a efeito quanto aos procedimentos em questão.

Verifico que, à vista das provas trazidas pelo sujeito passivo, o autuante as acatou, concordando com a pertinência das alegações e dos cálculos demonstrados pelo impugnante. Assim, e tendo em vista que de acordo com previsão contida no inciso IV, alínea “b” do art. 33 da Lei Complementar nº. 87/96, enseja direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento, quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais, concluo que a imputação não tem pertinência.

Com base em todo o exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, restando caracterizadas as infrações 01, 03, 05 e 06, ficando parcialmente mantida a infração 03 e improcedentes as infrações 04 e 07, 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. **279757.0039/08-6**, lavrado contra **GRAFTECH BRASIL LTDA. (UCAR PRODUTOS DE CARBONO S/A)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$125.195,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, alínea “a” da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, alterado pelo Decreto nº. 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

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

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR