

A. I. Nº - 298057.0014/08-1
AUTUADO - EKA BAHIA S.A.
AUTUANTE - VERA VIRGÍNIA NOBRE DE SANTANA CHAVES
ORIGEM - INFAZ EUNAPÓLIS
INTERNET - 11. 04. 2012

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0042-01/12

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Infrações 01, 03 e 05, subsistentes. **b) BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.** O autuado não realizou no período autuado operações de saídas tributadas, sendo correta a glosa do crédito fiscal escriturado. Infração subsistente. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.** Os materiais arrolados nas infrações 01, 03 e 05, têm as características de uso e consumo do estabelecimento, razão pela qual a glosa do crédito fiscal resulta na exigência da diferença de alíquotas exigidas corretamente nas infrações 02, 04 e 06. Infrações subsistentes. **3. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Contribuinte comprova a regularidade de parte das notas fiscais arroladas na autuação. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2008, exige ICMS no valor de R\$ 1.581.927,92, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de março a dezembro de 2004, janeiro a julho de 2005, abril de 2006, março, julho e agosto de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 433.519,21, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou indevidamente o crédito das notas fiscais de entradas destinadas a construção e edificação do estabelecimento (bem imóvel por acessão física), conforme demonstrado no Anexo I, fls. 19 a 33;
2. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, nos meses de março a dezembro de 2004, janeiro a julho de 2005, abril de 2006, março, julho e agosto de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 681.804,20, acrescido da multa de 60%. Consta se referir às notas fiscais de entradas destinadas a construção e

edificação do estabelecimento (bem imóvel por acesso física), conforme demonstrado no Anexo II; fls. 34 a 46;

3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de junho a outubro e dezembro de 2004, janeiro a setembro de 2005, março, abril, junho e dezembro de 2006, fevereiro e março de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 34.906,55, acrescido da multa de 60%. Consta se referir a materiais utilizados com fins de conservação e preservação das máquinas e equipamentos (inibidores de corrosão, dispersantes ou anti-incrustantes, biocidas), de tratamento de efluentes resultantes do processo produtivo, de limpeza do estabelecimento fabril, de proteção ou segurança dos operários/trabalhadores, peças e partes de máquinas e equipamentos; materiais utilizados com fins de reposição de uma outra parte/peça defeituosa; materiais utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos; materiais utilizados com fins de proteção; lubrificação ou refrigeração das máquinas ou equipamentos e materiais utilizados em purgas de equipamentos ou recipientes industriais, conforme demonstrado no Anexo III, fls. 47 a 53;

4. Deixou de recolher 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 junho a agosto, outubro e dezembro de 2004, fevereiro a setembro de 2005, abril, junho, outubro e dezembro de 2006, março e julho de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 43.957,93, acrescido da multa de 60%. Consta se referir a materiais utilizados com fins de conservação e preservação das máquinas e equipamentos (inibidores de corrosão, dispersantes ou anti-incrustantes, biocidas), de tratamento de efluentes resultantes do processo produtivo, de limpeza do estabelecimento fabril, de proteção ou segurança dos operários/trabalhadores, peças e partes de máquinas e equipamentos; materiais utilizados com fins de reposição de uma outra parte/peça defeituosa; materiais utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos; materiais utilizados com fins de proteção; lubrificação ou refrigeração das máquinas ou equipamentos e materiais utilizados em purgas de equipamentos ou recipientes industriais, conforme demonstrado no Anexo IV; fls. 54 a 60;

5. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a março de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.460,57, acrescido da multa de 60%. Consta se referir a materiais e produtos utilizados em testes de laboratório, itens cujo uso/consumo, está associado a pesquisas de aperfeiçoamento dos produtos existentes ou de desenvolvimento de novos produtos), conforme demonstrado no Anexo V, fls. 61 a 62.

6. Deixou de recolher 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 a março de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.434,71, acrescido da multa de 60%. Consta se referir a materiais e produtos utilizados em testes de laboratório (itens cujo uso/consumo estão associados a pesquisas de aperfeiçoamento dos produtos existentes ou de desenvolvimento de novos produtos), conforme demonstrado no Anexo VI, fls. 63 a 64;

7. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses março a dezembro de 2004, janeiro a abril de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 360.857,63, acrescido da multa de 60%. Consta que não ocorreram operações de saídas tributadas, conforme demonstrado no Anexo VII, fl. 65;

8. Falta de recolhimento do imposto constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de dezembro de 2005, janeiro a maio e dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 22.987,12, acrescido da multa de 70%. Conforme demonstrado no Anexo VIII, fl. 66.

O autuado apresentou peça impugnatória (fls. 252 a 307 – volume II), esclarecendo, inicialmente, que é uma empresa industrial pertencente ao Grupo Akzo Nobel, que tem como atividade principal a fabricação de produtos químicos destinados ao processo industrial de branqueamento de celulose, possuindo duas unidades fabris, sendo uma no município de Eunápolis e outra no município de Mucuri.

Diz que o estabelecimento autuado, no caso, o de Eunápolis, está situado dentro do parque industrial da Veracel Celulose S.A., no formato de “ilha química” produzindo e fornecendo produtos químicos de forma majoritária para a referida empresa e outros clientes localizados neste e em outros Estados.

Informa que é beneficiário do Programa DESENVOLVE cuja habilitação foi conferida através da Resolução nº 12/2004, de 16/03/2004, sendo-lhe concedido o diferimento do ICMS nas importações e nas aquisições neste Estado e em outra unidade da Federação, relativamente à diferença de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação. Também foi concedido o benefício de dilação de prazo de 72 meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos.

Relativamente ao ativo fixo, registra ter realizado no período de 2004 a 2007, diversas aquisições de múltiplos bens de diversas naturezas de fornecedores localizados em vários Estados, sempre com a finalidade de integrá-los ao seu ativo fixo, através de serviços de montagem e construção contratados para imobilização de tais bens, amparando-se no diferimento do ICMS incidente nestas operações, ou seja, alíquota interna ou diferença entre as alíquotas interna e interestadual, conforme a Resolução nº 12/2004, como diz irá demonstrar adiante.

Quanto às operações próprias de fornecimento de produtos químicos, diz que a despeito das disposições do inciso II do art. 1º da Resolução nº 12/2004, vem desde o início de suas atividades em 2005, sujeitando-se às regras do benefício fiscal concedido às empresas de celulose e papel situadas no Estado da Bahia, no caso, diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS, consoante o art. 2º, III, “d” do Decreto nº 6.734/97, cujo teor reproduz.

Acrescenta que, como o fornecimento dentro do Estado da Bahia alcança, praticamente, a totalidade de sua produção, realiza as operações de saídas com diferimento do ICMS, o que resulta no acúmulo de crédito fiscal por não ter como compensar com débito pela saída, importando esta acumulação até o momento valor superior a R\$ 2.000.000,00.

Alega que por ser credora da Fazenda Estadual já que o Auto de Infração tem o valor de R\$ 1.581.927,92 e o seu crédito acumulado é superior a R\$ 2.000.000,00, ainda que tivesse cometido todas as infrações, o que diz considerar apenas para fins de debate, jamais poderia ser compelida ao pagamento do mencionado débito.

Rechaça a infração 01, sustentando que não procede a exigência fiscal, haja vista que os bens considerados pela autuante como sem vínculo com a atividade do estabelecimento, por se destinarem a construção e edificação, são em última análise o próprio estabelecimento. Apresenta o seguinte questionamento: *“Como sustentar a tese de que a edificação que suporta toda a planta industrial, onde encontram-se máquinas, equipamentos, produtos químicos e funcionários trabalhando, possa ser alheia à atividade da empresa?”*

Relativamente à infração 02, alega a existência de benefício que ampara as operações, cujo desconhecimento atribui a autuante, pois, não há fundamento legal que impeça que os bens destinados ao ativo fixo adquiridos em operações interestaduais sejam alcançados pelo benefício do DESENVOLVE.

Registra que o Anexo II do Auto de Infração, relativo a esta infração, trata dos mesmos bens constantes no Anexo I, referente à infração 01, inexistindo qualquer comprovação de que tais bens foram objeto de destinação alheia às atividades do estabelecimento. Invoca os conceitos contábeis e

legais de bens destinados ao ativo imobilizado, demonstrados na impugnação da infração 01, dizendo que se aplicam sem reservas, a este item da autuação.

Continuando, diz ser absurda a exigência de diferença de alíquotas sobre operações internas de aquisição de bens destinados ao ativo fixo, sendo totalmente arbitrária, conforme pode ser verificado pelo exame das fls. 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9 e 10 do Anexo II do Auto de Infração.

Afirma que é descabida a exigência de principal e multa, afirmando que a cobrança da alíquota de 10% relativa à diferença de alíquotas em operações de aquisição de outras unidades da Federação, de bens claramente destinados ao ativo fixo, em razão de benefício fiscal concedido através da Resolução nº 12/2004.

Salienta que não haveria saldo de imposto a pagar, em virtude de compensação com a enorme quantidade de créditos acumulados, pela ausência quase total de saídas que não sejam beneficiadas por diferimento. Diz que inexistindo saldo a pagar, descabe igualmente a imposição da multa prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

No que concerne às infrações 03, 04, 05 e 06, diz que o núcleo destas reside na aquisição de bens destinados ao uso e consumo pelo estabelecimento.

Traz o conceito de bens de uso e consumo, invocando o art. 93, V, “d” do RICMS/BA, para sustentar que este fixou a condição de elemento indispensável ou necessário a produção, como fator determinante para separar quais bens efetivamente utilizados e consumidos geram o direito ao crédito. Afirma que é vedado somente o crédito relativo aos bens de uso e consumo que não sejam consumidos pelo estabelecimento em condição de essencialidade para o processo produtivo.

Destaca ser evidente que os bens apontados nas infrações 03 e 05 foram efetivamente usados e consumidos de forma essencial, indispensável e necessária ao desenvolvimento das atividades produtivas do estabelecimento, sem os quais definitivamente não se poderia realizar a produção de químicos.

Alega ser absurda a cobrança de diferença de alíquotas sobre operações internas de aquisição de bens destinados ao uso e consumo, conforme as infrações 04 e 06, consoante pode ser verificado através do exame das folhas 01 a 06 do Anexo IV e fls. 1 e 2 do Anexo VI.

Salienta que não haveria saldo de imposto a pagar, em virtude de compensação com a enorme quantidade de créditos acumulados, pela ausência quase total de saídas que não sejam beneficiadas por diferimento. Diz que inexistindo saldo a pagar, descabe igualmente a imposição da multa prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

No respeitante à infração 07, sustenta que as operações de saídas contempladas com diferimento não têm qualquer relação com não-incidência ou isenção, pois, configuram caso real de incidência do imposto, cujo lançamento e recolhimento de eventual saldo devedor, são postergados para a próxima etapa. Ou seja, a saída das mercadorias produzidas pelas empresas de celulose e papel utilizando como insumos os químicos que fornece.

Consigna que se trata de interpretação totalmente equivocada do Fisco, entender que as saídas de mercadorias realizadas com diferimento possam ser equiparadas a saídas não-tributadas ou isentas.

Quanto à infração 08, diz que a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, conforme o art. 2º, §3º, V do RICMS/BA, consiste em presunção relativa, pois, pode ser afastada com a simples comprovação pelo sujeito passivo, da improcedência da presunção de ocorrência das operações.

Alega que o relato dos fatos tidos como infração é vago e inexato, pois a autuante se limitou a descrever a infração, porém, sem determinar exatamente em que consistiria a alegada falta de registro das entradas. Acrescenta que a citação dos dispositivos infringidos foi feita de forma genérica, indicando somente o caput dos arts. 218 e 322 do RICMS/BA, contudo, sem determinar em qual hipótese legal realmente estaria inserida a infração apontada.

Diz que a partir dos dispositivos citados, entende que aparentemente a autuante reclama a ausência de emissão de notas fiscais de entrada nas aquisições de mercadorias originárias de outras unidades da Federação (art. 218, IV e V c/c art. 229, VII e art. 201, VI), e adicionalmente a ausência de escrituração no livro Registro de Entradas (art. 322, I), os quais reproduz.

Continuado, diz que a autuante juntou aos autos cópias de treze notas fiscais arroladas na autuação, oriundas de fornecedores localizados noutros Estados, as quais comprovam a entrada no seu estabelecimento das mercadorias, sal marinho grosso a granel; samnbag 90X90X90 cm c/imp. Polietileno, p/1000kg de carga; ácido clorídico; nitrogênio líquido, refrige; painel, telha CRFS, sarrafo 10, sarrafo 07, sarrafo 05, terça 7X4, arremate, meia cana, látex, prego, portas completas, textura, janela, conexões, vasos completos, chapa OSB, mictório; junta cx vd (diversos modelos); posicionador digital, que foram destinadas a produção do estabelecimento na forma de matérias-primas, e materiais de embalagem, ou ao ativo imobilizado, na forma de bem móveis imobilizados para o desenvolvimento da atividade-fim da empresa.

Afirma que a entrada de mercadorias destinadas a atividade-fim da empresa não exige a emissão de notas fiscais de entrada, mas apenas a sua escrituração no livro Registro de Entradas das notas fiscais de saída emitidas pelos fornecedores, sendo as notas fiscais arroladas na autuação devidamente escrituradas no livro Registro de Entradas, conforme cópia que anexa das correspondentes folhas.

Salienta que, independentemente da escrituração das entradas que comprova, não seria razoável admitir-se a exigência de ICMS em função da presunção de ocorrência de saídas tributáveis, tendo em vista que tais saídas efetivamente ocorreram e são facilmente comprovadas pelos registros contábeis e fiscais, com o benefício do diferimento do ICMS.

Acrescenta que, mesmo se os argumentos acusatórios fossem acolhidos, jamais poderia se admitir a presunção de conduta dolosa, considerando que não teria qualquer vantagem em evitar dolosamente o registro de insumos, cuja produção é beneficiada pelo diferimento, inexistindo saldo a pagar, sendo a penalidade imposta pela autuante erroneamente indicada com base no art. 42, III da Lei nº 7.014/96. Quanto aos bens destinados ao ativo imobilizado, diz ser mais absurda ainda a presunção, uma vez que para tanto, além de restar prejudicada em suas atividades regulares pela ausência de seus ativos, ainda teria que realizar a venda, locação ou qualquer outra atividade alheia à sua atividade-fim, o que não se admite presumir por simples convencimento da autuante, sem qualquer comprovação.

Apresenta uma síntese das razões que entende levam a improcedência do Auto de Infração, conforme a seguir:

- a) a autuação se deu de forma equivocada, pois inexistente qualquer vantagem ilícita pelas infrações que lhe são atribuídas, em virtude de se encontrar na condição de credor da Fazenda Estadual;
- b) o alegado não-recolhimento do ICMS diz respeito, na realidade, a operações beneficiadas por diferimento do lançamento e do pagamento do imposto;
- c) o creditamento considerado indevido se refere a bens do ativo imobilizado ou necessários à produção do estabelecimento, os quais permitem o creditamento;
- d) o creditamento considerado indevido em decorrência de operações não-tributadas ou isentas, refere-se a operações tributadas, contudo, beneficiadas pelo diferimento;
- e) não procede a alegada falta de registro de entrada de mercadorias no estabelecimento, o que derruba a presunção de omissão de saídas tributáveis.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

A autuante prestou informação fiscal (fls. 422 a 431 – vol. II) na qual contesta os argumentos defensivos, abordando cada item da impugnação, conforme a seguir:

Infração 01

Transcreve o art. 97, IV, “c”, §2º, III do RICMS/BA, para sustentar que a autuação é clara, cabendo ao Auditor Fiscal observar os ditames da lei e aplicá-la. Diz que a verificação fiscal foi feita nos livros e documentos fiscais apresentados pelo autuado, sendo os procedimentos fiscais em conformidade com a legislação do ICMS do Estado da Bahia.

Rechaça a alegação defensiva relativa à falta de identificação dos bens imóveis, afirmando que os bens relacionados no Anexo I do Auto de Infração, foram identificados de acordo com a descrição contida no documento de “Crédito do ICMS do Ativo Permanente – CIAP”, escriturado pelo impugnante, assim como as notas fiscais de aquisição apresentadas, onde se verifica na descrição das mercadorias, vergalhões (belgo 50 barra reta), blocos, telas, esquadrias, telhas, cimento, vigas, estruturas pré-moldadas e outros, são destinados para uso na edificação e construção, portanto, imóveis.

Infração 02

Diz que considerando serem as mercadorias listadas no Anexo I destinadas a utilização nas edificações e construções também foram objeto da infração 02, conforme Anexo II, pois jamais poderiam se beneficiar de dispensa de pagamento da diferença de alíquotas.

Contesta a alegação defensiva de que está sendo exigida a diferença de alíquotas das mercadorias adquiridas no Estado da Bahia, afirmando que no Anexo II, onde consta UF (Unidade da Federação) BA(Bahia), nada foi cobrado, pois consta 0,00. Discorda também da compensação pretendida pelo autuado, dizendo ser absurda por não depender de boa-fé o cumprimento da legislação tributária.

Infrações 03 e 05

Sustenta que os materiais arrolados nestes itens da autuação se apresentam como uso e consumo, no caso, despesas de manutenção, não se agregando ao produto final. Diz que a questão do creditamento não pode ficar adstrita apenas a essencialidade dos gastos, podendo-se dizer que qualquer despesa realizada pela empresa é essencial para alcançar os seus objetivos industriais, cabendo observar-se também a questão da legalidade, pois o creditamento deve atender a legislação tributária.

Infrações 04 e 06

Afirma que qualificadas as aquisições interestaduais como relativas a materiais de uso/consumo, a legislação do ICMS exige que se recolha a diferença de alíquotas, conforme exigido nestes itens da autuação. Rechaça a alegação defensiva de que a exigência fiscal recaiu também sobre aquisições internas dentro do Estado da Bahia, dizendo que se pode observar nos Anexos IV e VI onde consta UF (Unidade da Federação) BA (Bahia), que consta 0,00, isto é, nada foi cobrado.

Infração 07

Consigna que o próprio autuado confirma que iniciou o fornecimento de produtos químicos em 2005, e que foi desconsiderada a escrituração parcial da utilização dos créditos, ou seja, no período de março de 2004 a abril de 2005. Acrescenta que ao se verificar o livro Registro de Apuração do ICMS, cujas cópias estão anexadas às fls. 97 a 135, pode se comprovar que não foram realizadas operações de saídas de mercadorias tributáveis, ou seja, operações de fornecimento de produtos químicos industrializados, internas, interestaduais ou para o exterior. Portanto, vendas da produção do estabelecimento sob o código 5101 ou 6101, no citado período, permitindo concluir que se não houve qualquer saída tributada, sendo no caso, a proporcionalidade de utilização dos créditos zero. Frisa que o valor do crédito indevido utilizado objeto da autuação é proporcional a 1/48 avós e está excluído o valor exigido nas infrações 01,03 e 05. Salienta que conhece o benefício do diferimento concedido ao autuado, contudo, não poderia admitir a escrituração e utilização do crédito antes que o contribuinte tivesse direito na forma prevista em lei.

Infração 08

Sustenta que o impugnante não apresenta qualquer fato ou documento que elidisse a autuação, haja vista que a autuação é explícita, ou seja, as notas fiscais não foram escrituradas nos livros fiscais próprios.

Rechaça a alegação defensiva de que somente opera com saídas de produtos químicos que gozam de diferimento, haja vista que no livro RAICMS, cujas cópias estão anexadas às fls. 137, 140, 143, 146, 149, 152, 155, 158, 163, 1666, 169, 173, 176, se constata o Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP, 6.101-Venda de produção própria do estabelecimento para outros Estados, efetuadas a partir de maio de 2005. Salienta que todos os benefícios concedidos ao autuado foram rigorosamente considerados.

Finaliza mantendo integralmente o Auto de Infração.

A 3ª JJF – para onde o processo originalmente fora distribuído -, converteu o processo em diligência à INFAZ/Eunapólis, a fim de que a autuante adotasse as seguintes providências:

- intimasse o autuado, com a concessão do prazo de 30(trinta) dias, para que, com base nos demonstrativos elaborados pela autuante, apresentasse demonstrativos indicando a aplicação de cada um dos itens ou grupo de itens, constantes das planilhas do Anexo I, fls. 12 a 33 e do Anexo II, fls. 34 a 46 – Infrações 01 e 02 -, de acordo com a especificação constante no projeto de construção de sua edificação fabril, bem como a comprovação dos registros contábeis;
- apresentasse, também, descritivo pormenorizado de seu processo produtivo, identificando e detalhando a natureza e utilização de cada um dos itens ou grupos de itens elencados nos demonstrativos elaborados pela autuante, relativos às infrações 03, 04, 05 e 06, constantes do Anexo III, fls. 47 a 53, do Anexo IV, fls. 54 a 60, do Anexo V, fls. 61 a 62, e do Anexo VI, fls. 63 a 64;
- fornecesse cópias do livro Registro de Entradas de dezembro de 2005 a dezembro de 2006.

Foi solicitado, ainda, que a autuante fornecesse ao autuado, mediante recibo, cópias das notas fiscais de fls. 67 a 79, que serviram de suporte para apuração da infração 08, bem como, confirmasse “in loco”, a descrição do processo produtivo trazida pelo impugnante.

Intimado o contribuinte (fl. 440) este acusa a ciência da solicitação contida na diligência, e apresenta declaração à fl. 441, na qual registra que recebeu cópias das notas fiscais anexadas às fls. 67 a 79.

A autuante se pronunciou à fl. 456, esclarecendo que, após intimado, o autuado apresentou o descritivo de aplicação solicitado na diligência; CD contendo as plantas estruturais e arquitetônicas da empresa e os livros contábeis. Acrescenta que o autuado alega que todos os itens formam a estrutura produtiva da fábrica, e que a imobilização é indispensável para garantir a segurança necessária e o correto funcionamento dos químicos.

Diz que uma análise conjunta do descritivo de aplicação com as plantas estrutural e arquitetônica contida no CD, na pasta nomeada 4_2_1_2_04D Administration & Control Room Building(Planta da área D- prédios da administração e controle), da fl. 311 do Relatório Analítico de Bens discriminativo da conta Edificações anexado e cópias dos livros contábeis anexadas, consolida a autuação das infrações 01 e 02, haja vista que as mercadorias (vergalhões, blocos, cimentos, telhas e outros), foram utilizadas para construção e edificação(bem imóvel por acessão física) da área de administração e controle da unidade fabril, não sendo portanto mercadorias empregadas diretamente na produção, como ocorre com as máquinas, equipamentos, componentes de instrumentação e tubulações de integração.

No que concerne aos itens dos anexos III, IV, V e VI, base das infrações 03, 04, 05 e 06, afirma que da análise do processo produtivo anteriormente acompanhado “in loco” durante a auditoria, pode comprovar pela própria descrição do autuado que foram materiais de manutenção do processo produtivo, portanto, não integrando o produto final, sendo materiais de uso e consumo.

A 1ª JJF, considerando que não foram juntados aos autos todos os elementos referidos pela autuante, a exemplo de CD e descritivo de aplicação dos produtos, converteu o processo em diligência à INFAZ/Eunapólis, a fim de que fossem anexados os referidos elementos.

Consta à fl. 1129(volume V), o encaminhamento do PAF ao CONSEF com o atendimento da solicitação.

A 1ª JJF, após análise e discussão entre os julgadores, inclusive, questionamentos feitos a autuante que se fez presente à sessão de julgamento, considerando que restaram dúvidas sobre a exigência fiscal referente à infração 07, deliberou pela necessidade realização de diligência à INFAZ/EUNAPÓLIS (fls. 1132/1133), a fim de que a autuante adotasse as seguintes providências: a) intimasse o autuado para esclarecer e apresentar os documentos comprobatórios que ampararam à realização das operações de saídas relativas ao período autuado – março de 2004 a abril de 2005 – sem débito do imposto, conforme registrado no livro Registro de Apuração do ICMS, cujas cópias estão anexadas às fls. 97 a 135; b) após deveria a autuante verificar e informar se, efetivamente, as operações acima referidas foram realizadas com amparo na legislação do ICMS, elaborando novo demonstrativo, se fosse o caso, com a exclusão daquelas operações não comprovadas ou não amparadas por benefício que permitisse a realização da operação de saída sem débito do imposto.

A autuante cumpriu a diligência (fl. 1137), esclarecendo que o autuado foi intimado e apresentou os documentos comprobatórios que ampararam as operações de saídas relativas ao período autuado de março de 2004 a abril de 2005, sem débito do imposto, conforme registrado no livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 97 a 135).

Consigna que analisou os documentos comprobatórios das operações apresentados pelo autuado, no caso, notas fiscais de saídas, e constatou que as operações efetuadas, remessa para conserto, remessa para empréstimos, simples remessa e remessa para locação, saíram sem débito do imposto, sendo amparadas pela legislação nas hipóteses de suspensão da incidência do imposto, em conformidade com o art. 341 do RICMS/BA. Afirma que tal constatação ratifica o entendimento de que no período autuado não houve operações de saídas tributadas – operações de fornecimento de produtos químicos industrializados internas e interestaduais ou para o exterior. Ou seja, não houve operações amparadas pelo diferimento, concluindo-se assim, pela inexistência de saída tributada, portanto, sendo zero a proporcionalidade de utilização dos créditos fiscais.

Cientificado sobre o resultado da diligência o autuado se manifestou (fls. 1220 a 1223), consignando que a discussão relativa a esse item da autuação diz respeito à aplicação do art. 93 e §§ do RICMS/BA, cujo texto reproduz.

Salienta, inicialmente, que a Fiscalização validou o seu procedimento de ter dado saídas com suspensão do imposto, com base no artigo específico do RICMS/BA.

Diz que a partir daí, há de se perceber que, houvesse o diferimento outorgado pelo Programa DESENVOLVE, ou que as operações tenham saído com suspensão do imposto com base em dispositivo expresso do RICMS/BA, em nada influiria na determinação de se lançar ou não o imposto. Repete que diferimento e suspensão não se confundem com isenção ou com não incidência, razão pela qual não pode aceitar a interpretação dada pela Fiscalização, para equiparar a isenção ou não incidência ao tratamento dado às saídas amparadas pela suspensão e, posteriormente, diferimento.

Alega que por essa razão não é correta aquela matemática cujo resultado é zero, conforme mencionado pela autuante, pois as saídas suspensas ou diferidas não se somam às saídas isentas e não tributadas, mas sim às tributadas. Ou seja, as saídas suspensas e diferidas se somam ao divisor, nunca ao dividendo, razão pela qual o resultado é 1 e não zero.

Chama a atenção ao fato de que não havendo saídas com débito do imposto por conta da suspensão e, posteriormente, por diferimento, nunca por isenção ou não incidência, não houve utilização de crédito nenhum para apuração de imposto a recolher. Acrescenta que esse aspecto é peculiar da

operação realizada, que tem na maior parte de suas saídas, operações suspensas e diferidas, isto é, sem lançamento de débito do imposto, portanto, sem possibilidade de utilização de créditos fiscais.

Aduz que por essa razão pouco importa que se tenha registrado créditos do imposto, se não havia débitos a lançar, sem razão, assim, que se aplique o dispositivo que impõe a proporcionalização sem levar em consideração que ele só tem aplicação quando da existência de débitos normais de ICMS, dado que, contra esses é que se possibilitaria o aproveitamento de créditos fiscais.

Conclui reiterando os termos da defesa inicial, para que seja cancelado o Auto de Infração.

A autuante se pronunciou (fl. 1227), afirmando que o contribuinte não apresentou nenhum fato novo para elidir a autuação, após a conclusão da diligência.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de 08 (oito) infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado.

A princípio, devo consignar que não há como prosperar a alegação defensiva de que por ser credor da Fazenda Estadual já que o Auto de Infração tem o valor de R\$ 1.581.927,92 e o seu crédito acumulado é superior a R\$ 2.000.000,00, ainda que tivesse cometido todas as infrações, o que diz considerar apenas para fins de debate, jamais poderia ser compelida ao pagamento do mencionado débito.

Na realidade, a existência de saldo credor ou o mesmo crédito acumulado, não imuniza o sujeito passivo no sentido de obstar o Fisco para que apure o cumprimento das obrigações tributárias – principal e acessórias – e, se for o caso, as irregularidades cometidas, efetuando o lançamento de ofício, com imposição das penalidades cabíveis.

A infração 01 decorreu do fato de ter o contribuinte se creditado de valores relativos à aquisição de mercadorias destinadas a construção e edificação do estabelecimento (bem imóvel por acessão física).

O impugnante argumenta que não procede a exigência fiscal, tendo em vista que os bens considerados pela autuante como sem vínculo com a atividade do estabelecimento, por se destinarem a construção e edificação, são em última análise o próprio estabelecimento, não podendo a edificação ser considerada alheia à atividade da empresa.

Alega que é beneficiário do Programa DESENVOLVE, conforme Resolução n. 12/2004, de 16/03/2004, sendo-lhe concedido o diferimento do ICMS nas importações e nas aquisições neste Estado e em outra unidade da Federação, relativamente à diferença de alíquotas, de bens destinados ao ativo imobilizado, para o momento em que ocorrer sua desincorporação.

No que concerne ao primeiro argumento defensivo, é certo que nos termos da legislação do ICMS este não pode prosperar, haja vista que, apesar de os materiais empregados na feitura de um prédio comercial ou industrial, após a conclusão da obra constituir um bem imóvel – artigo 79, do Código Civil- e como tal contabilizado no ativo imobilizado, sendo bem imóvel por acessão física, há que se observar que pela sua própria natureza, é coisa alheia aos fatos tributáveis pelo ICMS, ou seja, está fora de seu campo de incidência, não sendo possível associá-lo à atividade do estabelecimento. Tanto é assim, que os bens imóveis resultantes da aplicação desses materiais poderão estar sujeitos à incidência de outros tributos, a exemplo, do IPTU ou ITCD, contudo, jamais pelo ICMS.

Ademais, uma vez incorporados às edificações, os materiais adquiridos, não serão objetos de operações de saídas posteriores, significando dizer que têm a natureza de materiais de uso/consumo do estabelecimento, sob o aspecto do ICMS.

No respeitante ao segundo argumento, ou seja, de que é beneficiário do Programa DESENVOLVE, conforme Resolução nº 12/2004, de 16/03/2004, portanto, goza do diferimento do ICMS nas importações e nas aquisições neste Estado e em outra unidade da Federação, relativamente à

diferença de alíquotas, de bens destinados ao ativo imobilizado, para o momento em que ocorrer sua desincorporação, observo que, apesar de efetivamente estar habilitado ao mencionado programa, o diferimento concedido alcança, exclusivamente, **os bens destinados ao ativo fixo**, não sendo extensivo aos materiais de uso/consumo.

Constato que no Anexo I do Auto de Infração a autuante discriminou corretamente os materiais de uso/consumo, a exemplo, de vergalhões (belgo 50 barra reta), blocos, telas, esquadrias, telhas, cimento, vigas, etc., não restando dúvidas que estes não geram direito ao crédito fiscal lançado pelo autuado, sendo este creditamento indevido.

Convém consignar que o entendimento acima esposado tem prevalecido no âmbito deste CONSEF, inclusive na sua segunda instância em reiteradas decisões, a exemplo, do Acórdão CJF Nº. 0228-11/11, cuja ementa reproduzo abaixo a título ilustrativo:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0228-11/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. BENS IMÓVEIS POR ACESSÃO FÍSICA. É vedada a utilização de créditos fiscais relativos a materiais, aplicados na obra, pois, à luz da legislação do ICMS, não geram direito a crédito, haja vista serem bens imóveis por acessão física que não estão vinculados à atividade da empresa, mas sim, à construção do prédio onde vão ser realizadas as suas atividades. Infração subsistente. Razões recursais incapazes de modificar a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria.

Desta forma, a infração 01 é integralmente subsistente.

No que concerne à infração 02, observo que diz respeito às mercadorias arroladas no Anexo I, ou seja, mercadorias que foram destinadas para utilização nas edificações e construções da empresa conforme o Anexo II, valendo dizer que é uma consequência da infração 01.

Assim sendo, é inaplicável o diferimento da diferença de alíquotas, conforme alegado pelo impugnante, pelas razões acima expostas, estando correta a exigência fiscal.

Vale registrar que a alegação defensiva de que está sendo exigida a diferença de alíquotas das mercadorias adquiridas no Estado da Bahia não procede, haja vista que, conforme consta no Anexo II, na coluna onde consta UF (Unidade da Federação) BA(Bahia), inexistente valor exigido, constando apenas zero (0,00).

Quanto à infração 03, verifico que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrado no Anexo III do Auto de Infração, estando relacionados no referido anexo materiais utilizados na conservação e preservação de máquinas e equipamentos, no caso, inibidores de corrosão, dispersantes ou anti-incrustantes, biocidas, de tratamento de efluentes resultantes do processo produtivo, de limpeza do estabelecimento fabril, de proteção ou segurança dos operários/trabalhadores, peças e partes de máquinas e equipamentos; materiais utilizados com fins de reposição de uma outra parte/peça defeituosa; materiais utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos; materiais utilizados com fins de proteção; lubrificação ou refrigeração das máquinas ou equipamentos e materiais utilizados em purgas de equipamentos ou recipientes industriais.

É certo que a admissibilidade de creditamento fiscal no âmbito da legislação do ICMS, isto é, Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e Regulamento do ICMS, se apresenta restritiva. Ou seja, se o produto não possui a característica de insumo empregado no processo produtivo na condição de matéria-prima ou produto intermediário, consumido ou integrando o produto final, não gera direito a utilização de crédito fiscal, sendo considerado material de uso e consumo.

No presente caso, os materiais relacionados no Anexo III do Auto de Infração, acima referidos, têm o tratamento tributário de uso/consumo do estabelecimento, consoante o art. 93 do RICMS/BA, haja vista que não participam diretamente no processo produtivo e muito menos integram o produto final.

Cabe registrar que este é o entendimento prevalecente neste CONSEF, em reiteradas decisões, a exemplo, do Acórdão CJF 0407-12.11.

Assim sendo, está correta a exigência fiscal, sendo indevido o creditamento levado a efeito pelo autuado. Infração mantida.

Relativamente à infração 04, vejo que tem relação direta com a infração 03, haja vista que está sendo exigido o imposto relativo à diferença de alíquotas referente aos materiais considerados de uso/consumo. Valem aqui os mesmos fundamentos utilizados na infração 03, para dizer que a autuação está correta, sendo devida a diferença de alíquotas exigida. Infração mantida.

Cumprе registrar que a alegação defensiva de que está sendo exigida a diferença de alíquotas das mercadorias adquiridas no Estado da Bahia não procede, haja vista que, conforme consta no Anexo IV, na coluna onde consta UF (Unidade da Federação) BA(Bahia), inexistе valor exigido, constando apenas zero (0,00).

No respeitante à infração 05, verifico que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrado no Anexo V do Auto de Infração, estando relacionados no referido anexo, materiais e produtos utilizados em testes de laboratório, associados a pesquisas de aperfeiçoamento dos produtos existentes ou de desenvolvimento de novos produtos.

Da mesma forma do que foi dito na infração 03, efetivamente, os materiais acima referidos têm o tratamento tributário de uso/consumo do estabelecimento, consoante o art. 93 do RICMS/BA, haja vista que não participam diretamente no processo produtivo e muito menos integram o produto final. Assim sendo, está correta a exigência fiscal, sendo indevido o creditamento levado a efeito pelo autuado. Infração mantida.

Relativamente à infração 06, observo que tem relação direta com a infração 05, haja vista que está sendo exigido o imposto relativo à diferença de alíquotas referente aos materiais considerados de uso/consumo. Valem aqui os mesmos fundamentos utilizados na infração 05, para dizer que a autuação está correta, sendo devida a diferença de alíquotas exigida. Infração mantida.

Vale registrar que a alegação defensiva de que está sendo exigida a diferença de alíquotas das mercadorias adquiridas no Estado da Bahia não procede, haja vista que, conforme consta no Anexo VI, na coluna onde consta UF (Unidade da Federação) BA(Bahia), inexistе valor exigido, constando apenas zero (0,00).

No que tange à infração 07, observo que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, em período em que não ocorreram operações de saídas tributáveis, conforme demonstrado no Anexo VII.

Alega a autuante que no período de março de 2004 a abril de 2005, não foram realizadas operações de saídas de mercadorias tributáveis, ou seja, operações de fornecimento de produtos químicos industrializados, internas, interestaduais ou para o exterior, portanto, vendas da produção do estabelecimento sob o código 5101 ou 6101, permitindo concluir que se não houve qualquer saída

tributada, a proporcionalidade de utilização dos créditos seria zero. Frisa que o valor do crédito indevido utilizado objeto da autuação é proporcional a 1/48 avós e está excluído o valor exigido nas infrações 01, 03 e 05.

Vejo que o autuado argumenta que as operações de saídas contempladas com diferimento não têm qualquer relação com não-incidência ou isenção, pois, configuram caso real de incidência do imposto, cujo lançamento e recolhimento de eventual saldo devedor, são postergados para a próxima etapa, sendo equivocado o entendimento da autuante de que as saídas de mercadorias realizadas com diferimento possam ser equiparadas a saídas não-tributadas ou isentas.

Apesar de assistir razão ao autuado quando manifesta o entendimento de que as operações de saídas de mercadorias realizadas com diferimento são operações tributáveis que sofrem a incidência do imposto, pois, o que existe apenas é a postergação do lançamento e pagamento do imposto para momento posterior, constato que não é o caso deste item da autuação.

Na realidade, a acusação fiscal não está considerando operações de saídas ocorridas com diferimento como se fossem isentas ou não tributadas, para glosar o creditamento referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente levado a efeito pelo sujeito passivo.

A exigência fiscal decorreu do fato de no período autuado – março de 2004 a abril de 2005 – o contribuinte ter lançado o crédito fiscal relativo à aquisição de bens destinados para o ativo imobilizado e nesse período não ter efetuado qualquer operação de saída tributada, conforme consta no livro Registro de Apuração do ICMS, cujas cópias estão anexadas às fls. 97 a 135.

Observo que os lançamentos realizados no referido livro fiscal dizem respeito a operações não tributadas realizadas para fora do Estado da Bahia, portanto, não contempladas pelo diferimento conforme alegado pelo impugnante, haja vista que este alcança apenas as operações internas.

Assim sendo, considero correta a autuação, tendo em vista a inoccorrência de operações de saídas tributadas no período autuado, para que pudesse o contribuinte lançar o crédito fiscal relativo à aquisição de bens destinados ao ativo permanente, conforme o art. 93 do RICMS/BA.

Vale registrar que, acertadamente, a autuante excluiu deste item da autuação o valor do crédito indevido, exigido nas infrações 01, 03 e 05.

Cumprе consignar quanto à alegação defensiva de que não houve utilização indevida de crédito fiscal, por ser detentor de crédito fiscal acumulado, que o entendimento prevalecente neste CONSEF aponta no sentido de que o crédito fiscal é escritural, significando dizer que a sua utilização já se caracteriza quando o contribuinte faz o registro do crédito fiscal nos livros fiscais próprios.

Desta forma, a infração 07 é integralmente subsistente.

Com relação à infração 08, observo que diz respeito a constatação da omissão de receitas, através de entradas de mercadorias não registradas.

Verifico que as notas fiscais objeto da autuação foram todas disponibilizadas ao autuado e que este não contestou ser o destinatário das mesmas, tendo, inclusive, apresentado a comprovação quanto à efetivação do registro em sua escrita fiscal e contábil, de parte dos documentos fiscais objeto da autuação.

Vale observar que o lançamento se refere à existência de entradas de mercadorias não contabilizadas, que gera a presunção legal de omissão de saídas em um momento anterior, sem pagamento do imposto, neste caso independendo qual a destinação final dos bens ou das mercadorias.

Na presente situação determina o art. 2º, § 3º, inciso IV do RICMS/97, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, que se presume a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a

escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados, além de outras hipóteses. No mesmo sentido, estabelece o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que transcrevo abaixo.

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...

§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”

Noto que o autuado se insurgiu contra a exigência fiscal, afirmando que as notas fiscais objeto da autuação foram escrituradas no livro Registro de Entradas, contudo, constato que lhe assiste razão em parte, haja vista que as Notas Fiscais nºs 18.520, 10.958, 740 e 30.732, efetivamente foram escrituradas, conforme se verifica nas cópias do livro Registro de Entradas, às fls. 600, 602, 783, 541, respectivamente, cabendo a exclusão dos valores correspondentes aos referidos documentos fiscais. Com relação à Nota Fiscal nº 488, verifico que a autuante incorreu em equívoco ao indicar tal número no Anexo VIII, haja vista que o número correto é 489, cujo registro foi feito pelo autuado no livro Registro de Entradas, conforme se verifica à fl. 611, dos autos.

Quanto às demais notas fiscais arroladas na autuação não foram escrituradas, estando correta a exigência fiscal, sendo devido o ICMS no valor de R\$ 12.918,17, conforme demonstrativo de débito abaixo:

Data de Ocorrência	ICMS julgado(R\$)
31/01/2006	4.838,59
28/02/2006	4.896,23
31/03/2006	2.017,88
30/04/2006	222,38
31/05/2006	943,09
TOTAL	12.918,17

Diante do exposto, as infrações 01, 02, 03, 04, 05, 06 e 07 são subsistentes, e a infração 08 parcialmente subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

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 **298057.0014/08-1**, lavrado contra **EKA BAHIA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.571.858,97**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$ 1.558.940,80 e de 70% sobre R\$12.918,17, previstas no artigo 42, incisos II, “f”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de março de 2012.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR