

PROCESSO	- A. I. N° 206955.0003/08-6
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRIDGESTONE FIRESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDOS	- BRIDGESTONE FIRESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0286-01/11
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
INTERNET	- 10/10/2013

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0294-11/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando as mercadorias são destinadas ao uso e consumo do estabelecimento. Materiais de construção adquiridos para edificação de prédio da fábrica, mesmo resultando em imóvel contabilizado como ativo imobilizado, imóvel por acessão física, são considerados tecnicamente como material de uso/consumo do estabelecimento, sendo devido o pagamento da diferença de alíquotas. Restou comprovado mediante a realização de diligência que houve a inclusão no levantamento fiscal de mercadoria não classificada como de uso/consumo do estabelecimento. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração caracterizada parcialmente. Mantida Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Diligência realizada por Auditor Fiscal estranho ao feito, por solicitação da Junta de Julgamento Fiscal, comprovou ser indevida a glosa de parte do crédito fiscal. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. Mantida Decisão recorrida. 3. IMPORTAÇÃO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Materiais de construção adquiridos para edificação de prédio da fábrica, mesmo resultando em imóvel contabilizado como ativo imobilizado, imóvel por acessão física, são considerados tecnicamente como material de uso/consumo do estabelecimento, sendo devido o pagamento do imposto. Mantida Decisão recorrida. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. A comprovação da escrituração de algumas notas fiscais reduz o montante do débito. Infração parcialmente subsistente. Mantida Decisão recorrida. Não merece conhecimento o Recurso de Ofício interposto pela Junta de Julgamento Fiscal

contra Decisão cuja desoneração é inferior ao piso estabelecido na legislação do Processo Administrativo Fiscal vigente à época da respectiva prolação. Afastadas as preliminares suscitadas. Recurso de Ofício **PREJUDICADO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 1ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0286-01/11- após julgamento pela Procedente em Parte do Auto de Infração acima epigrafado, no valor histórico de R\$ 665.362,99, consoante as seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de setembro a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007, janeiro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 247.598,79, acrescido da multa de 60%. Consta que sendo o contribuinte inscrito no cadastro normal, é sujeito passivo por substituição devendo assumir a responsabilidade pelo pagamento do ICMS sobre as prestações sucessivas de transportes nos termos do art. 382, inciso I do RICMS/BA;

INFRAÇÃO 2. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de abril, setembro a dezembro de 2006, maio e agosto de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 79.282,77, acrescido da multa de 60%. Consta que a empresa utilizou os serviços de transportes da Empresa REALSI – LITORAL NORTE, em operações sucessivas, para condução do seu pessoal, deixando de realizar o pagamento do ICMS/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA;

INFRAÇÃO 3. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro, abril a dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 197.788,90, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte recolheu a menos o ICMS devido referente à diferença de alíquotas referente aos lançamentos realizados no CFOP 2556 – aquisição interestadual de material de consumo -, registrados nessa condição fiscal no livro Registro de Entradas de mercadorias, DMA, livro Registro de Inventário, Registro SINTEGRA;

INFRAÇÃO 4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de outubro a dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 7.527,60, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 5. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de setembro a dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 16.297,04, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte realizou lançamento referente a materiais de consumo, na rubrica “outros créditos”.

INFRAÇÃO 6. Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, nos meses de maio a agosto, outubro e novembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 100.202,73, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte importou do exterior produtos destinados à utilização de uso ou consumo no estabelecimento, classificando em sua escrita fiscal as referidas aquisições no CFOP 3556 – aquisição de materiais de uso ou consumo -, não recolhendo o ICMS devido na importação;

INFRAÇÃO 7. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal em 31/12/2006, sendo imposta multa no valor de R\$ 16.665,16, correspondente ao percentual de 1% sobre o valor comercial das mercadorias.

Em Primeira Instância, o julgamento proferido pela JJF, não acolhe o pedido de perícia e diligência, *in verbis*:

*Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de 07 (sete) infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado.*

*Inicialmente, no que concerne ao pedido de realização de perícia para comprovação das razões defensivas, não vislumbro necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito- dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame, haja vista que os julgadores têm pleno conhecimento técnico sobre as matérias tratadas na autuação. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.*

*Quanto ao pedido para realização de diligência, cabe-me observar que na busca da verdade material, inclusive em respeito ao direito do contribuinte de ampla defesa e do contraditório, esta 1ª JJF converteu o presente processo em diligência em duas oportunidades. A primeira para que a autuante se pronunciasse sobre os argumentos do impugnante apresentados na manifestação posterior à informação fiscal. A segunda para que Auditor Fiscal estranho ao feito realizasse revisão fiscal do lançamento atinente às infrações 03, 05 e 06, o que foi cumprido, conforme será demonstrado mais adiante.*

No mérito, assim se pronunciou a JJF:

*No mérito, relativamente à infração 01, verifico que o autuado reconheceu e efetuou o pagamento do valor do débito, conforme documento de arrecadação e extrato do SIGAT acostado aos autos.*

*Desta forma, esta infração é integralmente subsistente.*

*No respeitante à infração 02, apesar de o autuado haver consignado na peça de defesa vestibular que reconheceria parcialmente esta infração, inclusive que efetuara o pagamento do valor reconhecido, noto que o valor integral exigido nesta infração foi recolhido pelo autuado, aliás, fato registrado pela autuante quando na informação fiscal.*

*Diante disto, considerando o reconhecimento pelo autuado do cometimento da irregularidade apontada neste item da autuação, esta infração é integralmente subsistente.*

*No tocante à infração 03, constato que o autuado reconheceu como devido o valor de R\$ 4.674,43, inclusive efetuando o recolhimento, insurgindo-se contra o saldo remanescente no valor de R\$ 193.114,47.*

*Convém salientar que esta infração foi objeto de diligência, a fim de que Auditor Fiscal estranho ao feito realizasse verificação fiscal, confrontando os argumentos defensivos com a contestação da autuante, inclusive os livros e documentos.*

*De início, cabe-me registrar o excelente trabalho revisional levado a efeito pelo Auditor Fiscal diligente Anselmo Leite Brum, que utilizando os arquivos magnéticos entregues pelo contribuinte a repartição fazendária, conforme exige a legislação do ICMS, identificou as mercadorias acobertadas pelos documentos fiscais arrolados na autuação mediante sua “descrição”, o que lhe permitiu classificar tais mercadorias como insumo, uso/consumo ou ativo imobilizado, conforme o caso, haja vista que o levantamento original fora realizado com a indicação das notas fiscais sem tal identificação, bem como na defesa apresentada o impugnante também não fez esta classificação apenas sustentando que não se tratava de uso/consumo mas, sim, de insumo e ativo imobilizado.*

*Noto que o diligente acatou o valor reconhecido pelo autuado como efetivo material de uso/consumo no valor de R\$ 4.674,43, afirmando que os demais materiais são típicos daqueles destinados à implantação da fábrica, conforme Anexo I que elaborou, sendo utilizados nas edificações e montagens industriais devendo desta forma ser considerados destinados ao ativo imobilizado.*

*Isto porque, no entendimento do diligente, muito embora a legislação do ICMS/BA, não admita no caso de imóvel por acesso física o direito a crédito fiscal, não é esta a matéria tratada nesta infração, não podendo os materiais destinados à construção de edificações ser classificados como de uso/consumo.*

*Respeitosamente, divirjo do entendimento manifestado pelo diligente, haja vista que os materiais de construção empregados na feitura de um prédio comercial ou industrial, após a conclusão da obra se tornam bem imóvel e*

como tal são contabilizados no ativo imobilizado, sendo bem imóvel por acessão física, cabendo observar que pela sua própria natureza, é coisa alheia aos fatos tributáveis pelo ICMS, portanto, fora de seu campo de incidência, não sendo possível associá-lo à atividade do estabelecimento. Ou seja, uma vez incorporados às edificações, os materiais de construção adquiridos, não serão objetos de saídas posteriores, significando dizer que têm a natureza de materiais de uso/consumo do estabelecimento, sob o aspecto do ICMS.

Vale registrar que este entendimento tem prevalecido nas respostas de consultas formuladas por contribuinte perante a Diretoria de Tributação da Superintendência de Administração Tributária – DITRI - da SEFAZ/BA, através de sua Gerência de Consulta e Orientação Tributária – GECOT, bem como nas decisões deste CONSEF.

Neste sentido, menciono a título ilustrativo os Pareceres/GECOT/DITRI nºs 16.718/2008, 6411/2011, 24.948/2010, sendo que neste último reproduzo abaixo a ementa, que sintetiza a resposta dada:

*“ICMS. Diferencial de alíquotas. Materiais utilizados na construção ou reforma de estabelecimento do contribuinte, constituem-se em bens imóveis por acessão física (e não bens do ativo fixo). Incide a cobrança do pagamento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais desses materiais, considerados bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento.”*

Também a guisa de ilustração, vale mencionar a Decisão proferida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, no Acórdão CJF nº 0397-11/08, cujo voto transcrevo parcialmente abaixo:

**“VOTO”**

(...)

Quanto à segunda infração, na qual se exige o ICMS decorrente da diferença de alíquotas interna e interestadual, nas aquisições de: brita, blocos, material elétrico, material hidráulico, tinta, telha, tubo PVC, massa corrida, etc., para serem empregados na edificação de um galpão, à luz da legislação do ICMS, a aquisição dos materiais de construção para produzirem bens imóveis por acessão física, aplicados nas obras de edificações, deverão seguir o tratamento tributário dispensado às aquisições de materiais de uso e consumo (pagamento de diferencial de alíquota e vedação de utilização de crédito), conforme estabelece o art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96 e no art. 97, IV, alínea “c”, c/c o § 2º, do RICMS.

Logo, sendo considerados como materiais de consumo, não são alcançados pelo diferimento do bem do ativo constante do DESENVOLVE, mesmo porque tais materiais foram consumidos na edificação de um galpão, cuja execução é alheia à atividade industrial exercida pelo contribuinte.

Válido ressaltar que, conforme consignado na Decisão recorrida, em consulta realizada pelo autuante à Gerente da GECOT, consoante fl.193 dos autos, foi respondido o entendimento de que:

*“...o diferimento do bem do ativo constante do DESENVOLVE não alcança os bens imóveis por acessão física. Já existem respostas no CPT sobre esta matéria. A aquisição de tais produtos (britas, telhas, materiais elétricos, etc), em operação interestadual deverá seguir o tratamento tributário dispensado às aquisições de materiais de uso e consumo (pagamento de diferencial de alíquota e vedação de utilização de crédito)”.*

Desta forma, considerando que os materiais objeto deste item da autuação têm a característica de uso/consumo do estabelecimento, a exigência fiscal referente a tais materiais se apresenta correta.

Entretanto, concordo com o diligente quando diz que relativamente ao produto “CARRO PARA INNER LINER (I/L WIND UP CART” foram feitas várias aquisições para o imobilizado e classificados nos CFOPs 1551 e 2552, todos tacitamente homologados pela autuante, sendo que apenas uma nota fiscal foi diferentemente classificada no CFOP 2556, o que leva ao entendimento de erro na classificação e falta de motivação para cobrança do ICMS por diferença de alíquotas.

Assim, com relação à mercadoria “CARRO PARA INNER LINER (I/L WIND UP CART”, restando comprovado que se trata de bens destinados ao ativo imobilizado, tendo ocorrido apenas a classificação errônea no CFOP 2556 da Nota Fiscal nº 282, descabe a exigência do ICMS diferença de alíquotas no valor de R\$ 3.854,78, referente ao mês de julho de 2006, passando a exigência do mês de julho de 2006 para o valor de R\$ 1.809,15.

Diane do exposto, considero esta infração parcialmente subsistente no valor de R\$ 193.934,12.

Relativamente à infração 04, verifico que o autuado reconheceu parcialmente o cometimento da irregularidade apontada neste item da autuação, admitindo que o referido procedimento restou equivocado em relação às Notas Fiscais nºs 247, 222, 223, 224. Quanto às demais notas fiscais arroladas neste item da autuação, sustenta que efetuou o recolhimento através de guia especial, o que motivou o estorno do débito, no intuito de afastar o pagamento em duplidade.

Frisa que os referidos pagamentos podem ser verificados inclusive no “extrato de pagamentos realizados”, expedido pelo próprio sitio da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, pelo que protesta pela juntada no

*prazo de 30 dias. Acrescenta que conforme se pode depreender do referido extrato, os valores estornados correspondem exatamente aos valores recolhidos em favor do Estado da Bahia, sendo certo destacar que os pagamentos foram efetuados nas datas das respectivas saídas.*

*Afirma que considerando que no livro Registro de Apuração do ICMS a nota fiscal de saída de sucata gera ICMS a recolher, como o imposto já havia sido recolhido na saída da mercadoria, não há qualquer irregularidade no estorno do débito para evitar o recolhimento em duplicidade, razão pela qual não deve prevalecer o lançamento tributário em relação às demais operações deste item não compreendidas pelas Notas Fiscais nºs 247, 222, 223 e 224.*

*Já a autuante mantém integralmente a autuação, afirmando que em todas as notas fiscais de venda de borracha refugada houve o destaque do ICMS e o correspondente lançamento na rubrica “outros créditos”, anulando, portanto, o lançamento do débito.*

*É certo que a alegação defensiva de que os valores estornados correspondem exatamente aos valores recolhidos em favor do Estado da Bahia poderia elidir a acusação fiscal - desde que devidamente comprovada -, haja vista que a não consideração dos recolhimentos porventura implicaria no recolhimento em duplicidade do tributo.*

*Ocorre que, no presente caso, o impugnante não trouxe aos autos qualquer comprovação dos recolhimentos efetuados, apesar de ter protestado pela juntada posterior de documentos comprobatórios do recolhimento, inclusive afirmando que os pagamentos poderiam ser verificados no “extrato de pagamentos realizados”, expedido pelo próprio sitio da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.*

*Em verdade, os extratos de pagamentos realizados pelo contribuinte obtidos no site da SEFAZ/BA, foram objeto de análise por parte do relator na fase de instrução do processo, bem como pelos demais julgadores desta 1ª JJF na sessão de julgamento, sendo a conclusão unânime de que não restou comprovada a alegação defensiva.*

*Diante disto, considero integralmente subsistente esta infração.*

*Quanto à Infração 05, coaduno com o resultado apresentado pelo diligente, haja vista que descabe a glosa dos créditos fiscais referentes às saídas realizadas através das Notas Fiscais nºs 196, 250 e 398, pois comprovados os débitos quando da escrituração das notas fiscais, conforme consta às fls. 1.127, 1.130 e 1.137, existindo o direito ao crédito fiscal correspondente às entradas que não foram utilizados, em respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS.*

*No que tange às demais notas fiscais cujas saídas ocorreram com débito do imposto, verifico que efetivamente o autuado não indicou as notas fiscais correspondentes às entradas no demonstrativo que apresentou à fl. 1.085, razão pela qual, não podendo identificar a existência do crédito fiscal o diligente acertadamente refez o demonstrativo, referenciando as notas fiscais de saídas que foram utilizadas para justificar o direito ao crédito fiscal, mas que não guardam correlação com qualquer nota fiscal de entrada, ficando o débito remanescente no valor de R\$ 6.534,56.*

*Desta forma, considero parcialmente subsistente esta infração no valor R\$ 6.534,56, conforme o demonstrativo de débito elaborado pelo diligente.*

*No respeitante à infração 06, que também foi objeto da diligência acima aduzida, o trabalho realizado pelo diligente, permitiu esclarecer no Anexo 2(fls. 1.195 a 1.197), que se tratam de materiais para construção, insumos e equipamentos.*

*Vejo que nesta infração o diligente seguiu o mesmo entendimento manifestado na infração 03, ou seja, considerou que materiais para construção não se classificam como de uso/consumo, elaborando o Anexo 3, no qual relacionou os materiais que classificou como de uso/consumo com ICMS no valor de R\$ 12.797,42.*

*Vale para esta infração o que foi dito linhas acima com relação à infração 03. Ou seja, os materiais de construção têm a característica de uso/consumo do estabelecimento, portanto, cabível a exigência do ICMS referente à importação, pois inaplicável o diferimento previsto na aquisição de bem destinado ao ativo imobilizado constante do Programa DESENVOLVE do qual o contribuinte é beneficiário.*

*Assim sendo, considerando a classificação dada pelo diligente no Anexo 2, no qual identificou as notas fiscais e respectivas mercadorias como “Construção”, “Equipamento”, “Imobilizado” e “Insumo”, fica mantida a exigência fiscal referente àqueles materiais classificados como “Construção”, portanto, material de uso/consumo sujeito ao pagamento do ICMS referente à diferença de alíquotas, cabendo a exclusão dos valores exigidos relativos aos materiais classificados como “Equipamento”, “Imobilizado” e “Insumo”.*

*Diante disto, permanece integralmente a exigência relativamente às Notas Fiscais nºs 291, 307, 370, 387, 400, 402, 409,453, 626, 649, 656, 657 e 675, por se referirem a “Construção”, e são excluídos os itens identificados pelo diligente como “Equipamento”, “Imobilizado” e ‘Insumo”, constantes das Notas Fiscais nºs 333, 308, 309,*

310, 694, 642, e 673, o que resulta no valor do ICMS efetivamente devido de R\$ 87.402,32, conforme o demonstrativo de débito abaixo:

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/05/2006	17.027,72
30/06/2006	16.754,72
31/07/2006	23.261,00
31/08/2006	9.634,27
31/10/2006	20.578,72
30/11/2006	145,89
<b>TOTAL</b>	<b>87.402,32</b>

Quanto à infração 07, observo que diz respeito a descumprimento de obrigação acessória, decorrente da falta de registro na escrita fiscal de entrada de mercadorias, sendo imposta multa de 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas.

Constatou que o autuado comprova suas alegações de que apenas parte das notas fiscais não havia sido escriturada, sobre as quais procedeu ao recolhimento do valor exigido, conforme demonstra. Já com relação as demais notas fiscais comprova que estavam devidamente escrituradas, conforme cópia dos livros Registro de Entradas que trouxe aos autos.

Relevante registrar que a própria autuante acata o argumento defensivo e concorda que o valor efetivamente devido é R\$ 9.661,33, reconhecido e recolhido pelo autuado.

Desta forma, esta infração é parcialmente subsistente no valor de R\$ 9.661,33.

Diante do exposto, as infrações 01, 02 e 04 são integralmente subsistentes, e as infrações 03, 05, 06 e 07, parcialmente subsistentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

A 1ª JJF, em razão de haver desonerado parcialmente o contribuinte relativo às infrações 3, 5, 6 e 7, recorre de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Inconformado com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 1243 a 1263. Inicialmente alegando a nulidade das infrações 3 e 6. No que se refere à Infração nº 3, alega que a Decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, é totalmente nula, por violar o princípio da segurança jurídica e da boa fé objetiva.

Reproduz o Parecer emitido pelo Auditor Fiscal às fls. 1186 dos respectivos autos “(...) identificou nos arquivos magnéticos exigidos pelo Convênio ICMS 57/95 a apresentados pelo autuado, quando elaboramos o demonstrativo – Anexo 1 – permitindo identificar que os materiais em questão são típicos dos destinados à implantação da fábrica. Até mesmo os materiais elétricos constantes da listagem são relacionados a utilização nas edificações e na montagem de instalações industriais e, portanto, devem ser considerados para imobilizado (...).”

Discorda do entendimento da JJF, de que: “(...) os materiais de construção empregados na feitura de um prédio comercial ou industrial, após a conclusão da obra se tornam bem imóvel e como tal são contabilizados no ativo imobilizado, sendo bem imóvel por acessão física, cabendo observar que pela sua própria natureza, é coisa alheia aos fatos tributáveis pelo ICMS, portanto, fora de seu campo de incidência não sendo possível associá-lo à atividade do estabelecimento. Ou seja, uma vez incorporador às edificações, os materiais de construção adquiridos, não são objetos de saídas posteriores, significando dizer que têm natureza de materiais de uso/consumo do estabelecimento, sob o aspecto do ICMS.”

Afirma que o critério utilizado para julgamento da Infração nº 3 foi a falha do contribuinte na escrituração e classificação do CFOP, fatores ensejadores da Infração.

Após considerações doutrinárias sobre a segurança jurídica e a boa-fé, com indicação de dispositivo do CTN, repisa que os julgadores ao alterarem o critério jurídico e entenderem que a Infração nº 3, contempla materiais cuja natureza são de uso/consumo do estabelecimento, sob o aspecto do ICMS, impõe total insecurançajurídica à recorrente, imputando lhe obrigações tributárias mesmo após ter acolhido posicionamento em sentido contrário, expresso por ato

administrativo editado pela Superintendência da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Dessa forma, entende restar cristalina a nulidade da Infração nº 3.

Com amparo no princípio da eventualidade passa às alegações de mérito, ao considerar, em relação a essa infração 3, que, no caso em tela, embora tais bens tenham sido escriturados com o CFOP 2556 (Aquisição interestadual de bens de uso e consumo), parte das referidas notas foram escrituradas erroneamente, o que levou à fiscalização a concluir que tais produtos foram efetivamente adquiridos como bens de uso e consumo.

Destaca que a parte relativa (R\$ 4.674,43) às mercadorias efetivamente adquiridas para uso e consumo foi devidamente recolhida, todavia, a exigência do diferencial de alíquota da parte remanescente, no valor nominal de R\$ 193.114,46 (cento e noventa e três mil, cento e quatorze reais e quarenta e seis centavos) não encontra respaldo legal, na medida em que se referem a aquisições de mercadorias destinadas ao ativo fixo ou à produção de bens para a revenda e reconhecidos pela Fiscalização como materiais destinados à implantação da fábrica, os quais devem ser considerados como ativo imobilizado (*conforme manifestação de fl. 1186*).

A referida informação pode ser demonstrada através da identificação dos lançamentos contábeis de tais mercadorias no livro Diário apresentado pelo recorrente na impugnação, por meio dos quais se pode concluir que os produtos adquiridos pelo recorrente não foram destinados ao uso e consumo da unidade de Camaçari.

Ademais, complementa o recorrente, com o objetivo de demonstrar que são bens efetivamente destinados ao ativo fixo, acostou a tela do seu sistema de contabilização, na qual consta a descrição dos referidos produtos, por meio da qual se pode facilmente concluir que se trata de bens adquiridos para o ativo fixo.

Destaca que na Decisão combatida a Autoridade Julgadora não levou em consideração o fato de que o recorrente está habilitado no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, conforme Resolução nº 90/2006, publicada em 1º de Novembro de 2006 a qual referendou a Resolução nº 50, de 22 de março de 2005, que prevê o diferimento do ICMS nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo.

Alega que, para os produtos classificados no programa DESENVOLVE e identificados na diligência fiscal, basta a identificação do lançamento contábil, bem como a descrição dos referidos produtos, para verificar que se trata de bens de ativo fixo e, consequentemente, não estão sujeitos ao recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS, em face do benefício concedido pelo Programa DESENVOLVE.

No tocante à mercadoria objeto da Nota Fiscal nº 282, de 26 de julho de 2006, aduz que se trata de verdadeiro insumo inerente à atividade do recorrente, não estando sujeita, portanto, ao diferencial de alíquota, na medida em que não se verifica a hipótese do inciso VII, do § 1º do artigo 155 da Constituição Federal.

Observa que apenas na hipótese de operações que destinem bens para consumidor final em outros Estados é permitida a aplicação do diferencial de alíquota, o que não ocorre no caso em tela, pois o referido bem é utilizado com insumo para a produção de pneumáticos.

Segundo seu entendimento, comprovado tratar-se de manifesto equívoco de escrituração, há de se concluir pela inexigibilidade do diferencial de alíquota nas operações impugnadas pelo recorrente.

No que diz respeito à infração 4, assinala que, em relação ao estorno indevido de débito relativo ao ICMS na saída de sucata, implicando violação ao Regulamento do ICMS, o referido procedimento apenas restou equivocado em relação às Notas Fiscais nºs 247, 222, 223, 224, tendo em vista que nas

demais saídas o recorrente procedeu ao recolhimento em guia especial, motivando o estorno do débito sob pena de incorrer em pagamento em duplicidade.

Afirma que os referidos pagamentos, inclusive, podem ser verificados no “*extrato de pagamentos realizados*”, expedido pelo próprio sitio da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Conforme se pode depreender do referido extrato, os valores estornados pelo recorrente correspondem exatamente aos valores recolhidos em favor deste Estado, sendo certo destacar que os pagamentos foram efetuados nas datas das respectivas saídas.

Argumenta que, no livro de Apuração a nota fiscal de saída de sucata gera ICMS a recolher, como o imposto já havia sido recolhido na saída da mercadoria, não havendo qualquer irregularidade no estorno do débito para evitar o recolhimento em duplicidade, razão pela qual não deve prevalecer o lançamento tributário em relação às demais operações deste item não compreendidas pelas Notas Fiscais nºs 247, 222, 223 e 224.

Enfatiza que o fato da Autoridade Julgadora considerar devidos os valores exigidos na Infração, deve ser demonstrado por simples consulta ao sistema da Fiscalização, que, em tese, devia ter pleno controle dos pagamentos efetuados pelos contribuintes. O que não é justo é o recorrente ter que pagar em dobro os valores ora exigidos.

No que se refere à Infração nº 5, reconhece o valor remanescente de R\$ 6.534,56, como devido e informa que oportunamente irá proceder ao pagamento da referida quantia.

Passa a impugnação da infração nº 06, alinhando que decorre de não pagamento do ICMS na importação de produtos supostamente destinados ao uso e consumo, tendo como principal fundamento à escrituração de tais produtos como o CFOP 3556.

Alude que, tal como ocorrido com a infração nº 03, a essência não deve prevalecer sobre a forma, ou seja, o simples equívoco do recorrente no sentido de escriturar bens de ativo fixo com o CFOP de bens de uso e consumo não legitima a exigência do ICMS na importação.

Transcreve as lições de Roque Carrazza, para arguir que, embora a observação acima faça referência à nota fiscal, há de se concluir que a *sentido* deste entendimento está direcionado ao contexto legal da obrigação tributária, ou seja, apenas haverá obrigação tributária quando ocorrido o fato gerador do tributo, sendo certo que eventuais equívocos, devidamente comprovados, não têm o condão de dar nascimento ao crédito tributário.

Ademais, complementa o recorrente, não merece prosperar os argumentos expostos pela Autoridade Julgadora no mesmo sentido de justificar a exigência da Infração nº 3, corroborando com a alteração do critério jurídico da presente autuação fiscal, pois afronta o disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

No que alude a Infração 7, “*deixou de escriturar notas fiscais de remessa para depósito fechado, bem como de aquisição de mercadorias e de prestação de serviços, tendo aplicado multa de 1% um por cento sobre o valor supostamente não escriturado*”, alega que, apenas parte das notas fiscais não foram escrituradas, procedeu ao recolhimento da multa.

Argui que não se pode admitir a subversão da natureza jurídica da sanção tributária convertida esta em obrigação de pagar tributo, transformando-se o acessório, a multa fiscal, em valor muita vezes relevante, como é o caso da multa de 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas.

Alega o caráter confiscatório da multa ou penalidade tributária, em que as autoridades fazendárias, cumprindo a atividade administrativa vinculada de lançamento (artigo 142 do CTN), estão aplicando sanções confiscatórias.

Analisa o artigo 142 do CTN, concluindo que é o legislador tributário não determina a obrigatoriedade da Autoridade Administrativa em impor multa nos lançamentos tributários,

sendo que no caso concreto o recorrente escriturou a outra parte das notas fiscais, não havendo, portanto, que se falar em penalidade à recorrente.

Pelo exposto, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, em preliminar, reconhecer a nulidade do julgamento das Infrações nºs 3 e 6, em face da violação do princípio da segurança jurídica e boa fé objetiva, e, no mérito, declarar a insubsistência do presente Procedimento Fiscal no tocante às Infrações nºs 1, 2 e 4 e parcialmente às Infrações nºs 3, 5, 6 e 7.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo, de fls. 1307 e 1308, alinha que não vislumbra ocorrência de nulidade arguida em relação às infrações 3 e 6, ao revés as infrações foram submetidas à revisão por fiscal estranho ao feito, permanecendo as mercadorias de uso e consumo do estabelecimento, consoante descrição das infrações no lançamento. Ressalta que do resultado acerca da diligência efetuada, fora intimado o autuado. Assim, não há qualquer mácula ao lançamento, restando incorridas quaisquer das hipóteses de nulidades prevista no art. 18 do RPAF.

Quanto ao mérito aduz que o autuado não trouxe aos autos prova nem argumentos jurídicos capazes de promover a modificação do julgamento de primeira instância administrativa, com o qual se coaduna integralmente.

Repete que as infrações 3 e 6 foram submetidas à revisão fiscal e excluídos da autuação os bens destinados ao ativo imobilizado, remanescentes exclusivamente as mercadorias de uso/consumo do estabelecimento, sendo correta a exigência fiscal referente a tais materiais.

Quanto à infração 4, considera que não fora realizada pelo recorrente a comprovação dos recolhimentos alegados desde a impugnação inicial, meras alegações desprovidas de provas não elidem a acusação fiscal.

Encerra afirmando que em relação à infração 7, é perfeitamente cabível a multa aplicada por infração à obrigação acessória, ainda que a mesma tenha sido praticamente elidida, sob o saldo remanescente.

Diante dessas linhas opina pelo Não Provimento do Recurso.

## VOTO

O Auto de Infração, em tela, imputa ao contribuinte o cometimento de 7 infrações à legislação do ICMS, tanto por descumprimento de obrigação principal quanto acessória, tendo a Decisão de Primeira Instância julgado Procedente em Parte a autuação, uma vez que as infrações 1, 2 e 4 foram consideradas integralmente subsistentes, e as infrações 3, 5, 6 e 7, Parcialmente subsistentes.

De início, quanto ao Recurso de Ofício, considerando que o débito exonerado foi no montante inferior a R\$100.000,00, não merece conhecimento o Recurso de Ofício interposto pela Junta de Julgamento Fiscal contra Decisão cuja desoneração é inferior ao piso estabelecido na legislação do Processo Administrativo Fiscal vigente à época da respectiva prolação, tendo em vista o teor do art. 3º do Decreto nº 13.997, publicado em 17 de maio de 2012, *in verbis*:

*"Art. 3º - Não deverá ser apreciado Recurso de ofício de Decisão proferida pela Junta de Julgamento Fiscal, referente a débito exonerado com montante em valor inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais), interposto antes da vigência do Decreto nº 13.537, de 19 de dezembro de 2011, em tramitação para julgamento na Câmara de Julgamento do CONSEF, sendo considerada definitiva a Decisão de primeira instância."*

Considero PREJUDICADA análise do Recurso de Ofício, visto ao teor do dispositivo transcrito acima.

Concluído o exame do Recurso de Ofício, passo a cuidar do Recurso Voluntário.

O que gerou a irresignação do sujeito passivo, através de Recurso Voluntário, visando promover a reforma da Decisão de Primeira Instância administrativa, foi a Decisão concernente às infrações 3, 6 e 7.

Do exame das peças processuais, constata-se que a arguição de nulidade da Decisão de Primeira Instância, alinhada pelo Recorrente, quanto às infrações 3 e 6, não encontram amparo, pois no mérito ficou demonstrado que efetivamente não se tratou de simples erro de CFOP. Após diligência solicitada pela JJF foi possível identificar efetivamente quais as mercadorias que foram destinadas ao uso e consumo, com a exclusão daquelas destinadas a equipamentos, immobilizado e insumo, conforme será melhor enfrentado no momento próprio. Assim, não há o que se falar em violação à segurança jurídica ou boa-fé do contribuinte ou qualquer princípio que rege o Processo Administrativo Fiscal e, por conseguinte, o art. 18 do RPAF/BA.

No que menciona à infração 3, o sujeito passivo reconheceu como devido o valor de R\$ 4.674,43, insurgindo-se contra o saldo remanescente no valor de R\$ 193.114,47.

Cabe alinhamento às conclusões da JJF, quanto ao mérito da infração 3, ao consignar que:

*“...os materiais de construção empregados na feitura de um prédio comercial ou industrial, após a conclusão da obra se tornam bem imóvel e como tal são contabilizados no ativo immobilizado, sendo bem imóvel por acessão física, cabendo observar que pela sua própria natureza, é coisa alheia aos fatos tributáveis pelo ICMS, portanto, fora de seu campo de incidência, não sendo possível associá-lo à atividade do estabelecimento. Ou seja, uma vez incorporados às edificações, os materiais de construção adquiridos, não serão objetos de saídas posteriores, significando dizer que têm a natureza de materiais de uso/consumo do estabelecimento, sob o aspecto do ICMS.”*

*Vale registrar que este entendimento tem prevalecido nas respostas de consultas formuladas por contribuinte perante a Diretoria de Tributação da Superintendência de Administração Tributária – DITRI - da SEFAZ/BA, através de sua Gerência de Consulta e Orientação Tributária – GECOT, bem como nas decisões deste CONSEF.*

*Neste sentido, menciono a título ilustrativo os Pareceres/GECOT/DITRI nºs 16.718/2008, 6411/2011, 24.948/2010, sendo que neste último reproduzo abaixo a ementa, que sintetiza a resposta dada:*

*“ICMS. Diferencial de alíquotas. Materiais utilizados na construção ou reforma de estabelecimento do contribuinte, constituem-se em bens imóveis por acessão física (e não bens do ativo fixo). Incide a cobrança do pagamento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais desses materiais, considerados bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento.”*

*Também a guisa de ilustração, vale mencionar a Decisão proferida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, no Acórdão CJF nº 0397-11/08, cujo voto transcrevo parcialmente abaixo:*

**“VOTO”**

(...)

*Quanto à segunda infração, na qual se exige o ICMS decorrente da diferença de alíquotas interna e interestadual, nas aquisições de: brita, blocos, material elétrico, material hidráulico, tinta, telha, tubo PVC, massa corrida, etc., para serem empregados na edificação de um galpão, à luz da legislação do ICMS, a aquisição dos materiais de construção para produzirem bens imóveis por acessão física, aplicados nas obras de edificações, deverão seguir o tratamento tributário dispensado às aquisições de materiais de uso e consumo (pagamento de diferencial de alíquota e vedação de utilização de crédito), conforme estabelece o art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96 e no art. 97, IV, alínea “c”, c/c o § 2º, do RICMS.*

*Logo, sendo considerados como materiais de consumo, não são alcançados pelo diferimento do bem do ativo constante do DESENVOLVE, mesmo porque tais materiais foram consumidos na edificação de um galpão, cuja execução é alheia à atividade industrial exercida pelo contribuinte.*

*Válido ressaltar que, conforme consignado na Decisão recorrida, em consulta realizada pelo autuante à Gerente da GECOT, consoante fl.193 dos autos, foi respondido o entendimento de que:*

*“...o diferimento do bem do ativo constante do DESENVOLVE não alcança os bens imóveis por acessão física. Já existem respostas no CPT sobre esta matéria. A aquisição de tais produtos (britas, telhas, materiais elétricos, etc), em operação interestadual deverá seguir o tratamento tributário dispensado às aquisições de materiais de uso e consumo (pagamento de diferencial de alíquota e vedação de utilização de crédito)”.*

*Desta forma, considerando que os materiais objeto deste item da autuação têm a característica de uso/consumo do estabelecimento, a exigência fiscal referente a tais materiais se apresenta correta.*

*Entretanto, concordo com o diligente quando diz que relativamente ao produto “CARRO PARA INNER LINER (I/L WIND UP CART” foram feitas várias aquisições para o imobilizado e classificados nos CFOPs 1551 e 2552, todos tacitamente homologados pela autuante, sendo que apenas uma nota fiscal foi diferentemente classificada no CFOP 2556, o que leva ao entendimento de erro na classificação e falta de motivação para cobrança do ICMS por diferença de alíquotas.*

*Assim, com relação à mercadoria “CARRO PARA INNER LINER (I/L WIND UP CART”, restando comprovado que se trata de bens destinados ao ativo imobilizado, tendo ocorrido apenas a classificação errônea no CFOP 2556 da Nota Fiscal nº 282, descabe a exigência do ICMS diferença de alíquotas no valor de R\$ 3.854,78, referente ao mês de julho de 2006, passando a exigência do mês de julho de 2006 para o valor de R\$ 1.809,15.*

*Dante do exposto, considero esta infração parcialmente subsistente no valor de R\$ 193.934,12.”*

Após o exame da questão, portanto, no campo do ICMS, concluo que os materiais de construção adquiridos, incorporados às edificações não serão objetos de saídas posteriores devem ter o mesmo tratamento tributário dispensado aos materiais de uso/consumo do estabelecimento, bem como já foi excluída pela JJF, a exigência relativa à Nota Fiscal Número 282.

Não vislumbro qualquer violação ao art. 146 do CTN, pois não restou demonstrada a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.

Dante do exposto, considero inalterada a conclusão da Primeira Instância pela Procedência Parcial da Infração 3, nos valores ajustados conforme decidido.

Quanto à infração 4, o recorrente, assim como em sua impugnação, não trouxe aos autos, no presente Recurso Voluntário, a comprovação dos recolhimentos efetuados, apesar de ter afirmado que os pagamentos poderiam ser verificados no “extrato de pagamentos realizados”, expedido pelo próprio sitio da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Os extratos de pagamentos realizados pelo contribuinte obtidos no site da SEFAZ/BA, conforme consta do voto de Primeira Instância, foram objeto de análise por parte do relator na fase de instrução do processo, bem como pelos demais julgadores desta 1ª JJF na sessão de julgamento, sendo a conclusão unânime de que não restou comprovada a alegação defensiva. No presente Recurso Voluntário, o sujeito passivo não trouxe qualquer fato novo que modificasse tal conclusão.

Considero inalterada a decisão de Primeira Instância quanto à infração 4, pela Procedência.

A infração 5 foi reconhecida pelo recorrente, nos exatos termos do quanto decidido pela Primeira Instância.

No que tange a infração 6, cabem aqui as mesmas razões consignadas para manter a exigência relativa à infração 3, pois os materiais de construção têm a característica de uso/consumo do estabelecimento, portanto, pertinente a exigência do ICMS referente à importação, não cabendo a aplicação do diferimento previsto na aquisição de bem destinado ao ativo imobilizado contemplado pelo DESENVOLVE.

Em consonância com a decisão de Primeira Instância, coube a exclusão dos valores exigidos relativos aos materiais classificados como equipamento, imobilizado e insumo.

Dante do exposto, considero inalterada a conclusão da Primeira Instância pela Procedência Parcial da Infração 6, nos valores ajustados conforme decidido.

Em relação à infração 7, verifico que o recorrente considera a multa aplicada confiscatória, bem como a inexistência de obrigação da autoridade administrativa aplicar penalidade.

Quanto à obrigatoriedade do autuante aplicar a multa, não resta dúvida quando se verifica o parágrafo único do próprio art. 142 do CTN, bem como o fato de o sujeito passivo ter escriturado parte das notas fiscais, não elida a penalidade por ter deixado de estruturar as demais notas fiscais.

Em relação a arguição de que a multa aplicada tem caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, apesar de não citado pelo recorrente, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo, com efeito, de confisco o contribuinte omissivo que prejudicou o Fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade. Além do mais, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, assim, não é dado a este julgador apreciar a inconstitucionalidade da multa suscitada pelo recorrente.

Considero mantida a decisão de Primeira Instância quanto à infração 7, que foi pela Procedência Parcial, tendo em vista que o sujeito passivo provou que parte das notas fiscais foram efetivamente escrituradas, remanescendo a exigência quanto as demais.

Por tudo o quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADA** a análise do Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206955.0003/08-6, lavrado contra **BRIDGESTONE FIRESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$622.280,16, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “e” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$9.661,33, prevista no art. 42, XI, do mesmo Diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme dispõe a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ANGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – RELATOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS