

PROCESSO - A. I. Nº 276468.0401/12-3
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - CARAÍBA METAIS S.A.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JF nº 0108-01/14
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 14/10/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0298-11/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAIS DE USO OU CONSUMO E MATERIAIS DESTINADOS A OBRAS DE MANUTENÇÃO OU DE ENGENHARIA CIVIL NO PARQUE INDUSTRIAL. Demonstrado no curso do processo que os bens objeto da glosa do crédito, em maioria, foram adquiridos para ampliação, modernização ou renovação do parque fabril da empresa. Parcela procedente reconhecida pelo sujeito passivo. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/12/2012 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$230.574,08, acrescido da multa de 60%, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a materiais de uso e consumo do estabelecimento. Consta ainda, na descrição da imputação, que também houve utilização indevida de crédito fiscal relativo a materiais adquiridos para obras de manutenção ou de engenharia civil realizadas no parque industrial da empresa. Meses de janeiro a setembro/2009.

O Fisco acosta documentos às fls. 04 a 94.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 96 a 121, em síntese inicialmente alegando preliminar de decadência em relação às aquisições realizadas antes de dezembro/2007, aduzindo que os créditos objeto da autuação referem-se a aquisições ocorridas entre fevereiro/2005 e setembro/2009. Afirmou que tendo informado as aquisições dos bens nas DMAs, entende que não poderia o Fisco glosar os créditos fiscais, porque teria expirado o prazo para se pronunciar acerca do direito àqueles créditos. Transcreve ementa de decisão do CARF e trecho de Consulta feita ao Fisco do Estado de Minas Gerais.

No mérito, sustenta que os créditos são relativos a aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, muitos deles vinculados à ampliação, modernização ou renovação do seu parque fabril. Diz que os bens adquiridos foram registrados no seu ativo imobilizado, e no CIAP.

Admite que alguns itens foram lançados no ativo imobilizado por equívoco, e quanto aos quais procede a autuação, consoante demonstrativo que identifica como “Doc. 03” e anexa à fl. 143, informando a quitação do débito lançado de ofício correspondente, conforme DAE que colaciona à fl. 145, no qual indicado o valor principal de R\$1.962,45.

Observa que no levantamento foram incluídos equipamentos das máquinas utilizadas no processo produtivo. Aduz que existem peças e partes destinadas a projetos de ampliação e renovação do parque fabril.

Colaciona cópias dos memoriais descritivos dos projetos de ampliação, modernização e revitalização do seu parque industrial nos quais foram empregados os bens listados no levantamento (fls. 147 a 411).

Observa que o termo “Projeto” se refere à formalização de aquisição e montagem de equipamentos, novos ou não, destinados à manutenção das atividades da companhia, que pode ser desde uma máquina até uma linha de montagem completa de uma fábrica.

Relaciona os projetos vinculados aos bens objeto da autuação, às fls. 104 a 107.

Aduz que a vinculação da totalidade das notas fiscais autuadas pode ser constatada através dos demonstrativos anexados à defesa (mídia CD à fl. 413), nos quais consta o código do projeto, sua descrição, espécie e conta contábil respectiva. Salienta que os projetos tiveram por objetivo o aumento de vida útil da planta industrial, bem como de sua capacidade produtiva, razão pela qual os bens adquiridos para a sua implementação se enquadram perfeitamente no conceito contábil de ativo imobilizado.

Passa a demonstrar que os bens adquiridos são diretamente aplicados no processo produtivo e nas máquinas e equipamentos, atendem aos critérios contábeis para contabilização no ativo imobilizado e por conseguinte não são bens de uso ou consumo.

Apresenta argumentos quanto ao direito ao crédito sobre mercadorias destinadas ao ativo permanente, tomando por fundamento o princípio da não cumulatividade consagrado no art. 155, § 2º, I, da Constituição. Reporta-se ao art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, que assegura o direito ao crédito na entrada de bens destinados ao ativo permanente, e aos arts. 93, V, “a”, e 97, IV, “c”, do RIMS/BA/97, argumentando que o contribuinte tem direito à utilização de crédito de ICMS nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, salvo se esses bens forem empregados em atividade alheia ao seu objeto social. Cita doutrina.

Destaca o conceito legal de ativo permanente. Tece considerações acerca das normas contábeis atinentes ao conceito de ativo permanente e do consequente direito ao crédito de ICMS. Cita nesse sentido o art. 178, “c”, da Lei nº 6.404/76, que assinala o ativo permanente como um dos grupos de contas patrimoniais, com as modificações a esse grupo de contas patrimoniais introduzidas pelas Leis nº 11.638/07 e 11.941/09. Chama a atenção para o art. 179 da Lei 6.404/76 sobre a definição das contas do ativo imobilizado, bem como para os itens 19, 20 e 21 da NPC 7 do IBRACON, que cuidam da contabilização de bens nas contas do ativo imobilizado, e para os itens 19.1.3.1 a 19.1.3.5 da NBC 19.1 do Conselho Federal de Contabilidade, e ainda para a Interpretação Técnica nº 01/2006 do IBRACON, que delinea o tratamento contábil dos custos com manutenções relevantes de bens do ativo imobilizado em intervalos regulares, visando à utilização do ativo até o final de sua vida útil econômica. Transcreve os itens 8 e 9 do Pronunciamento Técnico CPC 27 (Instrução Normativa CFC nº 1.177/2009), que disciplina o tratamento contábil dos ativos imobilizados nas demonstrações financeiras. Transcreve ementa de Acórdão que atribui à Fazenda baiana. Reporta-se à Decisão Normativa CAT nº 01/2000 proferida pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, através de sua Coordenação de Administração Tributária.

Expõe a metodologia adotada pela empresa para contabilização dos bens adquiridos para utilização em projetos de modernização e ampliação do seu parque fabril, do início ao fim, colacionando documentos exemplificativos às fls. 415 a 429 (volume II).

Dá destaque a diligência fiscal realizada pela ASTEC relativamente a outro Auto de Infração lavrado sobre o mesmo fundamento, e sobre o qual alega terem sido autuadas as aquisições dos mesmos bens ora discutidos (fls. 431 a 438).

Pede que se reconheça a insubsistência da autuação. Requer a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligências fiscais. Requer que todas as publicações e intimações relativas a este feito sejam realizadas em nome do Advogado Marcos Rogério Lyrio Pimenta, no endereço que indica (fl. 121).

O autuante prestou informação fiscal às fls. 451 a 456 aduzindo que a exação refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de material de uso e consumo realizadas a partir de fevereiro de 2005, que foi considerado pelo contribuinte como bens do ativo imobilizado, tendo os créditos sido aproveitados à razão de 1/48 ao mês até setembro de 2009.

Quanto à alegação de decadência, o fiscal contrapõe que não se discute na lide prazo decadencial, sendo o verdadeiro ponto em questão o termo inicial para a contagem desse prazo. Que razão assiste ao Fisco, ao computar o prazo apenas a partir de quando efetuado o lançamento do crédito, o que ocorre quando da utilização de cada um dos 1/48 do crédito, mês a mês. Aduz que não poderia ser diferente, pois somente com a utilização do crédito das frações de 1/48 é que se verifica, de maneira concreta, o ato que possibilita ao Fisco analisar as condições homologatórias.

Passa a comentar os argumentos do contribuinte quanto a que os bens pertencem ao ativo imobilizado, tendo juntado como prova disso uma relação de projetos às fls. 104 a 107, além do documento às fls. 146 a 411, referentes a esses projetos, e ainda as planilhas magnéticas contidas no CD do documento às fls. 412 e 413, apresentando para embasar ainda mais amplamente seus argumentos decisões administrativas, legislação, doutrina e posicionamento de órgãos e institutos como o IBRACON, o Conselho Federal de Contabilidade, dentre outros, e por fim o Parecer ASTEC nº 0109/2012.

Com relação ao Parecer da ASTEC, o Fiscal informa que tal parecer versa sobre outro Auto de Infração lavrado em outra ocasião, e ele, autuante, teve o cuidado no sentido de que suas glosas não recaíssem sobre pontos já devidamente esclarecidos pelo contribuinte, mantendo tão somente itens dos quais tem confiança quanto a tratar-se de material de uso e consumo.

Quanto à doutrina e à jurisprudência invocadas pelo autuado, o Fiscal considera que tudo o que foi apresentado não infirma o seu trabalho pois, ao contrário, o reforça, uma vez que deixa claro que os bens, para serem classificados como ativo imobilizado, devem seguir estreita ligação com a atividade empresarial, de modo que o seu trabalho se baseou estritamente em materiais destinados para obras de manutenção ou de engenharia civil realizada no parque industrial. Transcreve trecho do art. 97 do RICMS/BA/97, acentuando por fim que este Regulamento explicitamente veda o crédito das aquisições destinadas aos imóveis por acesso física, e que foi com base nisso que formulou sua autuação, estritamente sobre materiais destinados às construções relativas a cada um dos projetos. Opinou pela manutenção integral do Auto de Infração.

Às fls. 463 a 465 a 1ª JJF, em sessão de pauta suplementar, considerando que na descrição da infração consta que o crédito glosado diz respeito a materiais de uso e consumo do estabelecimento, porém foi feito um adendo informando que também houve créditos relativos a materiais adquiridos para obras de manutenção ou de engenharia civil realizadas no parque industrial da empresa, tendo a defesa alegado que os créditos são relativos a aquisições de bens do ativo imobilizado registrados no CIAP, muitos deles vinculados à ampliação, modernização ou renovação do seu parque fabril, tendo no levantamento sido incluídos equipamentos das máquinas utilizadas no processo produtivo, além de peças e partes destinadas a projetos de ampliação e renovação do parque fabril, então decidiu remeter o processo em diligência à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho para que, em face das explicações prestadas pela empresa, fossem analisados os elementos apresentados por ela, levando em conta os critérios jurídico-contábeis atinentes à distinção entre bens de uso ou consumo e bens do ativo permanente, e, no tocante a estes, o conceito de bens atinentes às atividades da empresa ou alheios a tal atividade, e, ao final, caso houvesse modificação dos valores, que fossem refeitos os demonstrativos, no que concerne à parte não reconhecida pelo sujeito passivo.

Na mesma diligência foram pontuados os critérios que deveriam ser levados em conta na revisão do lançamento. Recomendou-se que o Auditor designado para cumprir a diligência intimasse a empresa para que, se quisesse, indicasse um técnico, ou preposto, para acompanhar a revisão fiscal. Caso houvesse dúvidas quanto à natureza dos bens em questão ou quanto à sua destinação efetiva, deveria ser intimado o contribuinte para que descrevesse a função de cada categoria, ou tipo, dos bens objeto da glosa do crédito.

Em cumprimento foi prolatado o Parecer ASTEC/CONSEF nº 136/2012, às fls. 466 a 469, neste sendo

relatado que foi marcada uma reunião com a Advogada e com o Analista Contábil da empresa sucessora do autuado, ocasião em que foi feita a análise do processo, tendo sido constatado que embora os lançamentos do Auto de Infração se reportem ao período de janeiro a setembro de 2009, os primeiros projetos analisados no documento 5 da impugnação referem-se a um período muito distante da época dos lançamentos, a exemplo dos filtros de polimento de eletrólitos à fl. 149, que apresentam a data de 31/5/2000, portanto 9 anos antes dos fatos, e não era crível que houvesse relação entre aquele projeto e os materiais cujos créditos foram glosados, sendo então explicado e fornecido o respectivo memorial descritivo, anexo à fl. 480 [fl. 495], no qual se constata que o presente Auto de Infração diz respeito à continuidade de levantamento já efetuado em outro Auto, de nº 273167.0002/10-6, julgado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF mediante o Acórdão CJF 0165-12/13 (fls. 535 a 555), que abrangeu o período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008, sendo lançado na 1ª infração o valor de R\$102.543,96 e na 2ª infração o valor de R\$184.590,22, ambos decorrentes de créditos indevidos lançados no CIAP, sendo as infrações distinguidas apenas pela origem das mercadorias, internas e interestaduais.

O Diligente prossegue expondo que segundo explicou-lhe o Analista Contábil, na impugnação deste Auto agora em julgamento foram apresentados projetos antigos por conta da repercussão no CIAP ao longo de 48 meses, de modo que os valores do CIAP lançados em janeiro de 2005 no Auto anterior se referiam a projetos de vários anos antes, assim como valores glosados neste processo, já no período de 2009, também se reportam a projetos de anos anteriores, devido ao fracionamento do aproveitamento dos créditos, conforme exigência legal, o que significa que, para a análise deste processo, é imprescindível o conhecimento do anterior, porque:

- a) observando-se o demonstrativo às fls. 8-9 deste processo, constata-se que o levantamento abrange o período de janeiro de 2005 até setembro de 2009;
- b) à fl. 9, constata-se que o crédito indevido em dezembro de 2008 já estava acumulado em R\$20.819,53 e no mês seguinte, janeiro de 2009, que já faz parte deste Auto de Infração, foi acrescido de R\$1.020,43, decorrentes das apropriações do CIAP naquele mês, e que o autuante considerou como indevido, somando ao crédito indevido apurado no mês anterior e lançando no Auto de Infração, conforme demonstrado na fl. 1 deste processo, o valor de R\$21.839,96, continuando paulatinamente os acréscimos do CIAP, bem como os decréscimos baixados por encerramento do prazo de 48 meses de apropriação, alcançando em setembro de 2009 o valor de R\$27.711,52;
- c) embora os projetos dos anos distantes de 2000 a 2004 apresentados na defesa, por conta do Auto anterior, já não digam respeito a este Auto de Infração, por já se encontrar encerrado o prazo de apropriação, fazendo parte do lançamento de janeiro de 2009 e dos meses subsequentes, os projetos datados de até os meses antes, ou seja, a partir de janeiro de 2005.

O Auditor designado para realizar a diligência fiscal prossegue informando que a visita marcada na empresa, para certificação da utilização dos materiais, partiu da premissa de que o trabalho nesta diligência não deveria interferir na diligência anterior, porque o Auto já foi julgado, e seria na prática um retrabalho, depondo contra a eficiência processual, e por fim, dada a imensidão de materiais a serem analisados, não há outra saída que não a técnica de amostragem, que foi utilizada na diligência anterior, sob pena de tornar a diligência inviável, haja vista que até mesmo em uma auditoria “vertical” com meses para consecução é extremamente difícil analisar o volume de produtos abordados, e por essa razão foram escolhidos, ainda no escritório, previamente, os projetos que seriam analisados, que tivessem repercussão nos meses deste Auto de Infração, ou seja, os produtos cujas compras foram agregadas ao saldo de dezembro de 2008 e começaram a ser lançados em janeiro de 2009, projetos estes que se encontram a partir da fl. 306, relativos à instalação de inversores de frequência nas bombas de circulação da solução das células eletrolíticas (fl. 337), infraestrutura da rede industrial, fase 2 (fl. 340), reforma do precipitador eletrostático PP-542-002 da planta de conversão (fl. 349), automação de pré-lavagem de cátodos (fl. 354), instalação da calha de cobre da bica de vazamento de matte 522-007 (fl. 357), substituição da PLC da UM-566-01 e aquisição de juntas rotativas (fl. 303).

Informa o Diligente que o Auto anterior também passou por uma diligência em que foi reconhecida a utilização dos materiais como bens do ativo, exceto os que foram admitidos como de uso e consumo pelo impugnante, de forma que o crédito glosado remanescente em dezembro de 2008 passou do valor originário, R\$21.819,53, para R\$817,74, resultado da soma do resíduo das infrações 1ª e 2ª do Auto anterior (R\$500,65 + R\$317,09, fl. 550), pelo fato de que o autuante naquela oportunidade separou as Notas Fiscais internas das interestaduais, e no presente Auto o fiscal unificou tudo numa só infração.

Diz que na visita feita à unidade industrial foi acompanhado, além da Advogada e do Analista Contábil, pelo engenheiro Ivan Topolski, que os guiou aos locais onde estavam implantados os projetos selecionados, sendo visitados e confirmados todos os projetos acima especificados, conforme planilha anexa, onde constam, além da identificação do projeto, os itens relacionados, e foram tiradas diversas fotografias ilustrativas, das quais anexou algumas. Diz que muitas peças descritas nos projetos são de uso interno nos equipamentos, e em muitos casos nem é possível abri-los para confirmação, uma vez que a linha de produção não pode ser interrompida, além dos perigos inerentes a tais procedimentos, mas, dentro do possível, foi verificado e fotografado para exemplificação em amostragem do resultado da diligência. Passa então a comentar as fotografias apresentadas.

Informa que foi convincente a exposição feita pelo engenheiro, de que com relação a peças como eixo, bucha, placas, tubos, isoladores, embora possam ser peças de eventuais reposições por desgaste, foi demonstrado que a fábrica passou por um grande processo de modernização nos últimos tempos, com a substituição de unidades obsoletas, e estas peças de pequeno valor, aliadas a outras de grande porte, foram empregadas em substituição a unidades inteiras do parque fabril. Diz que em algumas circunstâncias era possível ver ao lado de um painel moderno o equipamento anterior, já desligado e fora de uso por obsolescência. Ressalva que, entre os projetos enumerados, não foi possível visitar o local do projeto CBMA-09.12 para instalação de calha de cobre da bica de matte-522 porque no momento em que lá esteve estava sendo descarregado cobre líquido a uma temperatura elevadíssima, e não era permitida a aproximação por medida de segurança.

O Diligente conclui o Parecer declarando que o resultado da diligência aponta para a veracidade das alegações do autuado quanto aos materiais empregados na substituição, ampliação ou modernização do parque industrial. Chama a atenção para o fato de que, por conta do valor reconhecido e pago, os itens que foram acatados pela empresa aparentemente se resumem a uma parte dos novos itens que foram agregados pelo autuante no seu demonstrativo às fls. 9-10 a partir de janeiro de 2009, não sendo comprovado que foram liquidados os valores residuais julgados procedentes no Auto anterior e que continuam repercutindo nos meses subsequentes deste Auto de Infração até serem baixados uma vez atingido o prazo para utilização do crédito. Juntou ao parecer as peças às fls. 470/565.

Ao tomar ciência do Parecer da ASTEC, o contribuinte manifestou-se às fls. 571 a 576 frisando que o Auto de Infração anterior a que se reporta o diligente foi julgado improcedente, e o presente Auto é continuação daquele, tendo em vista não só a identidade da matéria, mas dos próprios bens autuados, divergindo apenas os períodos e, se o CONSEF reconheceu anteriormente que os bens autuados constituíam ativo imobilizado, a mesma solução deve ser dada ao presente feito.

Quanto à observação final feita pelo diligente, o contribuinte informa que os valores residuais dos itens reconhecidos no Auto de Infração anterior, adquiridos entre 2005 e 2008, foram quitados juntamente com os valores dos itens adquiridos a partir de 2009, conforme demonstrativo que elabora à fl. 576 e às fls. 582 e 583. Reitera afinal todas as suas alegações, rechaçando o Auto de Infração em lide.

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, este se pronunciou à fl. 588 afirmando ter tomado ciência do Parecer da ASTEC e mantendo os “termos iniciais”, pugnando pela procedência do Auto de Infração.

O julgamento em primeira instância deliberou pela procedência parcial da autuação no valor histórico de imposto de R\$13,23, acrescido da multa de 60%, em decisão não unânime quanto à preliminar de decadência e unânime quanto ao mérito, conforme Acórdão nº 0108-01/14, às fls. 592 a 602. Em seus votos assim se expressam o ilustre Relator e o digno Autor do Voto Vencedor quanto à preliminar de decadência:

VOTO (VENCIDO QUANTO À PRELIMINAR DE DECADÊNCIA)

No lançamento em discussão o contribuinte é acusado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a materiais de uso e consumo do estabelecimento. Consta na descrição do fato um adendo informando que também houve créditos relativos a materiais adquiridos para obras de manutenção ou de engenharia civil realizadas no parque industrial da empresa.

O autuado alegou em preliminar a decadência da maior parte crédito tributário lançado, haja vista que, sendo o ICMS um tributo sujeito ao lançamento por homologação, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado a partir da ocorrência dos fatos geradores, para analisar os procedimentos adotados pelos contribuintes, promovendo lançamentos suplementares, se for o caso, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Observa que no caso em exame os fatos ocorreram entre fevereiro de 2005 e dezembro de 2007, e tendo informado as aquisições dos bens nas DMAs, não poderia o fisco glosar os créditos fiscais, tendo em vista que expirou o prazo de que dispunha para se pronunciar acerca do direito àqueles créditos. Transcreve ementa de decisão do CARF. Também transcreve trecho de Consulta feita ao fisco mineiro.

O fiscal, na informação, contrapôs que a razão lhe assiste, ao computar o prazo apenas a partir de efetuado o lançamento do crédito, que ocorre quando da utilização de cada um dos 1/48 do crédito, mês a mês.

Em parte, o contribuinte tem razão no tocante aos bens adquiridos em 2005 e 2006. O § 3º do art. 93 do RICMS/97 é claro nesse sentido, ao dispor que o direito ao crédito se extingue após 5 anos, contados da data da emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria no estabelecimento:

“§ 3º O direito ao crédito extingue-se após 5 anos, contados da data da emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria no estabelecimento.”

Não se deve confundir o momento em que se perfaz o direito ao crédito com a forma como é escriturado e utilizado o crédito. O direito ao crédito se concretiza quando o documento fiscal é emitido ou quando o bem entra no estabelecimento do adquirente. Quando o bem é adquirido, não são emitidos 48 documentos, e o bem adquirido não entra 48 vezes no estabelecimento. O fato de a utilização do crédito ser feita em 48 meses não significa que existam 48 fatos jurídicos desse direito. O fato jurídico é um só: a emissão do documento com a subsequente entrada do bem no estabelecimento do adquirente. No momento em que o contribuinte escreve e utiliza a primeira parcela (1/48) e informa esse fato ao fisco na DMA, o fisco tem ciência e pode verificar o acerto ou impropriedade do creditamento.

Poder-se-ia argumentar que o “direito ao crédito” deva ser mensal porque o contribuinte pode eventualmente creditar-se a mais em determinado mês. Ora, eventual creditamento a mais nada tem a ver com o marco ou termo inicial da decadência. Se o contribuinte se utiliza de crédito do imposto a mais, a glosa do crédito terá por motivo o crédito em excesso, e não a decadência.

Concluo minhas considerações quanto à preliminar suscitada considerando que, em princípio, o lançamento seria improcedente quanto às parcelas relativas às aquisições efetuadas em 2005 e 2006, por força da decadência. Porém essa questão se torna irrelevante neste caso, porque, conforme demonstrarei mais adiante, os valores alcançados pela decadência são também improcedentes por outras razões.

Nesse sentido, a empresa questionou o lançamento sustentando que os créditos são relativos a aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, muitos deles vinculados à ampliação, modernização ou renovação do seu parque fabril. Diz que os bens adquiridos foram registrados no seu ativo imobilizado, pois na sua grande maioria tais bens se destinam à renovação do seu parque fabril, e foram registrados no CIAP. Admite que alguns itens foram lançados no ativo imobilizado por equívoco, conforme demonstrativo anexo.

Observa que no levantamento foram incluídos equipamentos das máquinas utilizadas no processo produtivo. Aduz que existem peças e partes destinadas a projetos de ampliação e renovação do parque fabril.

Colacionou cópias dos memoriais descritivos dos projetos de ampliação, modernização e revitalização do seu parque industrial, nos quais foram empregados os bens listados no levantamento.

Observa que o termo “Projeto” se refere à formalização de aquisição e montagem de equipamentos, novos ou não, destinados à manutenção das atividades da companhia, que pode ser desde uma máquina até uma linha de montagem completa de uma fábrica.

Relaciona os projetos vinculados aos bens autuados.

Embora a descrição do fato se refira a materiais de uso e consumo do estabelecimento, há um adendo que

conduz ao cerne da questão, que diz respeito a bens adquiridos para ampliação, modernização ou renovação do parque fabril da empresa. Em face da alegação da defesa de que no levantamento foram incluídos equipamentos das máquinas utilizadas no processo produtivo, além de peças e partes destinadas a projetos de ampliação e renovação do parque fabril, o processo foi remetido em diligência à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho para que fossem analisados os elementos apresentados pelo contribuinte, levando em conta os critérios jurídico-contábeis atinentes à distinção entre bens de uso ou consumo e bens do ativo permanente, e, no tocante a estes, o conceito de bens atinentes às atividades da empresa ou alheios a tal atividade.

A ASTEC emitiu parecer relatando os procedimentos adotados no cumprimento da diligência, concluindo que o presente Auto de Infração diz respeito à continuidade de levantamento já efetuado em outro Auto, de nº 273167.0002/10-6, julgado pela 2ª Câmara mediante o Acórdão CJP 0165-12/13 (fl. 535), que abrangeu o período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008, relativamente a créditos considerados indevidos lançados no CIAP. Em virtude da repercussão dos bens adquiridos ao longo de 48 meses, os valores do CIAP lançados em janeiro de 2005 no Auto de Infração anterior se referiam a projetos de vários anos antes, assim como valores glosados no presente Auto, relativos a 2009, também se reportam a projetos de anos anteriores, devido ao fracionamento do aproveitamento dos créditos mensais em 1/48, conforme exigência legal, o que significa que, para a análise deste Auto, é imprescindível o conhecimento do Auto. Informa que as compras que começaram a ser lançadas em janeiro de 2009 se referem a projetos relativos à instalação de inversores de frequência nas bombas de circulação da solução das células eletrolíticas, infraestrutura da rede industrial, fase 2, reforma do precipitador eletrostático PP-542-002 da planta de conversão, automação de pré-lavagem de cátodos, instalação da calha de cobre da bica de vazamento de matte 522-007, substituição da PLC da UM-566-01 e aquisição de juntas rotativas. Afirma que, na visita feita à unidade industrial, foi conduzido aos locais onde estavam implantados os projetos selecionados, tendo visitado e confirmado todos os projetos, conforme planilha anexa, onde constam, além da identificação do projeto, os itens relacionados, e foram tiradas diversas fotografias ilustrativas, das quais anexou algumas. Diz que muitas peças descritas nos projetos são de uso interno nos equipamentos, e em muitos casos nem é possível abri-los para confirmação, uma vez que a linha de produção não pode ser interrompida, além dos perigos inerentes a tais procedimentos, mas, dentro do possível, foi verificado e fotografado para exemplificação em amostragem do resultado da diligência. Informa que ficou convencido de que com relação a peças como eixo, bucha, placas, tubos, isoladores, embora possam ser peças de eventuais reposições por desgaste, foi demonstrado que a fábrica passou por um grande processo de modernização nos últimos tempos, com a substituição de unidades obsoletas, e tais peças de pequeno valor, aliadas a outras de grande porte, foram empregadas em substituição a unidades inteiras do parque fabril, sendo possível ainda ver ao lado de um painel moderno o equipamento anterior, já desligado e fora de uso por obsolescência. Ressalta que, entre os projetos enumerados, só não foi possível visitar o local do projeto CBMA-09.12 relativo à instalação de calha de cobre da bica de matte-522 porque no momento em que lá esteve estava sendo descarregado cobre líquido a uma temperatura elevadíssima, e não era permitida a aproximação por medida de segurança. O parecerista conclui declarando que o resultado da diligência aponta para a veracidade das alegações do autuado quanto aos materiais empregados na substituição, ampliação ou modernização do parque industrial. Chama a atenção para o fato de que, por conta do valor reconhecido e pago, os itens que foram acatados pela empresa aparentemente se resumem a uma parte dos novos itens que foram agregados pelo autuado no demonstrativo às fls. 9-10 a partir de janeiro de 2009, não sendo comprovado que foram liquidados os valores residuais julgados procedentes no Auto anterior e que continuam repercutindo nos meses subsequentes deste Auto de Infração até serem baixados uma vez atingido o prazo para utilização do crédito.

Em manifestação posterior, o contribuinte frisou que o Auto de Infração anterior a que se reporta o diligente foi julgado improcedente, e o presente Auto é continuação daquele, tendo em vista não só a identidade da matéria, mas dos próprios bens autuados, divergindo apenas os períodos.

A determinação de que sejam bens do ativo imobilizado é feita de acordo com os critérios da legislação federal, nos termos do art. 93, V, "a", do RICMS, tais como máquinas, equipamentos e bens duráveis em geral do ativo permanente, empregados na manutenção das atividades do estabelecimento, ou seja, bens que a empresa emprega para funcionar, sendo legítimo o crédito dos bens, bem como do imposto relativo aos serviços de transporte dos aludidos bens, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas desses bens e serviços.

Um bem do ativo imobilizado pode ser adquirido já pronto e acabado. Mas pode também ser construído ou montado pela empresa, não somente na implantação de uma unidade como também na sua modernização, ampliação ou revitalização. Isso se aplica na construção ou montagem de qualquer bem do ativo imobilizado. Na contabilização das "imobilizações em curso" ou "imobilizações em andamento", é admissível o crédito fiscal das partes e peças adquiridas, desde que se destinem a integrar um bem do ativo permanente confeccionado, construído ou montado pela própria empresa. Em casos desta ordem, cumpre à fiscalização verificar se os bens foram adquiridos para confecção, construção ou montagem de algum equipamento, máquina ou outro bem do ativo permanente, ou se foram adquiridos para simples reposição ou substituição de partes e peças inutilizadas ou gastas pelo uso, sendo que no primeiro caso é legítimo o crédito, pois se trata de bem destinado ao ativo imobilizado, e no segundo caso é indevido, por se tratar de material de uso ou consumo.

Em face do parecer da ASTEC, está patente que, em sua maioria absoluta, os bens cujos créditos foram

glosados são bens do ativo imobilizado, e por conseguinte é legítima a utilização dos créditos.

O contribuinte reconheceu parte dos valores glosados, admitindo que de fato se referem a materiais de uso e consumo. O demonstrativo do débito deverá ser reajustado de acordo com os elementos às fls. 575-576 e 582-583, remanescendo os seguintes valores:

- fevereiro de 2009, Nota Fiscal 161554, R\$ 0,81;
- maio de 2009, Nota Fiscal 164794, R\$ 2,07;
- julho de 2009, Nota Fiscal 151692, R\$ 9,90;
- agosto de 2009, Nota Fiscal 48100, R\$ 0,45;
- total, R\$ 13,23.

A defesa requer que todas as publicações e intimações relativas a este feito sejam realizadas em nome do Dr. Marcos Rogério Lyrio Pimenta, no endereço que indica (fl. 121). Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressaltando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

VOTO VENCEDOR QUANTO À PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Provocou a elaboração desse voto vencedor, não a materialidade da lide, uma vez que o bem abalizado voto de relator, seguindo a conclusão do Parecer da ASTEC nº 136/2012 (fls. 466/469), definiu que os créditos glosados pela fiscalização originam-se de bens do ativo imobilizado, empregados na substituição, ampliação ou modernização do parque industrial do contribuinte autuado e, em consequência, legítima é utilização da maioria dos créditos, restando tão apenas um valor residual de R\$13,23, como já indicado no voto do relator.

Não obstante também a não menos brilhante construção de ocorrência da decadência, no voto do relator, em relação às aquisições para o ativo imobilizado efetuadas em 2005 e 2006, sendo os créditos aproveitados à razão 1/48 ao mês até setembro de 2009, peço vênia para discordar da fundamentação adotada, considerando que a utilização do crédito fiscal relativo à aquisição de bens para o ativo imobilizado tem regra específica, fundada na Lei Complementar 87/96 e, estabelecida na legislação do Estado da Bahia nos §§ 11 e 12, RICMS BA 97 e não no § 3º, que trata da generalidade dos casos, a anunciar que "o direito ao crédito extingue-se após 5 anos, contados da data da emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria no estabelecimento."

Sustenta a defesa, com fundamento no disposto no art. 150, § 4º do CTN, que teria ocorrido a extinção do crédito tributário por decadência, relativamente ao período de fevereiro de 2005 a dezembro de 2007.

*Verifico, todavia, que o presente caso trata da constatação de irregularidade em que, apesar de a maioria absoluta dos bens, cujos créditos foram glosados, se refere aqueles classificados no ativo imobilizado, o próprio contribuinte reconheceu parcelas dos valores glosados como sendo materiais de uso e consumo, cuja apropriação de crédito se encontra expressamente vedada pela legislação (LC 138/10), apuração que se fez mediante lançamento de ofício. No caso, a infração relacionada a aproveitamento indevido de créditos fiscais não se acomoda com o lançamento por homologação, mas, sim, o art. 173, inciso I do CTN é o que se aplica ao presente lançamento, pois remete a contagem do prazo **quinquenal** da decadência para o 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

Considerando os argumentos da defesa, em relação às entradas realizadas no exercício de 2007, o marco inicial seria o primeiro dia do exercício seguinte, a iniciar-se em 01/01/08, findando-se em 31/12/12. Sendo o autuado regularmente intimado da lavratura do Auto de Infração em 20/12/12 (fls. 02), claro que mesmo a constituição do crédito tributário, relativamente a esse exercício de 2007, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito de a Fazenda Pública de constituir-lo. Encontrando-se decaídos, os valores relativos aos exercícios 2005/2006.

Ocorre que, nos presentes autos, estamos diante de uma hipótese específica de utilização de créditos fiscais (direito ao crédito), tendo em vista que os créditos relativos às aquisições destinadas ao ativo permanente, a partir de 1º de janeiro de 2001, passaram a ser admitidos, porém, além de outras restrições impostas, diluídos em 48 parcelas mensais e sucessivas (LC nº 102/2000). A Lei do ICMS do Estado da Bahia recepcionou a alteração na Lei Complementar 87/96, nos seguintes termos:

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

(...)

§ 6º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivo serviço de transporte, deverão ser observadas as seguintes disposições (LC 87/96 e 102/00):

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

(...)

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 28, em livro próprio ou de outra forma que o regulamento determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a IV deste parágrafo;

Por sua vez o RICMS/97 dispõe da seguinte forma:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 11. Nas entradas reais ou simbólicas de mercadorias, insumos, bens do ativo permanente, bens de uso e materiais de consumo, e nas utilizações de serviços de transporte e de comunicação, os documentos fiscais serão lançados:

I - no Registro de Entradas, facultada a adoção dos sistemas de lançamento global de que cuidam os §§ 5º a 8º do art. 322:

(...)

§ 12. Além dos lançamentos de que cuida o parágrafo anterior, os créditos referentes a bens do ativo imobilizado serão objeto de outro lançamento, em documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), nos termos do § 2º do art. 339.

(...)

§ 17. O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001 fica sujeito as seguintes disposições (Lei nº 7710):

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

Nesses termos, considerando que a própria legislação do imposto estabelece, nas entradas dos bens do ativo permanente, que o direito ao crédito dar-se-á à razão de 1/48 avos por mês, não é razoável que se retorne à data de entrada da mercadoria ao estabelecimento ou a data da emissão do documento fiscal, para fins de início da contagem do prazo decadencial (regra geral), em face da aplicação de regra particular e específica, na hipótese da entrada de bens para o ativo imobilizado. Por força dessa norma especial, o direito ao crédito não ocorre no momento da entrada dos bens, mas, somente, na apropriação de cada parcela mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos) do imposto, apurada no livro CIAP e levada para o livro Registro de Apuração do ICMS, constituindo crédito fiscal para compensação com o tributo devido naquele mês, conforme previsto na norma supra transcrita.

Dessa forma tem decidido o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (Acórdão 4.033/13/CE 6), além do precedente que acolho do acórdão 0165-12/13, desse Conselho de Fazenda do Estado da Bahia.

Concluo, respeitados os entendimentos diversos, no caso específico aqui tratado, na existência de créditos fiscais relativos às aquisições destinadas ao ativo permanente, além do lançamento no Livro de Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP), somente podem ser aproveitados de forma parcelada, ao longo de 48 meses, considerando ainda que o direito ao crédito se dará em relação àqueles bens que, além de imobilizados, forem utilizados efetiva e especificamente na atividade relacionada à tributação do ICMS. Nesse sentido, não se pode validar a tese do contribuinte e do voto de nobre relator de que os fatos geradores ocorreram quando da aquisição dos bens, mas sim, no momento do cada creditamento indevido constante na inicial do presente lançamento de ofício, entre janeiro e setembro de 2009, não ocorrendo a decadência prevista no art. 173, I, CTN.

A Junta recorreu de ofício da decisão, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

Na assentada de julgamento a Advogada do contribuinte pronunciou-se expondo que se fazia necessário esclarecer que a despeito do quanto exposto no voto da Decisão de base, o valor de débito tributário de imposto reconhecido pela empresa não é de R\$13,23, e sim de R\$1.962,45, conforme citado pelo contribuinte à fl. 576 dos autos, em sua manifestação de fls. 571 a 576. Esclareceu que ao mencionar o Auto de Infração nº 273167.0002/10-6, ao mesmo tempo citando o valor reconhecido de R\$1.949,22 na tabela que elaborou (fl. 576) não estava dizendo que este valor referia-se àquele outro Auto de Infração, e sim desejara expor que havia notas fiscais que estavam vinculadas àquele outro Auto de Infração e também estão relacionadas à presente autuação, para efeito de creditamento indevido em decorrência de escrituração irregular no CIAP.

Que, assim, conforme relação que colaciona às fls. 582 e 583 dos autos deste processo ora em julgamento, denominada "Valores a pagar", todas as notas fiscais ali elencadas, no montante total de débito de ICMS de R\$1.962,45, já recolhido conforme DAE de fls. 145 e 584 e comprovante de pagamento de fl. 460, emitido por esta SEFAZ/BA, dizem respeito ao quanto reconhecido no presente Auto de Infração, e não em outro.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em razão da desoneração consequente da Decisão *a quo*.

A lide versa sobre utilização indevida de crédito fiscal de ICMS durante os meses de janeiro a setembro/2009, referente a materiais de uso e consumo do estabelecimento constando, na descrição da imputação, que também houve utilização indevida de créditos fiscal relativo a materiais adquiridos para obras de manutenção ou de engenharia civil realizadas no parque industrial da empresa.

Apenas em parte merece reparo a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Observo que na Diligência realizada em sede de instrução processual foi verificado, pelo Auditor Fiscal estranho ao feito Ildemar José Landin, que o presente lançamento de ofício é continuidade de atuação fiscalizadora que já culminara em outro Auto de Infração, aquele sob nº 273167.0002/10-6, também julgado em segunda instância por este CONSEF, conforme Acórdão CJF nº 0165-12/13.

Naquela outra lide também foi realizada diligência por Auditora Fiscal estranha ao feito, na ocasião a Auditora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, em que foram solicitados basicamente os mesmos esclarecimentos acerca das alegações do contribuinte, sujeito passivo em ambas as situações, quanto a que, exceto em relação às aquisições que reconhecia como sendo de material destinados a uso e consumo da empresa, todas as demais aquisições referiam-se a modernização, ampliação e substituição de bens de seu ativo imobilizado.

Tanto naquela diligência, quanto na diligência atual, os Auditores Fiscais designados realizaram verificações *in loco* e concluíram em seus Pareceres, aquele sob numeração Parecer ASTEC/CONSEF nº 0109/2012 (fls. 431 a 438), e este sob numeração Parecer ASTEC/CONSEF nº 136/2012 (fls. 466 a 469), assistir razão ao contribuinte quanto a que parte das mercadorias objeto da autuação foram utilizadas na composição do seu ativo imobilizado. Especificamente no Parecer que é objeto do presente processo, à fl. 469 o Auditor Diligente declara: *“O resultado da diligência aponta para a veracidade das alegações do impugnante quanto aos materiais empregados na substituição, ampliação ou modernização do parque industrial.”*

Observo, por oportuno, que a Lei nº 6.404/76 (Dispõe sobre a sociedade por ações), no inciso IV do seu artigo 179, conceitua o ativo imobilizado como *“os direitos que tenham por objetivo bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”*. A Lei nº 11.638/07 modificou a definição de ativo imobilizado, dentre outros pontos passando a excluir os bens não corpóreos (marcas, patentes, concessões etc.).

É inegável que as mercadorias adquiridas como bem do ativo do ativo sofram desgaste de tal monta que, ao longo do tempo, um dia causem a necessidade de sua substituição. Por outro lado, para adaptar-se à demanda, as empresas modernizam seu parque industrial. Assinalo que, conforme apurado na Diligência realizada pela Assessoria Técnica deste Conselho de Fazenda, não se trata, aqui, de reposição de peças, e sim de modernização e ampliação de projetos.

Contudo, merece reparo a Decisão de base apenas no que tange ao valor exato do débito remanescente, que é de R\$1.964,29 e não de R\$13.23, conforme reconhecido pelo autuado, que pagou tal montante da forma estratificada mensalmente no demonstrativo do Sistema Integrado

de Gestão da Administração Tributária - SIGAT/SEFAZ, acostado à fl. 460 (volume II), sendo estas as parcelas mensais da autuação que restaram procedentes.

Assim, diante do resultado alcançado na busca da verdade material realizada por determinação deste Conselho, voto no sentido do PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para modificar a Decisão recorrida, julgando assim PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, mas no valor histórico total de ICMS de R\$1.964,29, acrescido da multa de 60%, devendo ser homologados os montantes efetivamente recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **276468.0401/12-3**, lavrado contra **CARAÍBA METAIS S.A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.964,29**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS