

A. I. Nº - 206888.0001/14-3
AUTUADO - PENHA EMBALAGENS BAHIA LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ OLIVEIRA DE ARAÚJO
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE
INTERNET - 02. 03. 2015

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0009-01/15

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS. **a)** COMPRAS EM OUTROS ESTADOS PARA CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração reconhecida. **b)** COMPRAS EM OUTROS ESTADOS DE BENS DO ATIVO FIXO. Os bens do ativo beneficiados com a Resolução nº 18/04 (DESENVOLVE) deveriam estar regularmente incorporados ao ativo imobilizado do projeto incentivado para fazer jus do diferimento do lançamento e pagamento do ICMS, do que não fez prova o autuado. Infração subsistente. **2.** DIFERIMENTO. AQUISIÇÃO DE REFEIÇÕES PARA ALIMENTAÇÃO DE SEUS EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO DESTINATÁRIO. Infração reconhecida. **3.** IMPORTAÇÃO. ERRO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. NÃO INCLUSÃO DAS DESPESAS ADUANEIRAS. Infração reconhecida. **4.** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO DE SAÍDA TRIBUTADA DECLARADA COMO NÃO TRIBUTADA. BONIFICAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A arguição de que as operações de saídas internas de apara de papel estão sujeitas ao diferimento (art. 343, XXX do Decreto nº 6.284/97) não se sustenta, em face à falta de habilitação da destinatária. No descumprimento dessa condição, o imposto deve ser pago no ato da saída, pelo emitente do documento fiscal. Por outro lado, bonificações em mercadorias são tratadas como desconto condicionado e uma conveniência entre o remetente e o destinatário, devendo fazer parte da base de cálculo do tributo (art. 54 do Decreto 6.284/97). Infração mantida. **5.** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL PARA INTEGRAR ATIVO FIXO. O aproveitamento do crédito, em tais casos deve observar as regras relativas ao Controle do CIAP, à razão de 1/48 por mês do ICMS destacado nas notas fiscais de bens destinados ao ativo permanente. O autuado prova que não apropriou os créditos em certos períodos, excluídos da exigência. Infração subsistente em parte. **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Estabelece o inciso I do artigo 33 da Lei Complementar nº 87/96 que somente terá direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020 (redação dada pela LC nº 138, de 29.12.2010). Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2014, exige ICMS no valor histórico de R\$261.975,28 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. O contribuinte efetuou aquisições em outras Unidades da Federação, de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento e não recolheu o ICMS apontado na planilha anexa ao Auto de Infração nos valores, prazos e condições estabelecidos no demonstrativo de débito do Auto de Infração, conforme segue: EXERCÍCIO DE 2011 - JAN: R\$ 1.857,72; FEV: R\$ 1.680,54; MAR: R\$ 720,84; ABR: R\$ 1.382,04; MAI: R\$ 1.097,92; JUN: R\$ 775,96; JUL: R\$ 1.178,63; AGO: R\$ 221,89; SET: R\$ 4.404,86; OUT: R\$ 1.429,61.. EXERCÍCIO DE 2012 - FEV: R\$ 2.385,79; MAI: R\$ 2.082,65; JUL: R\$ 5.279,95; AGO: R\$ 266,56; SET: R\$ 1.248,56; OUT: R\$ 4.797,83; DEZ: R\$ 8.757,10. Valor total R\$39.568,45. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. As notas fiscais foram extraídas da EFD do contribuinte e a planilha onde elas se encontram relacionadas está apensada ao Auto de Infração, como parte integrante e inseparável do mesmo, conforme segue: EXERCÍCIO DE 2012 - R\$ 45.761,83: MAR: R\$ 139,57; MAI: R\$ 1.908,99; JUN: R\$ 1.703,20; JUL: R\$ 3.870,37; AGO: R\$ 23.467,06; SET: R\$ 4.265,18; OUT: R\$ 641,30; NOV: R\$ 6601,66; DEZ: R\$ 3.164,50. Valor total R\$45.761,83. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 - Recolheu a menor ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo imposto diferido, em razão de não agregar na base de cálculo do imposto o valor a este correspondente. O contribuinte adquiriu refeições para alimentação de seus empregados, sob o regime de diferimento e no momento de encerrar a fase de diferimento de tais operações não incluiu o ICMS em sua própria base de cálculo nos termos da legislação específica prevista no Art. 52, o RICMS que tem a seguinte redação: O montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo. Valor R\$2.268,15. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 - Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembarço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. O contribuinte adquiriu mercadorias provenientes do exterior e efetuou recolhimentos de ICMS em valores inferiores aos efetivamente devidos conforme ficou demonstrado na planilha anexa ao presente Auto de Infração, quando se constatou que houve erro na apuração da base de cálculo tributável. Valor R\$25.481,38. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 5 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Promoveu operações de saídas de mercadorias tributadas como não tributadas, omitindo recolhimentos de ICMS no valor total de R\$ 3.631,70, em função de não ter destacado o ICMS nas Notas Fiscais de Saídas nºs 46357, 46358 e 46359, emitidas em 02/03/2011, CFOP 5910 - BONIFICAÇÕES, que são operações tributadas pelo ICMS. Valor R\$3.631,70. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 6 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Contribuinte adquiriu mercadorias para integrar o ativo immobilizado da empresa e escriturou irregularmente, de uma só vez, no livro de registro de entradas de mercadorias, como crédito fiscal, os valores do ICMS destacados nas respectivas notas fiscais. Valor R\$29.522,62. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 7 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. O contribuinte adquiriu mercadorias para uso e consumo na empresa e escriturou irregularmente, no livro de registro de entradas de mercadorias, como crédito fiscal, os valores do ICMS destacados nas respectivas notas fiscais. Valor R\$115.741,15. Multa de 60%.

O contribuinte autuado apresenta manifestação (fls. 56/58), através de advogado legalmente

constituído, manifestando o reconhecimento integral das infrações 1 (R\$39.568,45); 3 (R\$2.268,15) e 4 (R\$25.481,38), além do reconhecimento parcial da infração 06 (R\$17.547,33). Junta o respectivo comprovante de pagamento (fl. 78).

Na apresentação da impugnação (fls. 83/93), aduz sobre as infrações integralmente reconhecidas e que suas razões versarão em relação às infrações 2, 5, 6 e 7.

Alega insubsistência da infração 2, diferencial da alíquota nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo, arguindo que se encontra habilitada através da Resolução nº 18/2004 ao Programa DESENVOLVE, que institui incentivo fiscal objetivando o desenvolvimento industrial do Estado da Bahia, conforme autoriza o artigo 174 do Texto Constitucional. Reproduz o art. 1º, I, da Resolução nº 18/2004.

Aduz que as operações elencadas pelo Auditor Fiscal tem amparo do DESENVOLVE e o pagamento do diferencial da alíquota, nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo ficou deferido para o momento em que ocorrer a desincorporação dos referidos bens, o que pode ser conferido da simples análise das notas fiscais relacionadas na Planilha. Pede sua improcedência.

Diz que no item 5, recolhimento do ICMS em operações de saídas tributadas consideradas como não tributadas e sem o destaque do imposto, as notas fiscais nºs 46357, 46358 e 46359 se referem às saídas internas de mercadorias em bonificação, não há falar em incidência do ICMS, pois, tais operações não configuram operação mercantil, critério material da hipótese de incidência do aludido imposto, por ausência de requisito necessário, o pagamento do preço.

Transcreve, nesse sentido, as lições de Roque Antonio Carrazza (O ICMS NA CONSTITUIÇÃO – Malheiros Editores – 7ª edição – p.98) e a jurisprudência pacífica do STJ (AgRg no AREsp nº 170516/SC – STJ – 1ª Turma – Rel. Ministro Arnaldo Esteves – DJe 02/08/2013).

Diz que a autuação não subsiste também em face ao diferimento, disciplinado no artigo 343, inciso XXX (Decreto nº 6.284/97). Salienta que a fundamentação da autuação não tem correlação lógica com os fatos ocorridos, pois não houve operações escrituradas como não tributadas, mas operações sujeitas ao diferimento do ICMS, informação que consta das notas fiscais. Conclui pelo equívoco do presente lançamento tributário.

Afirma a ilegalidade da autuação concernente às infrações 6 e 7 por total ausência de motivação. Cita o art. 142, do CTN que estabelece a forma de constituição dos créditos tributários.

Ressalta que o lançamento tributário e o ato de aplicação de penalidade por infração à legislação tributária consubstanciam-se em verdadeiros atos administrativos, que devem obediência aos princípios que regem o exercício da atividade. Destaca que o ato administrativo deve ser motivado ou fundamentado pelo seu executor. Reproduz definição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (Curso de Direito Administrativo, Malheiros Editores, 9ª edição, pág.69).

Argumenta que no ato administrativo, em questão, o agente fiscal ao descrever os motivos de fato que ensejaram a emissão do ato de lançamento tributário e a aplicação da penalidade fez referência à suposto crédito indevido do ICMS em operações de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e uso e consumo. Contudo, da simples análise dos seus documentos fiscais, verifica-se à ausência da conduta descrita no ato de lançamento, o que lhe acarreta a pecha de nulidade, por total ausência de motivação.

Na infração 6, acusação de suposto crédito indevido referente às mercadorias adquiridas para integração ao ativo fixo, declara três situações distintas. 1) no tocante ao crédito do mês 11 de 2011, diz que concorda com a autuação e efetuará o recolhimento do imposto exigido, bem como o valor de R\$1.665,50 (competência maio de 2012). Quanto aos meses de maio, agosto e setembro de 2012, sustenta que o fiscal se equivocou ao efetuar o presente lançamento tributário, eis que parte do crédito indevido foi devidamente estornado, no mesmo mês de competência, conforme comprovam os documentos em anexo. Com relação aos demais documentos fiscais, afirma que sequer lançou a crédito os valores pretendidos pela fiscalização.

Com relação à glosa do mês de maio de 2012 no valor de R\$ 9.357,72, explica que da simples análise do SPED, verifica-se que não houve crédito, sendo que o mesmo ocorreu com o valor de R\$ 544,92 do mês de setembro de 2012. Com relação ao valor R\$ 2.072,65 (competência agosto de 2012), diz que também foi objeto do respectivo estorno, no mesmo mês de competência.

Conclui que a aludida infração carece de motivação, eis que o suposto crédito indevido não existiu, o que se pode comprovar da simples análise do seu SPED.

Na infração 7 cobra-se crédito tributário por suposto crédito indevido, na aquisição de material de uso e consumo; diz que o lançamento carece de motivação, porque não se lançou a crédito os valores constantes do presente Auto de Infração e que da simples análise dos documentos fiscais anexado aos autos é possível verificar total equívoco da fiscalização.

Concluiu pela improcedência do Auto de Infração.

Informação Fiscal prestada às fls. 278/298. O autuante sintetiza o teor de cada infração, descrevendo os fatos. Argui que houve equívoco no substabelecimento dos advogados, o que torna a defesa prejudicada e apenas por amor à discussão, analisará as alegações defensivas.

Com relação à infração 02, diz que as notas fiscais foram extraídas da EFD do contribuinte, que adquiriu mercadorias provenientes de outros estados da federação, destinadas a uso e consumo ou ativo permanente, fatos não vinculados ao processo produtivo do estabelecimento. Diz que, entretanto, quando do lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS, alguns materiais de uso e consumo, equivocadamente, foram registrados como ativo imobilizado. O ICMS DIFAL foi considerado em valores inferiores, omitindo-se o seu recolhimento.

Diz que a defesa ao tratar “*DAS AQUISIÇÕES DE ITENS DESTINADOS A COMPOR O ATIVO FIXO DA IMPUGNANTE*”, faz referência à Resolução nº 10/2006, instrumento normativo tributário utilizado pela SEFAZ-BA, para a habilitação dos contribuintes aos benefícios fiscais instituídos pelo Governo do Estado da Bahia, dentre eles o DESENVOLVE, do qual a impugnante é beneficiária.

Ressalta as regras de concessão do benefício fiscal e em especial os termos da Resolução 10/2006, afirma, porém, que o ICMS reclamado, nessa infração, decorre de aquisição de materiais destinados a uso ou consumo do estabelecimento, apurado conforme planilhas que integram o PAF. Seja por que os valores apurados e lançados como DIFAL (materiais de uso e consumo) foi apurado com erro, ou por que adquiriu materiais destinados a uso e consumo, mas os escriturou como ATIVO FIXO, com a utilização equivocada dos CFOPS 2551 ou 3551, quando deveriam ser acobertados pelos CFOPS 2556 ou são, de fato, ativo fixo, mas não destinados à atividade fim da empresa, mas em atividades paralelas e alheias aos fins da empresa, como é o caso de veículos adquiridos para transportes de passageiros, ambulâncias etc.

Diz que tais bens devem ser escriturados como bens de ativo, mas não fazem jus ao benefício do desenvolve, tampouco ao diferimento em relação à DIFAL, porque são atividades estranhas à atividade econômica principal do contribuinte, não amparadas pelo benefício de DESENVOLVE e, por conseguinte, também não encontram acolhimento no regime de DIFERIMENTO, conforme tese defendida pela defesa (artigo 97 do RICMS – BA, aprovado pelo Decreto nº 6284/97).

Entre os produtos alheios à atividade do contribuinte, destaque para os “os imóveis por acessão física” (artigo 97, § 2º), confirmando que os materiais adquiridos para a construção de tanques de lexiviação, revestimentos de moinhos, bronzinhas e engrenagem, além dos investimentos no sistema elétrico estão voltados ao campo da engenharia CIVIL, também alheios à atividade fim do contribuinte, daí a razão por que foram consignado no presente Auto de Infração. Observa a decisão em igual sentido do Conselho de Contribuinte de Minas Gerais (Acórdão 19.558.12/2ª).

Discorre sobre o aproveitamento de créditos tributários, na LC 87/96, na doutrina de Alcides Jorge Costa (extraído da Consulta nº 117/97 do Estado do Paraná).

Extrai, dessa decisão, exemplo perfeito de atividade que não gera crédito fiscal, por se tratar de atividade alheia aos negócios do contribuinte, incidindo sobre tais aquisições o ICMS diferencial de

alíquota, já que não haverá uma saída tributada pelo ICMS na operação subsequente.

Aduz que o bem imóvel, por exemplo, resultado da aplicação de materiais de construção e o bem imóvel por acessão física artificial, pela sua própria natureza, é coisa alheia aos eventos tributáveis pelo ICMS (fora do campo da incidência definido na Regra-Matriz do ICMS, a CF/88), não havendo como associá-lo à atividade do estabelecimento. Os bens imóveis resultantes da aplicação destes materiais poderão ser tributados por outros tributos (IPTU ou ITCD, ITR), jamais pelo ICMS, por isso não gera direito a crédito do ICMS. Portanto, correta é a cobrança da DIFAL apontada nesse Auto de Infração.

Afirma que é a Lei Complementar nº 116/03 que trata das operações tributadas pelo ISS e prescreve o que são obras da construção civil. Deduz que sobre obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e outras obras semelhantes, inclusive concretagem (pisos) e a instalação e montagem de produtos (galpões, máquinas e equipamentos) incide é o ISS.

Portanto, no caso em análise, aduz que os materiais que discriminou são obras de construção civil, com incidência do ISS e não se trata de evento tributado ou tributável pelo ICMS; por consequência lógica, os materiais empregados nas construções, ampliações e reformas relatadas pelo contribuinte, são obras de construção civil, no âmbito o ISS, não geram créditos relativos ao ICMS e, sobre tais aquisições, no caso concreto, incide a DIFAL, pois adquiridos pelo contribuinte na condição de usuário final e por que alheias à atividade fim do contribuinte.

Quanto ao pedido de diligência, diz que, conforme o artigo 147 do RPAF, inciso I, alínea b: “será indeferido o pedido de diligência quando for destinado a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estejam de posse do requerente e cuja cópia simplesmente poderia ter sido juntada aos atos”.

Para confirmar o acerto do seu procedimento, em relação à infração 1, faz a transcrição de trecho do Acórdão 20894/13/3^a, resultante de Auto de Infração lavrado contra a empresa Minerações Brasileiras Reunidas S/A – MBR, da lavra do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, que esclareceu o que deve ser classificado como material de uso e consumo, produtos intermediários e produtos utilizados em processos alheios à atividade fim do contribuinte.

Lembra que os incentivos fiscais, a exemplo do DESENVOLVE, se dá em relação àqueles bens que, além de imobilizados, têm por finalidade a utilização efetiva e específica na atividade relacionada à tributação do ICMS (vinculação à produção industrial). Sublinha o acerto da presente autuação também no que se refere aos produtos de laboratório, corretamente considerados naquele julgamento como materiais de uso e consumo.

Ressalta que a empresa Jacobina Mineração e Comércio Ltda. é sucessora da antiga Vale do Rio Doce S/A. (referida no aludido acórdão), são empresas que exploram a mesma atividade econômica, utilizam-se dos mesmos materiais de uso e consumo, bens do ativo, matérias-primas, produtos intermediários e materiais secundários, devendo submeter-se a idêntico tratamento tributário em respeito e observância aos princípios da equidade, isonomia e igualdade tributária.

Com relação à infração 5, registra que o autuado promoveu operações de saídas de mercadorias tributadas como não tributadas, sem destaque do ICMS, nas notas fiscais nº 46357, 46358 e 46359, emitidas em 02.03.2011, com a natureza fiscal de "bonificações", operações normalmente tributadas pelo ICMS. Mantém a exigência.

Na infração 6, afirma que o contribuinte adquiriu mercadorias para integrar o ativo imobilizado da empresa e escriturou irregularmente, de uma só vez, no livro de registro de entradas de mercadorias, com crédito fiscal, o valor do ICMS destacado nas respectivas notas fiscais. Diz que não é vedado o aproveitamento do crédito, em tais casos, todavia, a apropriação deve observar as regras relativas ao Controle do CIAP, de modo que o crédito só poderá ser tomado à razão de 1/48 por mês do ICMS destacado nas notas fiscais de bens destinados ao ativo permanente.

No que pertine à infração 7 acusa o contribuinte de ter adquirido mercadorias destinadas a uso e

consumo do estabelecimento, escrituradas irregularmente no livro de registro de entradas de mercadorias com crédito fiscal. Elaborou demonstrativos de débito dos produtos classificados como "material de uso", sendo que tais informações foram extraídas da EFD do contribuinte.

Conclui pela procedência integral do Auto de Infração, homologando-se os valores reconhecidos pelo contribuinte autuado. Comprovantes dos pagamentos constam às fls. 301/305,

É o relatório.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla a exigência das 7 infrações descritas e relatadas na inicial do autos, que serão apreciadas nas linhas seguintes, exceto as infrações 01 (R\$39.568,45), 03 (R\$2.268,15) e 04 (R\$25.481,38), que foram reconhecidas pelo autuado, caracterizadas, excluídas da lide e cujo comprovante dos respectivos pagamentos foram acostados aos autos (fl. 78).

Preliminarmente, o autuado argui ausência de motivação em relação às infrações 6 e 7, ressaltando que o lançamento tributário, como todo ato administrativo, deve ser definitivamente motivado ou fundamentado pelo seu executor.

Está correto o defensor no argumento da ilegalidade da autuação, ausente a imprescindível motivação, na constituição do crédito tributário, a teor do art. 142, do CTN. No entanto, pela análise dos termos e peças processuais que instruem o presente processo administrativo fiscal - PAF deve ser rejeitado o pedido de nulidade, uma vez que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com a ocorrência no mundo fático e com o direito aplicável, estando a exigência devidamente motivada, em face da conjuntura que ensejou a lavratura do ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, restando clara a finalidade pública e o objeto desse ato que é a constituição do crédito tributário. Não foi identificado qualquer óbice ou insegurança na determinação das infrações, do infrator, cerceamento do direito de defesa, que possam comprometer de nulidade o lançamento de ofício. As questões que envolvam o mérito das infrações mencionadas pelo autuado, serão aduzidas no momento oportuno.

Por outro lado, não restou prejudicada a defesa do autuado, conforme alegou o Auditor, autor da ação fiscal, uma vez que o estabelecimento dos seus advogados foi manejado de forma regular.

No mérito, a infração 02 acusa o autuado da falta de recolhimento do ICMS da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no valor total de R\$45.761,83.

O contribuinte autuado alega insubsistência da exigência, arguindo que se encontra habilitado ao Programa DESENVOLVE (Resolução nº 18/2004), que instituiu incentivo fiscal objetivando ao desenvolvimento industrial do Estado da Bahia e o pagamento do diferencial da alíquota, nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo ficou diferido para o momento da desincorporação dos referidos bens.

O Auditor Fiscal argumentou que o contribuinte adquiriu mercadorias de outros estados da federação, destinadas a uso e consumo ou para o ativo permanente, mas não vinculado ao processo produtivo do estabelecimento, lançadas, equivocadamente, considerando que não fazem jus ao benefício do DESENVOLVE. Diz ainda que materiais destinados a uso e consumo, foram escriturados como ATIVO FIXO ou foram utilizados em atividades secundárias ou alheias à atividade principal e beneficiada do estabelecimento, em desacordo com a aludida Resolução e o artigo 97, § 2º, RICMS BA.

Verifico, no demonstrativo de débito que ampara a exigência, cuja cópia foi acostada aos autos, na mídia CD (fl. 53) e outra entregue ao contribuinte (fl. 52), que o Auditor Fiscal enumerou diversos itens, entre tais: coluna para estante (SAE1010), Desktop, monitor, mouse óptico, teclado padrão ABNT, cadeira com braços, licenciamento ou cessão de direitos, poltrona com braços, licença de Software, Placa de rede, projetor multimídia, cabo de telefone, armário de metal para escritório,

balança eletrônica, bomba centrífuga, caixa de ferramentas, televisor 42 polegadas, vídeo - conferência viva voz, etc.

No caso em tela, a Resolução nº 18/2004, publicada no Diário Oficial de 28/14/2004 do Conselho Deliberativo do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, habilitou projeto do contribuinte autuado para produzir embalagens de papel, papelão e plástico, concedendo-lhe, além da dilação de prazo para pagamento do saldo devedor do ICMS, o benefício do "*diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições em outra unidade da federação relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação*". (fl. 127)

Não acompanho as razões do autuado, uma vez que apenas pela descrição, os bens discriminados no demonstrativo fiscal se afeiçoam melhor na designação de bens de uso e consumo, do que como ativo fixo. Se um televisor de 42 polegadas pode estar classificado com um ativo, o mesmo não se dirá de uma caixa de ferramenta ou de uma licença ou cessão de direitos, que não são mais classificados como ativo fixo (tangíveis). Segundo a Lei nº 11.638/2007, os ativos intangíveis não podem mais serem incluídos como ativo imobilizado, mas ativo intangível.

Os ativos fixos beneficiados com a Resolução nº 18/2004, teriam diferido o lançamento e pagamento do ICMS diferencial de alíquotas para o momento em que ocorrer a desincorporação, o que permite deduzir que tais produtos teriam que estar regularmente incorporados ao ativo imobilizado ou fixo do projeto incentivado, do que não faz prova o contribuinte autuado.

Os argumentos trazidos pelo autuado não são suficientes para o acolhimento de suas razões. Caso os bens, objeto da lide, estivessem, de fato, a serviço dos projetos incentivados pelo DESENVOLVE, o contribuinte deveria trazer aos autos as provas da participação de tais ativos nos processos de produção de embalagens de papel, papelão e plástico.

Ante o exposto, entendo que houve equívoco na Apuração do ICMS diferença alíquotas por parte do autuado, omitindo recolhimentos dos impostos, conforme identificada na presente ação fiscal. Infração caracterizada, no valor de R\$45.761,83.

Na infração 5, a acusação ao sujeito passivo é que deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis regularmente escrituradas como não tributáveis, em função de não ter destacado o ICMS nas notas fiscais de saídas nºs 46357, 46358 e 46359, emitidas como bonificação (CFOP 5910), no valor de R\$3.631,70.

O autuado acostou cópia das aludidas notas fiscais (fls. 130/132), arguindo que as mesmas tratam de saídas internas de mercadorias em bonificação, que não configuram operação mercantil, por ausência do requisito necessário, o pagamento do preço. Contesta a tipificação da autuação fiscal, considerando que não houve operações escrituradas como não tributadas, mas saídas de aparas de papel, beneficiadas pelo diferimento, disciplinado no artigo 343, inciso XXX (Decreto nº 6.284/97).

De fato, prevê a norma aludida pelo autuado:

Art. 343. É diferido o lançamento do ICMS incidente:

(...)

XXX - nas sucessivas saídas de lingotes e tarugos de metais não-ferrosos classificados nas posições 74.01, 74.02, 75.01, 76.01, 78.01, 79.01 e 80.01 da Tabela de Incidência do IPI, bem como nas sucessivas saídas de sucatas de metais, papel usado, aparas de papel, ossos, ferro-velho, garrafas vazias, cacos de vidro e fragmentos, retalhos ou resíduos de plásticos, de borracha, de tecidos e de outras mercadorias, observado o disposto no art. 509;

Art. 509. É diferido o lançamento do ICMS incidente nas sucessivas saídas de lingotes e tarugos de metais não-ferrosos classificados nas posições 74.01, 74.02, 75.01, 76.01, 78.01, 79.01 e 80.01 da Tabela de Incidência do IPI, bem como nas sucessivas saídas de sucatas de metais, papel usado, aparas de papel, ossos, ferro-velho, garrafas vazias, cacos de vidro e fragmentos, retalhos ou resíduos de plásticos, de borracha, de tecidos e de outras mercadorias, com destino a estabelecimentos situados neste estado, para o momento em que ocorrer a saída:

- I - das mercadorias para outra unidade da Federação ou para o exterior;
- II - das mercadorias com destino a consumidor ou usuário final; ou
- III - dos produtos fabricados com essas matérias-primas.

De acordo com a legislação acima transcrita, o diferimento implica na prática que adia o pagamento do imposto devido em uma etapa, transferindo-o para uma etapa posterior; daí decorrendo que o recolhimento será de responsabilidade do contribuinte para o qual, ao receber a mercadoria, é encerrada a fase do diferimento. O imposto diferido deve ser recolhido pelo contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer o termo final do instituto, na condição de substituto tributário.

Ocorre que, segundo o artigo 344, do RICMS/BA-97, a fruição do benefício é condicionada a que o adquirente ou destinatário requeira e obtenha, previamente, sua habilitação para operar nesse regime, perante a repartição fiscal do seu domicílio tributário. O autuado não se incumbiu de efetuar tal prova. Nas notas fiscais retro anunciadas, apesar da natureza da operação descrever "*remessa em bonificação, doação ou brinde*", no campo das informações complementares consta apenas que o ICMS é diferido, para o momento de saída de embalagens para fins de exportação (art. 343, inciso LV), do que também não faz prova o sujeito passivo.

De toda sorte, para fins do nascimento do crédito tributário do ICMS, as bonificações em mercadorias são tratadas como um desconto condicionado, considerando-se uma conveniência entre o remetente e o destinatário, visando a oportunidade, o incremento das operações, mediante entrega de uma quantidade adicional da mercadoria ou mitigação dos preços, decisões subjetivas que não interessam ao direito tributário (art. 136, CTN).

O valor da mercadoria bonificada será sempre equivalente a um desconto condicionado, devendo fazer parte da base de cálculo do tributo. É o que expressa o art. 54, RICMS BA (Decreto 6.284/97).

Art. 54. No tocante aos acréscimos e aos descontos relativos ao valor das operações ou prestações, observar-se-á o seguinte:

I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:

a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação;

Assim sendo, por tudo exposto, a infração 5 resta caracterizada, no valor de R\$3.631,70, conforme constante na inicial dos autos.

As exigências contidas nas infrações 06 e 07 recaem sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias para integrar o ativo permanente do estabelecimento e material para uso e consumo do estabelecimento, respectivamente.

Consta que o contribuinte adquiriu tais mercadorias e bens e os escriturou irregularmente no livro de registro de entradas de mercadorias, como crédito fiscal, nos valores do ICMS destacados nas notas fiscais, nos valores de R\$29.522,62 e R\$115.741,15, respectivamente.

Com relação às aquisições para o ativo fixo, na acusação de que tais créditos foram escriturados de uma só vez, alega o autuado que concorda com a parcela exigida no mês 11/2011 (R\$15.882,33) e efetuará o recolhimento do imposto, bem como o valor de R\$1.665,50 (05/2012); a parcela remanescente do mês de 05/2012, no valor de R\$ 9.357,72, explica o autuado que não houve o crédito respectivo.

Por bens do ativo fixo (imobilizado) devem ser entendidos aqueles destinados à manutenção das atividades do estabelecimento (bens de capital, veículos, máquinas, equipamentos, instalações, etc.). Peças ou partes destinadas à manutenção ou reposição no conserto ou conservação de bens do ativo imobilizado não se confundem com estes

Verifico o lançamento da nota fiscal eletrônica nº 1076 (138/141), no demonstrativo fiscal (CD, fl. 53),

no valor de R\$55.045,44 e crédito de ICMS, no valor de R\$9.357,72. No entanto, o autuado acostou aos autos, cópia do seu livro de Registro de Entrada, com a escrituração do documento fiscal com a natureza da operação de compra interestadual de bem para o ativo imobilizado (CFOP 3551), porém, sem o apropriação do crédito fiscal, conforme ainda a ficha de escrituração sem crédito.

Com relação às exigência dos meses de agosto e setembro de 2012, sustentou também, o autuado, que houve equívoco fiscal, porque o crédito fora estornado.

Constatou, em relação ao mês de agosto, que o Auditor Fiscal fez constar no seu demonstrativo fiscal, (CD, fl. 53), a nota fiscal eletrônica nº 1166 (154/160), no valor de R\$16.955,45 e o crédito de ICMS, no valor de R\$2.072,35. A cópia do livro de Registro de Entrada (fl. 143/144) não logra provar o estorno do crédito indevido das operações de compra de materiais de uso e consumo (CFOP 3556), com o aproveitamento de crédito fiscal.

Referente ao mês de setembro, constato o lançamento da nota fiscal eletrônica nº 1263 (171/177), no demonstrativo fiscal (CD, fl. 53), no valor de R\$8.899,17 e crédito de ICMS, no valor de R\$544,92. Contudo, a cópia do livro de Registro de Entrada (fl. 167/169) demonstra que para tais operações de compra de materiais de uso e consumo (CFOP 3556), não teve o aproveitamento de crédito fiscal. Em síntese, os créditos considerados indevidos na infração 06, restam assim definidos:

- I) Novembro de 2011 - caracterizada a utilização indevida, reconhecida pelo autuado - R\$15.882,33.
- II) Maio de 2012 - caracterizada a utilização indevida, reconhecida pelo autuado - R\$1.665,50 e insubstancial o valor de R\$9.357,72.
- III) Agosto de 2012 - caracterizada a utilização indevida - R\$2.072,65.
- IV) Setembro de 2012 - insubstancial a exigência - R\$544,92.

Exigência que totaliza R\$19.620,18.

Com relação à infração 07, temos que o direito a apropriação de crédito do ICMS sobre materiais de uso e consumo foi prorrogado para 2020, conforme regra prevista na Lei Complementar 138/10.

A arguição da defesa é apenas que o lançamento carece de motivação e nega a utilização dos créditos fiscais correspondentes.

Examinando o demonstrativo de débito que ampara a exigência, conforme consta da mídia CD, fl. 53 e cuja cópia foi entregue ao contribuinte (fl. 52), que o Auditor Fiscal enumerou diversos itens, entre tais: bico, aplicador de cola, engate, medidor de umidade, modulo, impressora, pastilha de freio, sensor, suporte, válvula, cola, pistão, relê, tubo, mola, gancho, raspador, engrenagem, extrator, modulo, rolamento, etc.

Verifico que os materiais ali arrolados deveriam ser classificados como materiais de reposição, necessários à manutenção e funcionamento das instalações de produção, decorrente do desgaste natural do seu uso. São, portanto, considerados materiais de uso e consumo, cuja utilização de crédito encontra-se vedada, de acordo com o art. 93, V, "b", RICMS BA-97, o que não foi observado pelo autuado, que apenas negou o seu uso, sem efetuar provas, nesse sentido.

Ante todo o exposto, e justamente verificadas as peculiaridades da atividade econômica do contribuinte autuado, acordo com o posicionamento do Auditor Fiscal, constatando que os bens elencados no demonstrativo fiscal foram selecionados entre aqueles que se enquadram como bens de uso no estabelecimento autuado. Reitero, pois, que tais bens não são passíveis de crédito fiscal, no caso concreto, conforme se extraí do item "b", inciso V do art. 93 do Decreto nº 6.284/97. Nessa quadra, estabelece o inciso I do artigo 33 da Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 que, somente terá direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020 (redação dada pela LC nº 138, de 29.12.2010).

Portanto, resta caracterizado o uso indevido dos créditos fiscais originados da aquisição de materiais de uso e consumo, discriminados no demonstrativo de débito e subsistente a infração 07, no valor de

R\$115.741,15.

Dante da presente exposição, o Auto de Infração é PARCIALMENTE PROCEDENTE, no valor total de R\$252.073,14.

É o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206888.0001/14-3, lavrado contra **PENHA EMBALAGENS BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$252.073,14**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "f" e VII, "a", da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de fevereiro de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR