

A. I. Nº - 206955.0010/18-0
AUTUADO - EMPRESA CARIOCA DE PRODUTOS QUÍMICOS S. A.
AUTUANTE - MARIA DAS GRAÇAS LEMOS CARVALHO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO- INTERNET 18.10.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0174-02/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo ao material destinado a lubrificação e manutenção de equipamentos (uso e consumo). Admissível a utilização de crédito fiscal atinente aos insumos utilizados no processo produtivo da empresa. Infração mantida. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** ICMS DIFERIDO. Aquisições de refeições destinadas a consumo por parte dos funcionários. O fato de a empresa fornecedora possuir regime especial, não elide a responsabilidade do adquirente quanto ao recolhimento, uma vez não convenientemente provado ter sido realizado o recolhimento do imposto. Infração mantida. **b)** IMPORTAÇÕES TRIBUTADAS REALIZADAS. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A defesa não comprova que os itens correspondentes às notas fiscais complementares dizem respeito a despesas não relacionadas com importações. Apenas apresenta recolhimento do ICMS complementar às Declarações de Importação em relação a um documento do mês de janeiro de 2015. Infração elidida parcialmente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 25 de setembro de 2018 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$100.880,71, além de multa de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.01.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no montante de R\$42.266,72, para fatos arrolados nos meses de janeiro a dezembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2016. Consta a informação da autuante de que *“A empresa adquiriu bens para integrar o ativo imobilizado destinados a manutenção geral e segurança das atividades do estabelecimento industrial. Estes bens não estão vinculados diretamente ao processo produtivo.*

Os bens foram alocados nas áreas de segurança, manutenção, informática e laboratório, conforme está demonstrado nas planilhas anexas ao PAF.

A indicação das funções dos bens no estabelecimento industrial consta na EFD, sendo informada diretamente pela Empresa no SPED FISCAL”.

Infração 02. **02.04.03.** Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte de seus funcionários, no montante de R\$18.610,34, nos meses de janeiro a dezembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2016. Informa a autuante que a empresa autuada

“...adquiriu da SAPORE refeições para seus empregados. De acordo com a legislação do ICMS, nessa operação deve ser recolhido o imposto na entrada da mercadoria no estabelecimento industrial do adquirente. A SAPORE tem um regime especial que lhe coloca como responsável pelo pagamento do ICMS DIFERIDO. A SAPORE não comprovou o recolhimento do imposto diferido nos exercícios de 2015 e 2016, o que torna a EMCA (sujeito passivo da obrigação tributária) responsável pelo pagamento do imposto diferido”.

Infração 03. **12.02.01.** Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, no total de R\$40.003,65, para fatos verificados nos meses de janeiro, maio, junho, outubro e novembro de 2015, abril, setembro e dezembro de 2016. Ainda informa a autuante: *“A empresa errou ao determinar a base de cálculo do ICMS/IMPORTAÇÃO, deixando de integrar à mesma as parcelas referentes aos complementos das DI'S. Os complementos das DI'S estão representados por notas fiscais emitidas para este fim. Nas planilhas em anexo estão detalhadas essas parcelas e a inclusão das mesmas, na base de cálculo do ICMS/IMPORTAÇÃO”.*

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 50 a 60, onde, após breve resumo da autuação, expõe que conforme será demonstrado, as exigências consubstanciadas nas infrações em comento devem ser julgadas insubsistentes, razão pela qual se vale da presente impugnação, visando o cancelamento do crédito tributário exigido indevidamente.

Na infração 01, assegura que os bens relacionados pela fiscalização na autuação estão sim vinculados ao seu processo produtivo, fato que torna a hipótese prevista nos artigos 30, III da Lei 7.014/96 e 310, IX do RICMS, inaplicável ao presente caso concreto.

Fala estar o direito ao crédito de ICMS garantido constitucionalmente, como decorrência da regra da não cumulatividade, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, transcrito.

Outrossim, tendo em vista o artigo 20 da LC nº 87/96, garante estar assegurado ao contribuinte do ICMS o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria (bem móvel corpóreo), real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao ativo permanente.

Disso decorre que, considerando que a legislação tributária não conceituou o que venha a ser ativo permanente, extrai a interpretação nos artigos 178 e 179 da Lei nº 6.404/76 (conceito contábil), mesmo porque há disposição expressa no artigo 110 do CTN (*“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”*).

Menciona interessar a dicção Ativo Imobilizado (artigo 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76), que faz parte do ativo permanente (artigo 178, § 1º, alínea “c”, da mesma Lei).

Pontua nesse sentido, para o fim da LC 87/96 (artigo 20), subentendido que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da planta industrial, conforme se extrai no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIPECAFI - Editora Atlas, 1985, pág. 198.

Esclarece que dependendo das circunstâncias, as peças ou conjuntos de reposição podem ser classificados no imobilizado, em função das características específicas de uso, vida útil, destinação contábil (cf. pág. 203 do FIPECAFI).

Assegura dever integrar a conta de imobilizado as partes e peças de uso específico, pois, muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais ao seu funcionamento. Essas peças são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o mesmo não fique paralisado por longo tempo (cf. pág. 203 do FIPECAFI), e no caso em tela, alguns dos bens glosados pela fiscalização têm vida útil agregada ao próprio equipamento, destinados a melhorar as condições do ativo além de ampliar a vida útil econômica originalmente estimada.

Destaca os conceitos fixados na Resolução CFC nº 1.177/09, cuja regras são aplicáveis na espécie:

Reconhecimento: podem ser registrados no Ativo Permanente os bens e direitos não destinados à transformação direta e cuja perspectiva de permanência na empresa ultrapasse um exercício. *Certos ativos podem ser adquiridos por motivos de segurança ou meio ambiente.* A aquisição de tais ativos, embora não aumente diretamente os futuros benefícios econômicos de nenhum bem específico existente do imobilizado, poderá ser necessária para que a empresa obtenha os futuros benefícios econômicos de seus outros ativos;

Custos iniciais: o custo de um bem do imobilizado compreende o seu valor de compra e quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo em condições operacionais para o uso pretendido.

Custos Subsequentes: dispêndios subsequentes relativos a um bem do imobilizado que já foi reconhecido devem ser adicionados ao valor contábil do ativo quando é provável que os futuros benefícios econômicos deles decorrentes sejam percebidos pela empresa. Os dispêndios subsequentes com ativos imobilizados serão reconhecidos como ativo quando o dispêndio *melhora as condições do ativo além de ampliar a vida útil econômica originalmente estimada.* Exemplos de melhoramentos que resultam em aumento dos futuros benefícios econômicos incluem: (a) modificação de um bem da fábrica para prolongar sua vida útil, ou para aumentar sua capacidade; (b) aperfeiçoamento de peças de máquina para conseguir um aumento substancial na qualidade da produção; e (c) adoção de novos processos de produção permitindo redução substancial nos custos operacionais anteriormente avaliados.

No caso em tela, registra que os bens glosados pela fiscalização, estão vinculados de forma direta ao seu processo produtivo, sendo essenciais para a produção dos produtos químicos comercializados. Parte dos bens são necessários à manutenção corretiva essencial ao devido funcionamento do ativo prolongam a sua vida útil, possibilitando o crédito do imposto.

Para a plena comprovação do quanto alegado, evidenciando a relação dos bens glosados com a atividade fim de industrialização, apresenta Laudo Técnico que descreve o seu processo produtivo e indica a aplicação de cada um dos itens glosados pela fiscalização (Doc. 03), e conforme é possível depreender da leitura do seu Estatuto Social, é pessoa jurídica dedicada à fabricação e industrialização de especialidades químicas. Sendo assim, é possível afirmar que seus produtos, formados em sua maioria pela mistura de soluções químicas, dependem de uma série de máquinas, peças, transmissores e demais aparelhos tecnológicos para transmissão, controle e monitoramento de temperatura, fluxo e pressão. Deste modo, através da leitura do laudo técnico elaborado, resta claro que a fabricação e industrialização dos seus óleos minerais, solventes especiais e vaselinas sólidas depende da totalidade dos bens glosados pela fiscalização. Toma como exemplo o Transmissor de Pressão – Equipamento Torres/Vasos, necessário para separar e submeter o produto às pressões e temperaturas do processo.

Em vista de todo o exposto, diz restar evidente o direito à manutenção dos créditos de ICMS relativos aos bens registrados no ativo fixo e questionados pela fiscalização, uma vez que, sem eles, restaria impossibilitada de produzir suas especialidades químicas, conforme tem como amplamente demonstrado.

Para a infração 02, anota que no presente caso, adquiriu as mercadorias da “SAPORE”, que possui um regime especial (Doc. 04), que lhe imputa responsabilidade pelo pagamento do tributo, entretanto, a fiscalização autuou sob a alegação de que a “SAPORE” não comprovou o pagamento do imposto diferido.

Ocorre que, os valores de ICMS referentes às operações autuadas, foram efetivamente recolhidos pela SAPORE, conforme comprovam as guias e os comprovantes de pagamento anexados aos presentes autos (Doc. 05), e como a mesma fornece alimentos a várias empresas e o cálculo do ICMS contempla o imposto total devido, compete à fiscalização fazer a devida vinculação e discriminação dos valores recolhidos para comprovar a insuficiência do pagamento, o que não ocorreu no caso concreto.

Como se nota das planilhas anexadas em mídia a presente Impugnação (CD anexo), a parcela correspondente aos alimentos fornecidos pela SAPORE na filial autuada compõe a base de cálculo que foi objeto de pagamento do ICMS. Traz na tabela abaixo a composição de cada um dos meses por amostragem.

Período	Base Cheia	Base da Filial
jan/15	4.340.212,55	170.920,96
fev/15	4.147.116,44	155.201,64
mar/15	5.477.658,74	286.044,21
abr/15	4.331.502,76	205.136,22
mai/15	4.906.072,78	205.558,96
jun/15	4.304.259,42	235.302,36
jul/15	5.600.656,81	302.121,85
ago/15	5.584.786,05	259.527,65
set/15	4.368.818,04	247.156,73
out/15	5.881.105,89	222.967,59
nov/15	5.664.483,57	196.959,64
dez/15	4.668.566,87	187.040,70
jan/16	5.770.220,75	229.038,19
fev/16	4.276.719,63	193.638,24

Nesse sentido, o crédito tributário está extinto pelo pagamento nos termos do artigo 151, inciso I, do Código Tributário Nacional, restando evidente a necessidade de cancelamento da infração por ocasião do presente julgamento.

Finalmente, na infração 03, menciona que a legislação federal estabelece qual é a base de cálculo do imposto estadual, sendo internalizada pela Lei Estadual nº 7.014/1996, que dispõe no seu artigo 17, inciso VI, reproduzido.

Nota que a fiscalização não observou que as despesas não têm aderência com o dispositivo legal acima referido, afastando a pretensão de exigência do crédito tributário, já que se referem aos honorários de despachante, despesas de correios, *demurrage* – pós CI, lavagem de contêiner, reparo de contêiner, entre outras.

Apenas as notas fiscais de entrada contemplam as despesas aduaneiras passíveis de tributação, à luz do artigo 17, inciso VI alínea “e” da Lei Estadual nº 7.014/1996, as quais foram regularmente tributadas, e, não obstante, a fiscalização promoveu o acréscimo das notas fiscais complementares para fins de tributação, sem a devida análise da natureza dos serviços remunerados por estas despesas.

Desta forma, por amostragem, apresenta documentação comprobatória das despesas incorridas na importação das mercadorias, bem como demonstrativo com o detalhamento das referidas despesas (Doc. 06), cujo suporte documental merece uma análise detida por parte da fiscalização para fins de revisão fiscal, já que a autuação contemplou despesas que não compõe a base de cálculo do ICMS, nos termos da legislação estadual.

Por todo o exposto, requer o conhecimento e provimento à presente impugnação para julgar improcedente o lançamento, com o consequente arquivamento do presente processo, bem como a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 279 a 285 esclarece que na infração 01, a empresa adquiriu bens para integrar o ativo imobilizado destinados à manutenção geral e segurança das atividades do estabelecimento industrial, os quais não estão vinculados diretamente ao processo produtivo, tendo sido alocados nas áreas de segurança, manutenção informática e laboratório, conforme está demonstrado nas planilhas anexas ao feito.

Após resumir os termos da defesa, indica que os valores creditados indevidamente referem-se ao ICMS PROPORCIONAL 1/48-CIAP, decorrente da aquisição de bens utilizados nos setores de manutenção, informática, laboratório e segurança.

Ressalta que se considera de uso ou consumo aqueles materiais que embora sejam empregados ou consumidos no setor de produção, não tenham qualquer vinculação com o produto final, a exemplo de peças de reposição e manutenção, materiais de informática, laboratório e segurança que asseguram a realização do processo com segurança, o que traduz sua natureza de “materiais de consumo”.

Considera também de uso ou consumo aqueles materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaboração, não integram o produto final, como é o caso de peças de reposição e manutenção, como materiais de informática e materiais de laboratório. Neste caso, embora esses bens participem do processo industrial não integram o produto final, diz.

Cita que os materiais objeto da exigência contida nesta infração não são aplicados diretamente no processo produtivo da autuada como insumos, sendo vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo, para concluir que se trata de bens que não são aplicados diretamente no processo produtivo, sendo considerados materiais para manutenção, informática, controle e segurança dos equipamentos, não sendo permitida a utilização de créditos do ICMS vinculado a essas aquisições, o que a leva a pedir a procedência total da Infração 01.

Em relação à infração 02, resume que a autuada adquiriu da SAPORE refeições para seus empregados e de acordo com a legislação do ICMS nessa operação deve ser recolhido o imposto na entrada da mercadoria no estabelecimento industrial do adquirente, tendo a fornecedora das refeições regime especial que lhe coloca como responsável pelo pagamento do ICMS DIFERIDO, entretanto a mesma não comprovou o pagamento do imposto diferido nos exercícios de 2015 e 2016, o que torna a empresa autuada (sujeito passivo da obrigação tributária), responsável pelo pagamento do imposto diferido.

Enfrentando a arguição defensiva, aponta que após analisar detidamente as informações anexadas pela autuada nas folhas 38 a 187 pertinentes ao DOC. 05 constatou a inexistência de qualquer vinculação dos DAE'S ali anexados à inscrição estadual da autuada, se tratando de DAE'S comprovantes do recolhimento do imposto recolhido pela SAPORE, tendo neles a inscrição estadual da SAPORE, sem vincular com a inscrição estadual da autuada, bem como inexistente qualquer informação que vincule os pagamentos realizados ao ICMS devido pela autuada.

Diz que o Regime Especial 4428/2007 transcrito, não exime a autuada da sujeição passiva, prevista no artigo 343, inciso XVIII do RICMS/12.

Pede a procedência total da Infração 02.

Quanto à infração 03, expõe que as notas fiscais complementares referem-se a “COMPLEMENTO DE IMPORTAÇÃO”, tendo sido registrado nas mesmas os CFOP'S (3101 e 3556) conforme consta nas notas fiscais anexadas a esta informação fiscal: 19.230, 19.253, 20.277, 20.575 e 20.576 (destaque das informações complementares em cada nota fiscal), e por esta razão devem constar na base de cálculo do Imposto de Importação, uma vez que os documentos anexados pela autuada (Doc. 06) não servem para se fazer uma análise, pois são esparsos, sem vinculação a uma DI específica e não estão somados nem consolidados e não guardam relação com as notas.

Instruído, o feito foi pautado para julgamento, a se realizar em 06 de fevereiro de 2019, oportunidade na qual a defesa apresentou em sede de sustentação oral, novos documentos que

foram devidamente acostados aos autos (fls. 296 a 393), nos quais, ao tempo em que reitera os argumentos defensivos já postos, assevera estar acostando elementos adicionais de prova para as infrações contestadas.

Por tal razão, o feito foi encaminhado em diligência à autuante, a fim de que esta tomasse conhecimento dos mesmos e se manifestasse a respeito (fl. 394), o que motivou seu posicionamento (fls. 400 a 404), não acolhendo os mesmos, reiterando a argumentação já explicitada em sua intervenção anterior, e mantendo o lançamento.

Cientificada (fl. 405), a empresa autuada volta mais uma vez ao feito (fls. 407 a 411), reforçando os argumentos defensivos já apresentados anteriormente.

A autuante, ao seu turno, de igual modo, reitera os termos da acusação, ao argumento de que não se tratam de fatos novos (fl. 413).

Tendo sido o feito retirado de pauta, foi novamente pautado para julgamento, oportunidade na qual o seu advogado em sede de sustentação oral reafirmou os argumentos defensivos já anteriormente expostos.

VOTO

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, todas sendo objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente aqueles contidos nos artigos 142 do CTN, e 39 do RPAF/99, observando ter a empresa autuada tomado conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Quanto ao pedido para a realização de diligência/perícia através de estranho ao feito, indefiro o mesmo, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido tal pedido, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

Impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento dos julgadores, reforço.

Ressalte-se que a diligência e/ou perícia, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Registro o fato de a jurisprudência se posicionar no sentido de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar o AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO 441782 MG 2002/0027327-2 pela 2ª Turma, tendo como Relator o Ministro Franciulli Netto, assim entendeu:

Ementa: "AGRAVO REGIMENTAL - AGRADO DE INSTRUMENTO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA - NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL E REQUISIÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - NECESSIDADE DE REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA - SÚMULA 7/STJ.

A matéria escapa do âmbito de cognição do recurso especial, pois necessário seria o reexame do conjunto probatório para se analisar se as provas dos autos são suficientes para a apreciação do pedido formulado, o que encontra óbice no enunciado da Súmula 7 deste Sodalício. Não há que se falar em cerceamento de defesa ou ilegalidade se o juiz indefere a produção de prova pericial e a juntada do processo tributário administrativo ao verificar que o processo está suficientemente instruído. Agravo regimental não provido.” (Grifei).

Cito ainda trecho da decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região TRF-1 - APELAÇÃO CÍVEL 0001459-03.1999.4.01.3300 BA 0001459-03.1999.4.01.3300, julgado pela 7ª Turma Suplementar, e relatado pelo Juiz Federal Carlos Eduardo Castro Martins:

“A realização da prova pericial destina-se ao convencimento do julgador primário, a quem cabe verificar se a documentação constante dos autos é suficiente à sua convicção, podendo dispensar a produção de provas que entender desnecessárias à formação de seu livre convencimento. O indeferimento de prova irrelevante para o deslinde da causa não constitui nulidade processual. Configura cerceamento de defesa a notificação de lançamento fiscal que não oferece ao contribuinte a oportunidade de impugnar a exação. Remessa oficial não conhecida. Apelação a que se nega provimento.”

No caso presente, a exação foi impugnada, o feito se encontra devidamente instruído, inclusive com os elementos de prova tidos como suficientes para suportar a acusação fiscal, além do que a decisão compete ao julgador, diante de sua análise dos elementos que compõem o processo, os quais tenho como suficientes para prolatar decisão de mérito, motivos pelos quais, repito, não acolho o pedido defensivo.

Os elementos constantes nos autos são suficientes para o pleno convencimento do julgador e o deslinde da questão, nos termos do artigo 147 incisos I, alínea “a” e II, alínea “a” do RPAF/99, reitero, o que, da mesma forma, concorre para tal indeferimento.

Ainda assim, quando da apresentação de novos documentos por parte da defesa, em homenagem ao princípio da verdade material e em respeito aos princípios do contencioso e ampla defesa, houve a determinação de diligência, para o conhecimento da autuante dos novos documentos acostados.

Inexistindo matéria preliminar a ser analisada, adentro no mérito da autuação, em relação à qual, faço as seguintes observações.

Para a infração 01, que versa acerca de utilização indevida de crédito fiscal relativa a bens registrados como ativo imobilizado, tidos pela fiscalização como de uso e consumo, e como sabido, o uso do crédito fiscal de bens destinados a imobilização, em tais circunstâncias, é permitido, ainda que de forma proporcional, em quarenta e oito parcelas mensais e consecutivas, sendo esta a regra contida na legislação regulamentar.

Não se apresentando o bem como integrante do ativo imobilizado, o mesmo passa a ser considerado de uso e consumo pelo estabelecimento, e nos termos do artigo 33 da Lei Complementar 87/96, tem vedado o uso do crédito, até 01/01/2020, como se verá adiante.

Da análise da planilha acostada às fls. 11 a 26, pela autuante, relativa à infração, destaco alguns itens: sobressalentes para informática, cilindro de fibra de carbono, cabo de comando, manta asfáltica aluminizada, folha de alumínio recozido, sensor de temperatura, e outras partes e peças de equipamentos.

A rigor, tais bens não podem ser considerados integrantes do ativo imobilizado, entretanto, para o deslinde da matéria algumas considerações são necessárias.

A Constituição da República, em seu artigo 155, estabelece:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)”*

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

No seu artigo 155 §2º, na redação da Emenda Constitucional 03, de 1993, remete à Lei Complementar a disciplina do regime do imposto:

“Art. 155.

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;”

E a Lei Complementar 87/96, cumprindo tal determinação constitucional, assim prevê nos seus artigos 19 e 20:

“Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. 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.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior”.

Embora garanta no artigo 20, o direito ao creditamento do ICMS, por contribuintes do imposto, em relação a material de uso, ou consumo, no inciso I do artigo 33 consta a determinação do início do prazo para tal creditamento somente ocorrer em 1º de janeiro de 2020, de acordo com a redação dada pela Lei Complementar 138 de 2010:

“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020”.

Tais disposições foram como não poderia deixar de ser, recepcionadas, neste Estado, pelo inciso II do §1º do artigo 29 da Lei nº 7.014/96.

Na norma regulamentar, insculpida no artigo 309 do RICMS/12 assim dispõe, em consonância com a Lei Complementar e a Lei estadual:

“Art. 309. 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:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil”.

Para corroborar o entendimento acima, entendo pertinente a transcrição de trecho do Parecer nº 22886/2013 da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (DITRI) acerca da matéria:

“ICMS. CRÉDITO FISCAL. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. As aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado do estabelecimento adquirente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo.

Para melhor elucidação da matéria ora consultada, cumpre-nos salientar inicialmente a distinção existente entre os conceitos de peças sobressalentes e peças de reposição. As primeiras são fornecidas juntamente com o bem principal, para garantia de sua operacionalidade, e são contabilizadas como parte do bem, para fins de depreciação. Já as peças de reposição são as que suprem o desgaste que decorre do uso normal do equipamento ou maquinário, sendo contabilizadas como despesas, não compondo o conceito de ativo imobilizado.

Nesse contexto, temos que as aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado da Consulente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos do processo industrial, ou mesmo como partes integrantes do bem originalmente adquirido”.

Saliento ainda que a jurisprudência deste CONSEF é pacífica na direção do entendimento acima exposto. O Acórdão CJF 0323-11/13, somente para ficar restrito a um exemplo, traz em seu bojo a seguinte conclusão: *“Máquinas, aparelhos e equipamentos constituem bens do ativo permanente, porém suas partes e peças para conserto ou manutenção somente constituem bens do ativo permanente quando se revestem de características especiais, como, por exemplo, quando alteram as características do bem a que se destinam ou quando prolongam sua vida útil. Afora isso, as partes e peças constituem bens de uso”.*

Assim, entendo plenamente caracterizado o caráter de materiais de uso e consumo aqueles objetos da autuação, e diante de tais razões, a infração é julgada procedente tal como lançada originalmente.

Já a segunda infração, diz respeito a falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte de seus funcionários, adquiridas junto à empresa SAPORE. De acordo com a legislação do ICMS, nessa operação deveria, à época dos fatos geradores, ser recolhido o imposto na entrada da mercadoria no estabelecimento industrial do adquirente.

Foi aventado na defesa, o fato da fornecedora de refeições possuir regime especial que lhe colocaria como responsável pelo pagamento do ICMS diferido. Diante do entendimento da fiscalização de que tais recolhimentos efetuados pela SAPORE não foram comprovados nos exercícios de 2015 e 2016, considerou a autuada sujeito passivo da obrigação tributária, na qualidade de responsável pelo pagamento do imposto diferido.

A legislação, especialmente o RICMS/12, estabelecia em seu artigo 286 as hipóteses de diferimento do ICMS. No inciso VII, plenamente vigente à época dos fatos geradores, eis que revogado a partir de 01/01/2018, se encontrava a determinação de diferimento *“nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados”.*

Ou seja: o diferimento é ponto incontroverso. Ocorre que como trazido pela defesa (fls. 84 a 86), a fornecedora das refeições possuía regime especial para proceder, como solidariamente obrigada,

nos termos do artigo 124, inciso I do CTN, o recolhimento do imposto decorrente das operações de fornecimento de refeições a contribuintes deste estado, destinadas ao consumo dos seus empregados, sem a interferência de alteração da sujeição passiva do artigo 343, inciso XVIII do RICMS/97, o qual, nada mais foi do que repetido no artigo 286 do RICMS/12, já mencionado e transcrito acima.

Isso significa dizer que a concessão do regime especial também não desonerou a autuada de responder pelo diferimento do imposto.

A questão para a decisão fica cingida então à prova material. A defesa trouxe aos autos os documentos de fls. 88 a 187, os quais, ao seu entender, comprovariam o recolhimento do imposto em seu favor, pela fornecedora das refeições.

Entretanto, sem desmerecer o esforço defensivo, tais documentos não conseguem comprovar, de forma efetiva e insofismável os recolhimentos reclamados pela fiscalização, isso por que pelos valores ali inseridos, tudo leva a crer que os recolhimentos eram feitos em um só documento, ainda que para diversos clientes. No campo reservado às informações complementares dos documentos de arrecadação, nenhuma menção é feita neste sentido, sequer se indica.

Tomo como exemplo o documento de fl. 106, o qual traz um DAE de recolhimento da Sapore S. A. no valor de R\$ 224.026,27, relativo ao mês de julho de 2015, onde na informação complementar consta apenas a seguinte indicação: “ICMS DIFERIDO NORMAL”.

Neste mesmo período (julho de 2015), o valor lançado na autuação foi R\$634,73. Tal montante pode estar incluído no valor recolhido, mas precisaria da necessária e imprescindível comprovação.

Isso, diante do fato de que, como bem sabido, não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

Outro importante aspecto, que fundamenta, legitima e confere ao julgador amplo poder instrutório no âmbito do processo civil, para decidir sobre a admissibilidade, necessidade, pertinência e relevância das provas requeridas pelas partes, e também tomar a iniciativa probatória, diz respeito à formação da sua convicção, estribado no princípio do livre convencimento do julgador.

Este princípio contém a segurança e garantia de que não haja valoração prévia das provas, contém dois fundamentos que lastreiam o sistema da persuasão racional: a) a discricionariedade na apreciação da prova, que deixou de ser atendida por valorações prévias, é exercida por regras de racionalidade; b) o vetor da liberdade da avaliação da prova, de conteúdo racional, está orientado para apuração da verdade.

Ou seja: com base no artigo 370 do CPC em vigor, aplicado subsidiariamente ao RPAF/99 (artigo 180), o julgador “*tem o dever de esclarecer as alegações de fatos relevantes da causa*”, e decorre da busca para apuração da verdade, com o fito de que o julgamento dos fatos esteja o mais próximo possível do verdadeiramente ocorrido na relação de direito material entre as partes.

Logo, a análise de tais princípios deve ser realizada à vista dos elementos presentes no processo. E a falta de elementos que deem ao julgador a certeza de que a acusação foi solvida pela prova apresentada pela parte atuada, diante do acima relatado, leva a que a prova, ainda que lícita, se apresente como insuficiente e incompleta como meio probante a favor da atuada para elidir a infração, motivo pelo qual a mesma fica mantida.

Por fim, na infração 03, a acusação é a de que deixou de recolher o ICMS devido por importações tributadas realizadas, frente ao entendimento da atuante de que houve erro na determinação da base de cálculo do ICMS/IMPORTAÇÃO, não integrando a mesma as parcelas referentes aos complementos das DI'S representados por notas fiscais emitidas para este fim.

A tese defensiva é a de não foi observado o fato das despesas não terem aderência com o dispositivo legal estadual que determina a base de cálculo nas importações, pela inclusão de parcelas alheias, a exemplo de honorários de despachante, despesas de correios, *demurrage* – pós CI, lavagem de contêiner, reparo de contêiner, entre outras.

Apenas as notas fiscais de entrada contemplam as despesas aduaneiras passíveis de tributação, à luz do artigo 17, inciso VI alínea “e” da Lei Estadual nº 7.014/1996, as quais foram regularmente tributadas, e, não obstante, a fiscalização promoveu o acréscimo das notas fiscais complementares para fins de tributação, sem a devida análise da natureza dos serviços remunerados por estas despesas.

A atuante sustenta a autuação, não acatando os documentos trazidos pela defesa, sob o argumento de que são esparsos, sem vinculação a uma DI específica e não estão somados nem consolidados e não guardam relação com as notas.

A base de cálculo do ICMS importação se encontra determinada na Lei Complementar 87/96. O artigo 12 da mesma, traz em seu inciso IX como fato gerador do imposto, o “*do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior*”.

Já o artigo 13 estabelece a base de cálculo a ser considerada, especialmente no inciso V:

“V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;*
- b) imposto de importação;*
- c) imposto sobre produtos industrializados;*
- d) imposto sobre operações de câmbio;*
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;”*

E o artigo 14 completa a formação do valor tributável pelo ICMS nas importações:

“Art. 14. O preço de importação expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

Parágrafo único. O valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação, nos termos da lei aplicável, substituirá o preço declarado.”

A Lei 7.014/1996, dispõe no seu artigo 17, inciso VI, a respeito da matéria em tela, da seguinte

“Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

VI - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, observado o disposto no art. 18;*
- b) o imposto sobre a importação;*
- c) o imposto sobre produtos industrializados;*
- d) o imposto sobre operações de câmbio;*
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração.”*

O cerne da discussão cinge-se ao aspecto relativo à prova material do recolhimento das diferenças apontadas pela fiscalização.

Passo a analisar os elementos contidos no processo relativo à infração. Quando da apresentação da peça defensiva, a empresa trouxe uma série de documentos que ao seu entender elidiriam a acusação fiscal, constantes às fls. 188 a 190 e 192 a 274, os quais, apesar da quantidade não conseguiram de forma clara e expressa se vincular aos documentos fiscais e aduaneiros listados no demonstrativo que embasou a autuação de fls. 43 a 45.

Chama a atenção, por exemplo, o fato do mesmo trazer na sua primeira coluna o número da Declaração de Importação (DI), ao passo que, por exemplo, o documento de arrecadação de fl. 217 nas informações complementares trazer apenas a indicação de “ICMS COMPLEMENTAR PO 297982 IMA-003543/16”.

A se considerar que o número da DI estaria inserido no campo 5 do mesmo (DOCUMENTO DE ORIGEM/PLACA DO VEÍCULO), ali se encontra inserido o número 16/1936243-2, que acaso se considerasse o número de uma DI objeto da autuação, não teria qualquer efeito probante no caso, vez que tal DI não se encontra arrolada no mencionado demonstrativo de fls. 43 a 45 dos autos.

A autuante, por sua vez, quando da informação fiscal prestada, anexou os DANFES (fls. 286 a 290), cuja comprovação de recolhimento dos valores ali indicados a título de complementação da base de cálculo do ICMS devido pelas importações realizadas não se fez.

Quando da apresentação de outros documentos pela defesa (fls. 299 a 392), o que ensejou a conversão do feito em diligência, para conhecimento e posicionamento da autuante, vieram novos elementos capazes de suportar as alegações da empresa.

Assim o Certificado de Crédito representado pela Nota Fiscal Avulsa 790.540, inserido à fl. 316, de forma efetiva comprova o recolhimento do imposto devido relativo à apuração realizada para a DI 15/010179026-0, razão pela qual deve ser excluída da apuração relativa ao mês de janeiro de 2015 o valor de R\$2.201,70.

Já o DAE acostado pela defesa à fl. 340, correspondente à DI 15/0083496-5, no total de R\$1.351,37, não pode ser acolhido em favor da defesa, tendo em vista que o mesmo já havia sido considerado e reduzido do valor devido para tal importação, conforme se vê no demonstrativo de fl. 43.

Situação semelhante tem o DAE de fl. 355 que não apresenta nenhum vínculo com as DI's arroladas na autuação, sendo referente àquela de número 16/1936243-2, não listada no demonstrativo de fl. 45, motivo pelo qual não pode ser considerado em favor da defesa. Mesma situação do DAE inserido à fl. 364, relativo à mesma DI.

Fato é que, embora acostados pela defesa diversos documentos aos autos, devidamente analisados, não se confirmou o fato de serem relativos a despesas não relacionadas às importações realizadas, em função da carência da prova material.

Por tais motivos, esta infração se apresenta como parcialmente subsistente, pela exclusão do montante de R\$2.201,70 da ocorrência do mês de janeiro de 2015, a qual se reduz para R\$3.724,86, mantidos os valores correspondentes aos demais períodos da mesma, o que monta R\$37.801,95 para a mesma.

Pelas expostas razões e motivos, tenho o lançamento como procedente em parte no total de R\$98.679,01, pela subsistência total das infrações 01 e 02, e parcial da infração 03, nos seguintes valores:

Infração 01	R\$ 42.266,72
Infração 02	R\$ 18.810,34
Infração 03	R\$ 37.801,95

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206955.0010/18-0** lavrado contra **EMPRESA CARIOCA DE PRODUTOS QUÍMICOS S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$98.679,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f” e VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR