

PROCESSO - A. I. N° 206900.3016/16-0
RECORRENTE - LOJAS RIACHUELO S. A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0207-04/19
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21.10.2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0193-12/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS INCORPORADOS POR ACESSÃO FÍSICA. É vedada utilização de crédito fiscal de ICMS de mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, que por suas descrições e características, foram utilizados na construção e ou modernização de sua estrutura física como parte inerente ao imóvel, caracterizando-se como aquisição de bens imóveis por acesso físico. Rejeitadas preliminares de nulidade. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, com base no art. 169, I, “b”, do RAPF/BA, contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, proferida através do Acórdão nº 0207-04/19, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$107.120,27, inerente aos meses de janeiro de 2011 a setembro de 2014, sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, eis que a empresa incluiu no livro CIAP – Controle de ICMS do Ativo Permanente, materiais, equipamentos e bens diversos que, por suas descrições e características, foram utilizados na construção/modernização de sua estrutura física como parte inerente ao imóvel, caracterizando-se como aquisição de bens imóveis por acesso físico, sendo vedado, nestas condições, a utilização de créditos fiscais na forma do art. 97, IV, “c” do RICMS, Decreto nº 6.284/97, ou no art. 310, VII do Decreto nº 13.780/12 (RICMS-BA).

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$76.960,25, após rejeitas as preliminares de nulidade, diante das seguintes razões de mérito:

VOTO

[...]

Os agentes Fiscais Autuantes, às fls. 382/384, após destacar ter atendido as providências do pedido de diligência da 6ª JJF, diz reafirmar todos os termos da Informação Fiscal apensadas às fls. 88/92, retornando o presente PAF à apreciação deste Colegiado.

Neste contexto, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está, agora, revestido de todas as formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, em que considero suficientes para a formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, onde não foi constatada qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito com plenitude, motivo pelo qual a lide está apta ao seu deslinde.

Sobre as preliminares de nulidade arguidas pelo sujeito passivo, observo que todas foram enfrentadas no início deste voto, tendo sido, com fundamentação na legislação pertinente, afastadas na sua inteireza.

Vejo, também, como preliminares, agora de mérito, o defendente coloca em relevo aspectos de decadência, sob a perspectiva de que, conforme se observa do Auto de Infração impugnado, este procedimento fiscal foi formalizado no dia 19/12/2016 para cobrar crédito tributário relativo a suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente da Impugnante nos

períodos de apuração compreendidos entre os anos de 2011 a 2014.

[...]

Sobre tal arguição defensiva de que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário já houvera decaído, em relação aos fatos geradores ocorridos até o dia 18/12/2011, traço as seguintes considerações:

Como bem destacou o sujeito passivo em sede de defesa, no âmbito tributário, o instituto da decadência está previsto no Código Tributário Nacional (CTN) editado pela Lei nº 5.172/66. Observa-se que, nos termos previstos no CTN, a contagem do prazo decadencial possui duas regras distintas, previstas nos artigos 150, § 4º; e 173, inc. I, definidas em cada caso conforme a modalidade de lançamento a que é submetido o tributo, se por homologação, de ofício ou por declaração, bem assim observando se ocorreu ou não a antecipação do tributo.

[...]

No caso em apreço, coaduno com o entendimento do sujeito passivo, de que houve a ocorrência de adiantamento do imposto, quando da ocorrência dos fatos geradores da autuação, pela descrição da suposta infração incorrida, sem que a Fazenda pública se tenha pronunciado quanto ao erro cometido, não caracterizado por dolo, fraude ou simulação; ensejando a aplicação do prazo decadencial então previsto no art. 150, § 4º do CTN, de forma que o termo inicial para a contagem do prazo é com a materialização dos fatos geradores. Há de ressaltar, também, que tal entendimento é tratado no documento expedido pela Procuradoria do Estado, através do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.

Neste contexto, os fatos geradores que ocorreram da data de ocorrência de 30/01/2011 a 30/11/2011, porquanto ciência da autuação ter ocorrido em 20/12/2016, de fato, imperou a decadência na forma prevista art. 150, § 4º do CTN, devendo considerar homologados os lançamentos e definitivamente extinto o crédito, por ter sido efetuado 5 (cinco) anos após a materialização do fato gerador. Acolho a arguição de decadência do sujeito passivo.

No mérito, trata-se de Auto de Infração, lavrado em 16/12/2016, para exigir o valor de R\$107.120,27 de ICMS, inerente aos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014, conforme demonstrativo às fls. 11 a 18 dos autos, e CD/Mídia de fl. 22, retificado à fl. 105, por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS oriundos do livro CIAP, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, decorrentes de materiais, equipamentos e bens diversos, que por suas descrições e características, foram utilizados na construção e ou modernização de sua estrutura física como parte inerente ao imóvel, caracterizando-se como aquisição de bens imóveis por acessão física, vedado nestas condições, a utilização de créditos fiscais na forma do art. 97, inc. IV, alínea “c” do RICMS (BA) Decreto 6.284/97 ou, no artigo 310, inc. VII do RICMS (BA) Decreto 13.780/12.

Neste contexto, não vejo qualquer arguição do sujeito passivo, em relação a acusação de que teria utilizado crédito fiscal de ICMS oriundo do livro CIAP, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, decorrentes de materiais, equipamentos e bens diversos, que por suas descrições e características, foram utilizados na construção e ou modernização de sua estrutura física como parte inerente ao imóvel, caracterizando-se como aquisição de bens imóveis por acessão física.

Assim, dispõe o artigo 97, inc. IV, alínea “c” do RICMS (BA), aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, para as ocorrências até 31/03/2012:

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, **creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada**, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:*

IV - quando a operação de aquisição ou a prestação(Grifos acrescidos)

c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

Para as demais ocorrências, ou seja, de 30/04/2012 a 30/09/2014, assim dispõe o artigo 310, inc. VII do RICMS (BA), publicado pelo Decreto nº 13.780/12.

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

VII - destinados à construção de imóveis por acessão física;(Grifos acrescidos)

Há de se ressaltar que, nos termos do art. 140 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas. Portanto, não vendo nada que desabone o demonstrativo dos créditos excluídos do CIAP que deu causa a presente autuação, voto pela subsistência parcial do Auto de Infração, com a exclusão os fatos geradores da data de ocorrência de 30/01/2011 a 30/11/2011, em que imperou a decadência.

Sobre a abusividade da multa aplicada, saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciação de decisão do Poder Judiciário conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99. Cabe destacar, entretanto,

que o Auto de Infração obedeceu em sua lavratura ao disposto nos arts. 39, 40, 41 do citado diploma legal, e se encontra apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, sendo que os Fiscais Autuantes cumpriram os seus deveres funcionais em obediência à legislação vigente no Estado da Bahia.

Sobre a multa aplicada, esta tem previsão legal e deve ser mantida, pois em conformidade com o art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 é a devida para a infração cometida.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração em tela

No Recurso Voluntário, às fls. 412 a 427 dos autos, inicialmente, o recorrente tece um breve relato dos fatos, informa a tempestividade da peça recursal e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nesta fase processual, nos termos do art. 206 do CTN.

Diz que o conceito de acessão física, conforme os artigos 1.248 e seguintes do Código Civil de 2002, nada mais é do que o aumento do volume ou do valor de um imóvel, por conta de elementos externos, ou seja, quando algo de fora se une e é incorporado ao imóvel.

Aduz que a diferença básica entre acessão por construção e benfeitoria é que as acessões artificiais são obras que criam uma coisa nova e que se aderem à propriedade anteriormente existente e as benfeitorias são as despesas feitas com a coisa, ou obras feitas na coisa, com o fito de conservá-la, melhorá-la ou embelezá-la.

Assim, sustenta que, pela simples leitura do auto de infração, chega-se a necessária conclusão de que os produtos destinados para compor o ativo fixo, jamais poderiam ter sido utilizados para criar uma coisa nova que se adere a propriedade anteriormente existente (acessão por construção), *a uma* porque por sua própria natureza (ex: Lumin de Embutir Dirigível P Lâmpada BCO), ou seja materiais de escritórios, destinados a compor o ativo físico da empresa, *a duas* porque os estabelecimentos da defendente situam-se dentro de *shopping centers*, e para que ficasse caracterizada a acessão por construção, seria necessário semear, plantar ou edificar em terreno próprio com sementes, plantas ou materiais alheios, o que no caso *sub studio*, mostra-se muito difícil, senão impossível.

Em seguida, requer a nulidade do Auto de Infração sob as alegações de que:

1. Não há qualquer relação entre a acusação fiscal e o enquadramento da infração, cuja divergência inviabiliza a identificação segura e objetiva da infração supostamente cometida pela defendente, o que foi olvidado pela JJF.
2. Falta de indicação dos dados identificadores das notas fiscais cujo crédito é glosado nos períodos de fevereiro de 2011 a setembro de 2014.

Por fim, o recorrente diz inexistir as irregularidades, faz menção à juntada de novos documentos e da busca da verdade material, assim como da imprescindibilidade da realização de diligência / perícia técnica, do que passa a transcrever doutrina e jurisprudência sobre o princípio da verdade material e, ao final, concluir que não ocorreu a necessária apuração da ocorrência de qualquer tipo de irregularidade, ressaltando que o Auto de Infração foi lavrado com base em suposições e conjecturas desprovidas das necessárias provas comprobatórias. Pede a improcedência da exação.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, conforme previsto no art. 169, I, “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou Procedente em Parte a infração, no valor de R\$76.960,25, cujo débito histórico original do ICMS é de R\$107.120,27, inerente aos meses de janeiro de 2011 a setembro de 2014, sob a acusação de crédito fiscal indevido de materiais utilizados na construção/modernização de imóvel, caracterizados como bens por acessão física, inclusas no livro CIAP – Controle de ICMS do Ativo Permanente.

As razões recursais, em síntese, compreendem dos seguintes tópicos, a saber:

1. Nulidade do Auto de Infração em razão de:
 - a) Divergência entre a acusação fiscal e o enquadramento legal inviabilizando a identificação segura e objetiva da infração supostamente cometida pela defendente;
 - b) Falta de indicação dos dados identificadores das notas fiscais cujo crédito é glosado nos períodos de fevereiro de 2011 a setembro de 2014.
2. O conceito de acessão física nada mais é do que o aumento do volume ou do valor do imóvel, por conta de elementos externos, ou seja, quando algo de fora se une e é incorporado ao imóvel.
3. Os produtos destinados para compor o ativo fixo jamais poderiam ser utilizados para criar uma coisa nova que se adere a propriedade anteriormente existente (acessão por construção), por se encontrar dentro de shopping centers, mas, sim como benfeitorias, a exemplo de luminárias.

Em relação à alegada divergência entre a acusação fiscal e o enquadramento legal, há de ressaltar que foi consignada na peça vestibular como: art. 97, XII, do RICMS/97 (que precisamente deveria ser o inciso IV, “c”), e art. 310, incisos VII e IX, do RICMS/12, os quais à época vedavam o crédito relativo as mercadorias entradas no estabelecimento destinadas à construção de imóveis por acessão física ou quando a mercadoria ou bem vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento.

Logo, apesar das hipóteses legais em tese coadunarem com o fato concreto, o que já afasta a pretensão recursal de nulidade da infração, vislumbro que, caso assim não fosse, ou seja, se tratasse de enquadramento legal dispare à acusação, o que de fato não ocorreu, mesmo assim não lograria êxito o apelante no seu intuito, eis que nenhum prejuízo restaria provado ao pleno exercício ao direito de defesa, visto que o recorrente entendeu do que foi acusado e se defendeu, inclusive com alegações de mérito, o que, nos termos do art. 18, § 2º, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, “*Não se declarará a nulidade **sem prejuízo** ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade*”, como também, consoante art. 19 do mesmo diploma legal, “*A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*” (grifos nossos).

Portanto, ao contrário do que induz o recorrente, a identificação da infração é segura e objetiva, tendo o *sujeito passivo exercido plenamente o seu direito de defesa* e contraditório, inclusive, traçando considerações sobre diferenças entre conceitos básicos de acessão física (que entende ser aumento do volume ou do valor de um imóvel, por conta de elementos externos incorporados ao imóvel) e as benfeitorias (que aduz ser despesas feitas com a obra feita, com o fito de conservá-la, melhorá-la ou embelezá-la), do que sustenta ser os produtos, a exemplo de luminária, utilizados na benfeitoria de seu estabelecimento situado no shopping centers, descaracterizando-se como acessão por construção.

Também não há como acolher a alegação de falta de indicação dos dados identificadores das notas fiscais cujo crédito é glosado no período de fevereiro de 2011 a setembro de 2014, eis que são dados extraídos da sua própria escrita fiscal, Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, cujas regras contidas no Bloco G do Guia Prático da EFD (Ato COTEPE/ICMS nº 09/08) determina que as 48 parcelas dos créditos adquiridos nas entradas de bens do ativo imobilizado sejam controladas da seguinte forma:

1. na primeira parcela de crédito, será identificado no Registro G130 da EFD o documento fiscal e demais informações sobre o item;
2. nas demais parcelas, será efetuado diretamente no Registro de Apuração do ICMS com base nas informações do Registro G110 da EFD, solicitando-se apenas que seja identificado o

número de parcela e o valor do crédito.

Portanto, da análise do demonstrativo de fls. 106 a 255 dos autos, verifica-se que assim procedeu o fisco. A título de exemplo, observa-se no demonstrativo fiscal, às fls. 138 do processo, que consta a 17ª parcela do item “ESTRUTURAS METAL P/PILARES N/PISO TERREO”, datado de 01/08/2011, no valor creditado de R\$18,82, como também consta o mesmo item e valor na cópia do Livro CIAP, acostado pelo contribuinte (fls. 282), relativo a 45ª parcela, efetivada em dezembro de 2013, em cujo registro consigna a data de entrada do bem (15/04/2010) e o número da Nota Fiscal (725).

Logo, inexistente falta de indicação dos dados identificadores das notas fiscais dos créditos glosados, conforme afirma o recorrente e, muito menos, qualquer cerceamento ao pleno exercício ao direito de defesa, eis que se tratam de dados extraídos de sua própria escrita fiscal e em consonância com as regras de escrituração fiscal.

No tocante aos itens da peça recursal relativos ao conceito de acessão física, verifica-se que se tratam de: revestimento de parede, piso, luminárias, estruturas, sapata, portas, parede, laje, viga, etc., os quais, irrefutavelmente, tratam-se de bens imóveis por acessão física, os quais, nos termos do Código Civil de 2002, são aqueles que o homem incorpora permanentemente ao solo, a exemplo das construções, edificações, etc.

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis: I – as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local; II – os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.

Art. 84. Os materiais destinados a alguma construção, enquanto não forem empregados, conservam sua qualidade de móveis; readquirem essa qualidade os provenientes da demolição de algum prédio.

Portanto, tais itens constituem bem imóvel por acessão física, sendo vedada a apropriação do correspondente crédito fiscal, a teor do disposto no art. 29, §2º da Lei nº 7.014/96, o qual, dentre outros, estabelece que não dão direito a crédito as entradas de mercadorias alheias à atividade do estabelecimento, e, desse modo, não há reparo a fazer na Decisão de Primeira Instância.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206900.3016/16-0**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S. A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$76.960,25**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de agosto de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS