

PROCESSO - A. I. N° 206955.0010/18-0
RECORRENTE - EMPRESA CARIOLA DE PRODUTOS QUÍMICOS S.A.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0174-02/19
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/04/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0024-12/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. Conforme exposto, os materiais de escritório, de laboratório e peças de reposição não dão direito ao crédito fiscal, por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses previstas em lei. Infração 1 subsistente. Mantida a Decisão recorrida. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) IMPOSTO DIFERIDO. Este lançamento não pode ser sustentado nem pela presunção de legitimidade, nem pela inversão do ônus da prova, por falta de previsão legal para tal. Na verdade, repito, para que o ato administrativo goze da presunção de legitimidade, precisa primeiro, que seja válido, mediante apresentação da prova do imposto sonegado, não cabendo presunção pelo fato dos valores recolhidos para aquele a quem o fisco concedeu regime especial, efetuar recolhimentos sem a discriminação individualizada de cada cliente, quando mais que estes recolhimentos são imensamente superiores aos que foram lançados neste auto de infração, havendo falta de liquidez e certeza quanto aos valores lançados. Infração 2 nula. Modificada a Decisão recorrida. b) IMPORTAÇÕES TRIBUTADAS REALIZADAS. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Entende-se que todos os itens citados, inclusive limpeza e conserto de contêiners, demurrage, etc., se enquadram na alínea “e”, como “qualsquer” despesas aduaneiras já que o legislador foi bastante amplo não fazendo exceções, ou listagem taxativa quanto a estas despesas. Mantém integralmente a decisão de piso na infração 3, que foi parcialmente procedente, em decisão de piso. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado em relação à Decisão de piso que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 25/09/2018, que formalizou exigência de ICMS no valor histórico total de R\$100.880,71, acrescido de multas, em decorrência do cometimento 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 ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF) ACÓRDÃO JJF Nº 0174-02/19 2 “...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”.

Após a apresentação da defesa e da informação fiscal prestada pelo autuante, a JJF decidiu pela Procedência Parcial do lançamento, com os seguintes fundamentos.

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 AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 441782 MG 2002/0027327-2 pela 2ª Turma, tendo como Relator o Ministro Franciulli Netto, assim entendeu:

Ementa: “AGRAVO REGIMENTAL - AGRAVO 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. ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF) ACÓRDÃO JJF Nº 0174-02/19 7

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 CIVEL 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: (...) - 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, entendendo 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 deferido 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 deferido.

Dante 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 deferido. A legislação, especialmente o RICMS/12, estabelecia em seu artigo 286 as hipóteses de deferimento 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 deferimento “nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados”.

Ou seja: o deferimento é ponto incontrovertido. 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 deferimento 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, legítima 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 autuada, diante do acima relatado, leva a que a prova, ainda que lícita, se apresente como insuficiente e incompleta como meio probante a favor da autuada 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 autuante de que houve erro na determinação da base de cálculo do ICMS/IMPORTAÇÃO, não integrando a mesma as parcelas referentes aos complementos das DIS representados por notas fiscais emitidas para este fim.

A tese defensiva é a de não foi não 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 autuante sustenta a autuação, não acatando os documentos trazidos pela defesa, sob o argumento de que são esparsos, sem vinculação a uma DIS 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

Auto de Infração procedente em parte.

Nesse contexto, a Recorrente interpõe o presente Recurso Voluntário, fls. 441/56 pretendendo a reforma da decisão para cancelamento integral do Auto de Infração ora guerreado, pelos fundamentos a seguir expostos.

INFRAÇÃO 01 – CREDITAMENTO INDEVIDO NA AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO QUE SUPOSTAMENTE NÃO TERIAM RELAÇÃO COM O PROCESSO PRODUTIVO.

A acusação fiscal indica que a Recorrente teria adquirido bens para integrar o seu ativo imobilizado, destinados à “manutenção geral e segurança das atividades do estabelecimento industrial”, e estes bens não estariam vinculados ao processo produtivo. Por esta razão, glosou o crédito apropriado referente a estes bens.

Ocorre que, conforme passaremos a demonstrar, os bens relacionados pela fiscalização na autuação estão sim vinculados ao processo produtivo da Recorrente, fato que torna a hipótese prevista nos artigos 30, III da Lei nº 7.014/96 e 310, IX do RICMS, inaplicável ao presente caso concreto.

Outrossim, temos que, tendo em vista o art. 20 da LC nº 87/96, é 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.

Nesse sentido, para o fim da LC nº 87/96 (art. 20), subentende-se 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.

Com efeito, 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).

Devem 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 equipamento não fique paralisado por longo tempo (cf. pág. 203 do FIPECAFI).

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. Os bens glosados pela fiscalização estão vinculados de forma direta ao processo produtivo da empresa, sendo essenciais para a produção dos produtos químicos comercializados pela Recorrente. Parte dos bens são necessários à manutenção corretiva essencial ao devido funcionamento do ativo e 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, a Recorrente apresentou Laudo Técnico onde descreveu o seu processo produtivo e indicou a aplicação de cada um dos itens glosados pela fiscalização.

Conforme é possível depreender da leitura do Estatuto Social, a Recorrente 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 vaselinhas sólidas depende da totalidade dos bens glosados pela fiscalização. Tomemos como exemplo o Transmissor de Pressão – Equipamento Torres/Vasos, necessário para separar e submeter o produto às pressões e temperaturas do processo.

Por sua vez, o r. Acórdão recorrido indicou ter ficado plenamente caracterizado o caráter de materiais de uso e consumo aqueles objetos da autuação, e diante de tais razões, a infração foi julgada procedente tal como lançada originalmente.

Ocorre que, seja na informação fiscal ou no r. Acórdão recorrido, não houve qualquer cotejamento ou análise específica do Laudo Técnico onde a Recorrente descreveu o seu processo

produtivo e indicou a aplicação de cada um dos itens glosados pela fiscalização, *data máxima vênia*, tendo sido feitas análises genéricas e superficiais, sem a devida avaliação da verdade material.

INFRAÇÃO 02 – AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ICMS DIFERIDO NAS ENTRADAS DE REFEIÇÕES DESTINADAS A CONSUMO POR PARTE DOS SEUS FUNCIONÁRIOS.

A fiscalização alega que, nas operações de aquisição de alimentos para os empregados da empresa, a legislação estabelece que o recolhimento do ICMS devido deveria ocorrer no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento da adquirente.

Ocorre que, no presente caso, a Recorrente adquiriu as mercadorias junto a “SAPORE”, que possui regime especial outorgado pelo Estado da Bahia que lhe imputa responsabilidade pelo pagamento do tributo. Entretanto, a fiscalização optou por autuar a Recorrente, sob a alegação de que a “SAPORE” não comprovou o pagamento do imposto diferido”.

Em que pese não seja a responsável pela apuração e recolhimento do ICMS, a qual foi atribuída por regime especial em face de terceiro, a Recorrente apresentou guias e comprovantes fornecidos pela SAPORE, na tentativa de evidenciar a verdade material e comprovar o efetivo recolhimento do imposto.

Como fornece alimentos para várias empresas e o cálculo do ICMS contempla o imposto total devido, a SAPORE forneceu demonstrativo, devidamente acostado aos autos, indicando a parcela correspondente aos alimentos fornecidos no estabelecimento autuado, conforme quadro abaixo:

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

Contudo, na informação fiscal, a autuante se restringiu em solicitar documentos e informações adicionais da SAPORE, efetiva responsável pelo recolhimento do imposto:

ASSIM, EM RESUMO:

A SAPORE DEVE APRESENTAR:

1 – DETALHAMENTO DO DAE PAGO PELA SAPORE, COM TIMBRE OFICIAL DA EMPRESA E ASSINADO PELA SAPORE.

(A PLANILHA QUE FOI APRESENTADA EM ARQUIVO MAGNÉTICO, NÃO TEM QUALQUER IDENTIFICAÇÃO OU VINCULAÇÃO)

2 – DAE EM PAPEL E NOTAS FISCAIS EM PAPEL, FECHANDO O VALOR TOTAL DAS NOTAS NO MÊS.

EXEMPLO: MÊS DE JANEIRO

VALOR DO DAE PAGO PELA SAPORE (DAE EM PAPEL)

PARCELAS QUE COMÕEM O DAE (DECLARAÇÃO ASSINADA PELA SAPORE, EM PAPEL)

PARCELA REFERENTE O FORNECIMENTO DA REFEIÇÃO À EMCA (NOTA FISCAL EM ANEXO)

Ocorre que a Recorrente não tem qualquer poder para exigir de terceiros a entrega de documentos fiscais, tendo entregue todos os elementos fornecidos pelo seu prestador de serviços, visando a comprovação da verdade material, em total colaboração, o que não significa admitir a sua

sujeição passiva da obrigação tributária.

Ainda nesse sentido, cumpre informar que a transferência do ônus fiscalizatório à Recorrente desestabiliza suas relações comerciais com a SAPORE, a qual permanece fornecendo a alimentação de seus funcionários. Isso porque, o DAE paga pela SAPORE contempla os preços praticados por esta com todos os seus clientes, o que inviabiliza a abertura da base de cálculo para a Recorrente por uma questão comercial, e a insistência neste ato para atendimento das exigências desestabiliza a relação entre a SAPORE e a Recorrente.

Em verdade, compete ao autuante fazer a devida vinculação e discriminação dos valores recolhidos para comprovar a suficiência ou não do pagamento, seja com base nas informações disponíveis no sistema da SEFAZ ou na própria SAPORE.

Outrossim, há um claro equívoco na eleição do sujeito passivo, pois o autuante ignorou a existência do regime especial que determinou o deferimento do imposto na operação, o qual, frise-se, foi concedido pela própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Sobre essa questão, o art. 7º da Lei nº 7.014/96 é expresso em atribuir responsabilidade à SAPORE, impondo a revisão da presente autuação, em razão da sujeição passiva de terceiro:

Art. 7º Dar-se-á o deferimento quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação forem adiados para uma etapa posterior, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto deferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior.

Ressalte-se também que a avaliação de eventuais dificuldades ou impedimento de controle fiscal é pressuposto para concessão do regime especial, nos termos do art. 107-A do RPAF/BA:

Art. 107-A. O pedido de concessão de regime especial será formulado pelo contribuinte, devendo conter as seguintes informações ou elementos:

(...)

§ 2º Se entender necessária a manifestação de algum setor, a Diretoria de Tributação poderá encaminhar o pedido de regime especial a uma gerência especializada ou à repartição fazendária do domicílio do contribuinte para emissão de parecer quanto:

I - a situação fiscal do contribuinte;

II - a possibilidade de prejuízo à Fazenda Estadual que possa advir em função da medida;

III - eventuais dificuldades ou impedimentos de controle fiscal.

O Acórdão recorrido manteve a premissa de exigir da Recorrente a apresentação de provas documentais que estão sob o encargo de terceiros, no caso a SAPORE, a quem o Estado da Bahia optou por atribuir a responsabilidade pela apuração e recolhimento do ICMS, com base no regime de deferimento.

Como exigir que a Recorrente se negue ao cumprimento de regime especial outorgado pelo Estado da Bahia? Não deveria o regime especial prever, sob pena de revogação, as regras para controle fiscal?

Nesse sentido, deve ser integralmente cancelada a exigência consubstanciada na infração 02, seja pela ausência de sujeição passiva da Recorrente ou em razão do pagamento efetivado pela SAPORE, sem prejuízo de diligência fiscal efetivada em face da mesma, em respeito ao princípio da verdade material.

DA IMPROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO 03 - DIFERENÇA NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS IMPORTAÇÃO

A acusação fiscal consiste no suposto recolhimento a menor de ICMS-Importação em razão do erro na determinação no cálculo do imposto, por não ter a Recorrente incluído supostas despesas aduaneiras na base de cálculo sobre a qual incidirá o ICMS.

Com efeito, a legislação federal estabelece qual é a base de cálculo do imposto estadual, sendo internalizada pela Lei Estadual nº 7.014/1996, que assim dispõe:

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.

No caso em tela, o autuante promoveu a inclusão na base de cálculo do ICMS importação de notas fiscais complementares emitidas pela Recorrente, sem a devida análise da natureza dos serviços remunerados por estas despesas, as quais se referem a honorários de despachante, despesas de correios, *demurrage* – pós CI, lavagem de contêiner, reparo de contêiner, entre outras

Em sede de informação fiscal, o autuante se restringiu em alegar, genericamente, que as despesas incluídas no seu demonstrativo, sem qualquer discriminação quanto à origem das mesmas, são passíveis de tributação pelo ICMS importação, o que comprova o equívoco e fragilidade da autuação perpetrada, por se tratar de mera presunção.

Por sua vez, o r. Acórdão recorrido indicou 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.

Todavia, a lógica é totalmente inversa, pois, por ter promovido a autuação em relação a notas fiscais de complemento, a atribuição de investigar a natureza às despesas e demonstrar que são referentes a despesas elegíveis para fins de tributação do ICMS é justamente do autuante, o que ocorreu por mera presunção, o que não é admitido legalmente.

DOS PEDIDOS

Por todo o exposto, requer a Recorrente que se dignem Vossas Senhorias a dar provimento ao presente Recurso Voluntário e decidir pela improcedência total do Auto de Infração epigrafado.

Registra-se a presença na sessão de julgamento, via videoconferência, a advogada do Autuado, Dra. Fernanda Ferreira Braydi e Moreira – OAB/BA nº 32.796.

VOTO

Conforme exposto no Relatório, o Recurso Voluntário pede pela improcedência total do lançamento, vez que a decisão de piso acatou apenas uma parte, no que diz respeito a um dos valores, relativos à infração 3.

Na primeira infração, consta que a autuante glosou créditos fiscais do livro CIAP, lançados à razão de 1/48 avos, considerado pelo Recorrente como créditos legítimos de aquisições para ativo imobilizado, mas a autuante entendeu como sendo bens sem vínculos direto com a produção, nos setores de manutenção, informática, laboratório e segurança.

Consultando os demonstrativos, fls. 11/19, verifico itens como: *switch eternet, hardware, balança analítica, estufa para cultura bacteriológica, sobressalentes para informática, sensores de temperatura, nobreak, manta asfáltica, tubos, etc.*

O Recurso traz o argumento de 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. Que devem 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. Que essas peças são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que não fique paralisado por longo tempo.

Que 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. Que os bens glosados pela fiscalização, estão vinculados de forma direta ao processo produtivo da empresa, sendo essenciais para a produção dos produtos químicos comercializados pela Recorrente. Parte dos bens são necessários à manutenção corretiva essencial ao devido funcionamento do ativo e prolongam a sua vida útil, possibilitando o crédito do imposto.

No doc. 3, de fls. 75, foi apresentado laudo técnico sobre a utilidade dos itens, e quanto a isto, não há divergência. A questão se restringe à análise das razões do Recorrente, para motivar a classificação dos itens glosados, como ativo imobilizado, já que não se contesta os dados que ali se encontram (no laudo) quanto à sua utilidade. Assim, expostos os argumentos do recurso, passo à decisão.

Quando o Recorrente diz que “*na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais ao seu funcionamento*”, há de se considerar que não há comprovação de que tais peças foram adquiridas juntamente com equipamentos ditos de porte, pois o que se demonstra é que foram adquiridos *a posteriori*, quando da necessidade de reposição de peças.

Por outro lado, a alegada essencialidade não é requisito *sine qua non* para apropriação do crédito fiscal, visto que quase tudo é essencial numa indústria, desde os itens de higiene e limpeza, até os equipamentos de proteção industrial EPI, que sem dúvida, são essenciais por protegerem a saúde e vida dos trabalhadores além do meio ambiente, sem, contudo, se poder afirmar que tais itens contêm relação direta com a produção.

Da mesma forma, itens de informática, utilizados na área administrativa são importantes para a consecução do objetivo da indústria, seja para registros de controles de produção, estoques, controles fiscais, e até de vendas, sem, contudo, poder se invocar que sua essencialidade esteja adstrita à linha de produção do Recorrente (óleos minerais).

Da mesma forma, os itens utilizados em laboratório, seja para aferir o controle de qualidade, seja para segurança ambiental, é certo que são atividades marginais à produção, que não permitem o direito ao crédito fiscal.

Toda a jurisprudência deste Conselho de Fazenda, fundamentada na legislação em vigor, entende ser passível de registros os créditos fiscais dos produtos intermediários, assim como de matéria prima, contudo, não alcançando os itens de reposição, ou ainda que do ativo imobilizado, não tenham correlação direta com o processo produtivo.

Conforme muito bem esclarecido no voto recorrido, na norma regulamentar, insculpida no artigo 309 do RICMS/12, em consonância com a Lei Complementar e a Lei estadual, consta o seguinte:

“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”.

Conforme exposto, os materiais de escritório, de laboratório, e peças de reposição, não dão direito ao crédito fiscal, por não se enquadarem em nenhuma das hipóteses previstas em lei. Mantida a decisão recorrida. Infração 1 procedente.

Na infração 2, foi lançado o imposto devido pelo fornecimento de refeições, na condição de adquirente responsável solidariamente, pois embora o fornecedor tenha um regime especial que o coloca como responsável pelo pagamento do ICMS deferido, é certo que não foi retirada a responsabilidade solidária do adquirente, em caso de inadimplemento da obrigação tributária pelo fornecedor das refeições.

O autuante diz que o fornecedor, a SAPORE S.A, “não comprovou o recolhimento devido pelas operações com a empresa autuada”, entre 2015 e 2016, e como o adquirente responde solidariamente, foi lançado o valor de R\$18.620,34. Devo registrar que não consta nenhuma intimação, pela autuante, para que o fornecedor comprovasse os pagamentos ou a sua ausência quanto a estas operações que foram autuadas neste lançamento.

Cópia do texto do regime especial concedido à SAPORE, fls. 84/86, deixa claro que inicialmente, a INFRAZ Varejo se posicionou pelo indeferimento, visto que o sujeito passivo da obrigação tributária, por lei, é o adquirente. Contudo, alegou-se que vários regimes especiais foram concedidos a outros contribuintes por entender que oferecia maior segurança ao fisco no que diz respeito ao controle da sistemática de recolhimentos, o que não excluiu a responsabilidade do adquirente em responder solidariamente pelo recolhimento do imposto sendo concedido o regime especial.

Vejamos o que diz o voto recorrido, após fazer as devidas considerações sobre a sujeição passiva do autuado:

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 inofismável 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.

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 autuada, diante do acima relatado, leva a que a prova, ainda que lícita, se apresente como insuficiente e incompleta como meio probante a favor da autuada para elidir a infração, motivo pelo qual a mesma fica mantida.

O Recorrente trouxe demonstrativos de pagamentos efetuados pela SAPORE S.A, expostos em resumo à fl. 450, com recolhimentos mensais expressivos, como o citado no voto recorrido, e os documentos acostados ao doc. 5, fls. 87/187, traz comprovação de recolhimentos em todo o período autuado.

No mês de fevereiro de 2015, por exemplo, foi lançado no auto o valor de R\$387,88, quando há um comprovante de recolhimento no valor de R\$165.884,66, à fl. 90, onde consta no campo de informações complementares – ICMS DIFERIDO NORMAL.

Da mesma forma como no exemplo citado no voto recorrido (recolhimento de R\$224.026,27, para um lançamento de R\$634,73 e a ausência de um demonstrativo analítico da SAPORE S.A, impede realmente se aferir que tais valores (R\$634,73 e R\$387,88) estejam inseridos no somatório do imposto recolhido (R\$224.026,27 e R\$165.884,66).

O Relator *a quo*, reconhece isto e diz que “**tal montante pode estar incluído no valor recolhido, mas precisaria da necessária e imprescindível comprovação**”.

Tal posicionamento, sem dúvida revela a incerteza do recolhimento por parte da SAPORE S.A, pelo fato do recolhimento não ser individualizado por operações ou por destinatário, contudo o fisco efetivamente também não prova que o valor lançado não faz parte do montante mensal apurado e recolhido, invertendo o ônus da prova.

O Recorrente, ao tratar deste item, traz os seguintes argumentos: “que não tem qualquer poder para exigir de terceiros a entrega de documentos fiscais, tendo entregue todos os elementos fornecidos pelo seu prestador de serviços, visando a comprovação da verdade material, em total

colaboração, o que não significa admitir a sua sujeição passiva da obrigação tributária.

Ainda nesse sentido, cumpre informar que a transferência do ônus fiscalizatório à Recorrente desestabiliza suas relações comerciais com a SAPORE, a qual permanece fornecendo a alimentação de seus funcionários.

Isso porque, o DAE paga pela SAPORE contempla os preços praticados por esta com todos os seus clientes, o que inviabiliza a abertura da base de cálculo para a Recorrente por uma questão comercial, e a insistência neste ato para atendimento das exigências desestabiliza a relação entre a SAPORE e a Recorrente.

Em verdade, compete ao autuante fazer a devida vinculação e discriminação dos valores recolhidos para comprovar a suficiência ou não do pagamento, seja com base nas informações disponíveis no sistema da SEFAZ ou na própria SAPORE”.

De fato, a autuante, na informação fiscal à fl. 402, alega que a SAPORE deve apresentar detalhamento do DAE pago, DAE em papel notas fiscais fechando o valor total das notas no mês e ainda cita exemplo: janeiro – valor do DAE pago, parcelas que compõe o DAE e a correspondente parcela que se refere ao fornecimento de refeições à autuada.

Não posso deixar de ponderar, de início, que a autuante transfere ao Recorrente, de difícil consecução, tarefa vista a ausência de poderes do Recorrente para intimar a SAPORE S.A. Tais poderes, constituem reserva legal da administração fazendária e do poder judiciário.

Percebo também que o Relator *a quo*, entendeu que o ônus da prova cabe ao Recorrente, possivelmente convencido (não declarou isto explicitamente), da presunção de legitimidade dos atos administrativos.

Contudo, com a máxima e respeitosa vênia à decisão de piso, ao me debruçar sobre a teoria da prova e à mais moderna doutrina, e também à jurisprudência dos tribunais superiores, vejo que não cabe ao contribuinte buscar provas junto a terceiros, sendo esta uma tarefa do fisco.

A presunção de legitimidade dos atos administrativos é consequência do ato, e não o precede, ou seja, primeiro há de se admitir a sua validade no campo jurídico para então se fazer a presunção de legitimidade, quando por exemplo, o autuado não se defende, e isto nem mesmo impede o controle de legalidade da administração, e de ofício, anular lançamento manifestamente ilegal.

Deveria o fisco, tomar todas as providências para apurar a verdade, se necessário, fiscalizar a SAPORE, exigindo os documentos listados pela autuante na informação fiscal, para verificar analiticamente a que se reporta os recolhimentos efetuados, já que não é possível aferir como no exemplo tomado na Decisão recorrida, se o valor devido nas operações com o Recorrente, foi ou não recolhido:

“...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.”

Ora, todos nós sabemos, que uma das razões para nulidade do lançamento, é a falta de certeza ou de liquidez. Por acaso, há alguma certeza quanto ao não recolhimento? o próprio Relator *a quo* diz de que *“tal montante pode estar incluído no valor recolhido”*; contanto, atribuiu ao autuado a obrigação de trazer a necessária e imprescindível comprovação, sendo que são provas em poder de terceiros e não do Recorrente, que fez o que aparentemente foi possível, trazer os comprovantes de pagamento mensais, diga-se, em valores expressivos e muito superiores aos do lançamento, onde há perfeita razoabilidade de, em se fazendo alguma presunção, seria exatamente o contrário, o de que os valores de pequena monta aqui lançados, estariam sim, incluídos no montante. Presunção inversa, ocorreria se não houvesse recolhimento algum, ou se os recolhimentos totais fossem inferiores aos devidos nas operações deste processo.

Contudo, entendo como incontroverso, que é o fisco que dispõe do poder de intimar o fornecedor

de alimentos a prestar contas, mediante demonstrativo analítico dos recolhimentos. Cabe ao fisco provar, e não ao contribuinte, é exigida prova de difícil acesso, submetendo-se à boa vontade de terceiros, já que não possui poderes de invadir a esfera alheia para obtenção de tais provas.

Devo ainda ponderar, que mesmo uma fiscalização junto ao fornecedor (SAPORE), poderá ser difícil identificar que operações eventualmente não tenham o imposto devidamente recolhido (se isto ocorreu), a menos que o próprio contribuinte apresente listagem analítica de apuração por cliente.

Assim, é que, se o montante do imposto apurado em todas operações mensais alcança R\$200.000,00, pelas saídas tributadas, mas o imposto recolhido é de R\$199.700,00, não é tarefa fácil identificar pelo fisco, a que se refere a diferença apurada, e de que cliente solidariamente responsável pertence o fornecimento da refeição, já que tal valor pode ter sido do recolhimento a menos de uma das operações, o que torna impossível a identificação de qual nota fiscal originou um pagamento a menos e neste caso, não resta opção, a não ser autuar o próprio fornecedor.

Por outro lado, se além do Recorrente, todos os clientes forem fiscalizados, e o imposto seja lançado contra todos, pela dúvida aqui exposta, o fisco estaria se locupletando indevidamente, já que valores expressivos do imposto devido foram recolhidos.

Embora o fisco tenha feito a ressalva de que há solidariedade do adquirente, é certo que ao conceder o regime especial, tem por objetivo exatamente centralizar a arrecadação e não ter que fiscalizar todos os clientes dos fornecedores de refeições, ou seja, o lançamento pela solidariedade do adquirente deve ser aplicada em situações atípicas, em havendo impossibilidade ou inconveniência de se autuar o fornecedor, e jamais deve se aplicar o lançamento por solidariedade do destinatário, como regra geral.

Voltando à questão probatória, nesse sentido, a doutrina é amplamente favorável ao contribuinte. Vejamos o que diz HUGO DE BRITO MACHADO:

“O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isso não é, nem poderia ser correto em um estado de Direito democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal. No processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, o autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerado”. “Mandado de Segurança em Matéria Tributária” (Ed. Dialética, S.Paulo, 2003, página 272)

O também renomado jurista Luciano Amaro afirma que: *“O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivos, material, quantitativo, especial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado.* AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 335”.

Essa é também, a lição de Raquel Cavalcanti Ramos Machado:

Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer ‘se existe uma exigência tributária, existe uma exigência válida’.

Na verdade, para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras. Fundamentar um ato é, em termos mais genéricos, explicar as razões pelas quais tal ato foi praticado. Essa explicação, evidentemente, não há de ser qualquer afirmação sobre ditas razões, mas uma explicação que atenda à lógica e que permita ao acusado conhecer as imputações que lhe estão sendo feitas e delas se defender. (MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 96, p. 77-88, set. 2003).

Quanto às decisões do Superior Tribunal de Justiça, temos o exemplo abaixo:

'TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ONUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido.' (Resp 48516/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997 p. 51553).

O ônus da prova se inverte quando, em havendo provas indiciárias ou indiretas, como na existência de passivo fictício, levantamento quantitativo de estoques, saldo credor de caixa, suprimento de caixa de origem não comprovada, etc., em que o fisco parte de uma evidência, e infere que houve omissão de saídas de mercadorias e de receitas tributadas, e **por presunção legal, prevista em lei**, efetua o lançamento, cabendo ao contribuinte carrear provas em contrário, havendo então, inversão do ônus da prova.

No caso, o que se constata é que se efetuou um lançamento por presunção, e ainda às avessas, pois embora em todos os meses haja significativas quantias recolhidas aos cofres públicos, muito superiores aos constatados nas operações com o Recorrente, "presumiu-se" que o imposto é devido por não haver recolhimentos individualizados correspondentes aos valores nas operações com o Recorrente, pelo fato do fornecedor fazer único recolhimento mensal, não se distinguindo por operações ou clientes. Assim, na incerteza, a autuante lançou o imposto e inverteu o ônus da prova, quando deveria ela mesmo ter feito gestões junto ao fornecedor para verificação dos pagamentos.

Neste caso, repito, se o fisco for fiscalizar cada um dos clientes da SAPORE, todos seriam autuados, levando ao enriquecimento ilícito do Estado, por notoriamente cobrar imposto, que ao menos em parte, efetivamente foi recolhido. O próprio fisco, ao conceder o regime especial, o fez motivado pelo fundamento da facilidade propiciada pela sistemática de recolhimentos concentrados no fornecedor, o que está correto, já que ao permitir a arrecadação em um contribuinte, dispensa o acompanhamento nos demais.

Assim, a prevalecer o lançamento, o regime especial teria efeito inverso, pois da forma como se procedeu, em vez de fiscalizar a SAPORE S.A, e se voltar a fiscalizar todos os seus clientes, certamente seria lançado o imposto contra todos, sem a devida certeza; ainda que os adquirentes respondam solidariamente, pratica o ato sem a devida liquidez e certeza, uma vez que no caso desta lide, a SAPORE S.A, apresenta recolhimentos em valores consolidados na apuração de todas as suas operações, e isto não pode ser desprezado pelo fisco, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado.

Este lançamento não pode ser sustentado pela presunção de legitimidade, por falta de validade do lançamento, nem pela inversão do ônus da prova, por falta de previsão legal para tal. Na verdade, repito, para que o ato administrativo goze da presunção de legitimidade, precisa primeiro que seja válido, mediante apresentação da prova do imposto sonegado, não cabendo presunção pelo fato dos valores recolhidos para aquele a quem o fisco concedeu regime especial, efetuar recolhimentos sem a discriminação individualizada de cada cliente, quando mais que estes recolhimentos são imensamente superiores aos que foram lançados neste auto de infração, havendo sim, notória falta de liquidez e certeza quanto aos valores lançados.

Devo registrar ainda, o Representante da PGE/PROFIS, Dr. Raimundo Luiz de Andrade, após a leitura do relatório, opinou pela nulidade, alegando as mesmas razões dissecadas neste voto, pois há além da ausência de provas, falta de liquidez e certeza, não podendo o fisco obrigar o contribuinte a buscar provas em poder de terceiros, sendo esta uma obrigação da autoridade fiscal, e não do contribuinte, e frente à flagrante ilegalidade da forma como foi feito o lançamento, não vê outro meio que não a anulação da infração, dado que até mesmo uma diligência se mostra inviável para saneamento do processo, baseado nas discussões que precederam a leitura do voto.

Face ao exposto, voto pela NULIDADE da infração 2, por falta de provas, além da falta de liquidez e certeza.

Infração 2 nula.

A infração 3 trata da base de cálculo do ICMS IMPORTAÇÃO. O Recorrente alega que no caso em tela, o autuante promoveu a inclusão na base de cálculo do ICMS importação, de notas fiscais complementares emitidas pela Recorrente, sem a devida análise da natureza dos serviços remunerados por estas despesas, as quais se referem a honorários de *despachante, despesas de correios, demurrage – pós CI, lavagem de contêiner, reparo de contêiner*, entre outras.

Que em sede de informação fiscal, o autuante se restringiu em alegar, genericamente, que as despesas incluídas no seu demonstrativo, sem qualquer discriminação quanto à origem das mesmas, são passíveis de tributação pelo ICMS importação, o que comprova o equívoco e fragilidade da autuação perpetrada, por se tratar de mera presunção.

Alega que Acórdão recorrido indicou que, embora acostados pela defesa diversos documentos aos autos, devidamente analisados, não se confirmou o fato de serem relativos às despesas não relacionadas às importações realizadas, em função da carência da prova material. Colocado os argumentos do Recorrente, passo às devidas ponderações.

Observando as provas, constato que a descrição fala em serviços aduaneiros, comissários, despachantes e congêneres (fl. 215), armazenagem e serviços portuários (fl. 216). Na fl. 211 consta também armazenagem, demurrage, que vem a ser uma sobrestadia, que é a indenização paga pelo importador que permanece em posse de um contêiner por período superior ao acordado.

A base de cálculo do ICMS importação, se encontra determinada na Lei Complementar nº 87/96, no art. 12, que é 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;”

Entendo que todos os itens citados, inclusive limpeza e conserto de contêiners, demurrage, etc., se enquadram na alínea “e”, como “quaisquer” despesas aduaneiras, já que o legislador foi bastante amplo não fazendo exceções, ou listagem taxativa quanto a estas despesas. Mantendo integralmente a decisão de piso na infração 3, que foi parcialmente procedente.

Infração 3 parcialmente procedente.

Assim, o montante do Auto de Infração fica reduzido para o valor de R\$80.068,67, sendo que a infração 1 é procedente (R\$42.266,72); a 2 é nula, e a Infração 3 procedente em parte (R\$37.801,95).

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo a decisão recorrida, exceto quanto à infração 2, nula por falta de liquidez e certeza.

VOTO DISCORDANTE (Infração 1)

Peço vênia para divergir do Voto do Ilustre Relator. Cinge-se, contudo, minha divergência quanto ao mérito da infração 01 pelos motivos que passo a relatar abaixo.

Isto porque, a definição de ativo fixo em contraposição ao conceito de materiais de uso e consumo, é de suma importância, tendo em vista que embora a legislação permita o uso dos créditos em relação aos primeiros, veda expressamente o creditamento nas aquisições dos últimos.

Não obstante, e ainda que permitido na legislação de regência o crédito do ICMS nas aquisições de ativos fixos, é notória a dificuldade para delimitar os critérios normativos que os identificam, o que prejudica a apropriação de créditos pelos contribuintes, assim como provoca julgamentos incorretos por parte dos autuantes, pois acabam por inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

Ademais, importante adentrar nos conceitos associados à nossa legislação tributária e contábil. É que, conforme prevê o §1º, do art. 354 do RIR/2018, se dos reparos, conservação ou da substituição

de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem em mais de 1 ano, as despesas correspondentes devem ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

Ou seja, a Receita Federal sinaliza para o obrigatório registro das referidas partes e peças no ATIVO, para fins de capitalização, sendo afastada a hipótese de registro no Resultado Operacional da empresa, a título de material de uso e consumo.

Sinalizo, inclusive, para o Pronunciamento Técnico NBC TG 27- ATIVO IMOBILIZADO. Referida norma disciplina a classificação das partes e peças, concluindo que estes podem ser atribuídos ao valor contábil de um item do Ativo Imobilizado, desde que o custo tenha sido incorrido e os critérios de reconhecimento tenham sido atendidos.

Desse modo, e para fins contábeis, o item tangível será classificado como ativo imobilizado desde que obedeça ao critério temporal de utilização por mais de um período, o qual se aplica a sobressalentes, peças de reposição e ferramentas. Ademais, diferente do quanto afirmado pelo autuante, na hipótese dos itens (partes e peças) serem utilizados exclusivamente em conexão com um ativo imobilizado, serão classificados juntamente a esse.

Diante de todo o exposto, e considerando que os créditos decorreram da aquisição de autênticos ativos imobilizados, não há que se falar em glosa dos créditos das partes e peças adquiridas para composição do ativo da recorrente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário, apresentado para modificar a Decisão recorrida, e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206955.0010/18-0**, lavrado contra **EMPRESA CARIOSA DE PRODUTOS QUÍMICOS S. A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$80.068,67**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) – Conselheiros: Ildemar José Landin, José Raimundo de Oliveira Pinho, Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE (Infração 1) – Conselheira: Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DISCORDANTE
(Infração 1)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS