

PROCESSO - A. I. Nº 206900.0093/15-5  
RECORRENTE - BORRACHAS VIPAL NORDESTE S.A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0208-01/18  
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28/12/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0345-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. INCENTIVOS FISCAIS. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOR. Correta a observação do órgão julgador *a quo*, de que a Instrução Normativa DAT nº 27/2009 restringe a categorização como negócios não incentivados os conhecimentos de transporte cujas operações sejam classificados com os CFOPS 1.350 e 2.350, o que não se vislumbra na Escrituração Fiscal digital do contribuinte. 2. DIFERENÇAS ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNAS E AS INTERESTADUAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Mantida a infração em relação aos itens da acusação fiscal que não foram analiticamente impugnados, a despeito dos elementos que guarneceram o Auto de Infração, não há que se falar em nulidade da infração. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALORES RELATIVOS A IMÓVEIS POR ACESSÃO FÍSICA. Uma vez demonstrado pela Recorrente que os “silos” são, na verdade, equipamentos móveis, rejeita-se a sua classificação como imóvel por acessão física. Infração 3 insubsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de perícia. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 1.132 a 1.187) interposto em face do Acórdão nº 0208-01/18 (fls. 1.109 a 1.118), da lavra da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que concluíra em 05/12/2018 pela Procedência Parcial da autuação.

O Auto de Infração, lavrado em 20/12/2015 e notificado ao sujeito passivo em 28/12/2015 para exigir ICMS e multas no valor de R\$ 349.462,53, contém a descrição de três infrações, com ocorrências em períodos salteados ao longo dos exercícios de 2011, 2012 e 2013, infrações essas enunciadas da seguinte maneira:

**Infração 1 (03.08.04):** *Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve. O contribuinte lançou no Conta Corrente do ICMS parcelas indevidas a título de valores incentivados do programa DESENVOLVE, em razão de ter calculado as mesmas em desacordo com a legislação em vigor, contrariando inclusive as orientações da Instrução Normativa DAT 27/09, tudo em conformidade com os DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO MENSAL DO DESENVOLVE em anexo. Anexo B. [...] Enquadramento:* Artigos 2º e 3º do Decreto nº 8.205. **Multa aplicada:** Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96. [...] **Enquadramento:** Artigos 37 e 38 da Lei 7.014/96 C/C artigos 2º e 3º do Decreto nº 8.205/02. **Multa aplicada:** Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96. **Total da infração:** R\$ 305.545,62.

**Infração 2 (06.02.01):** *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Por ter calculado a menor o imposto devido nas aquisições de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento, tudo em conformidade ao DEMONSTRATIVO DO DIFERENCIAL DE*

**ALÍQUOTA DEVIDO REFERENTE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO ADQUIRIDO EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO** em anexo. Anexo A. **Enquadramento:** Artigo 1º, § 2º, inciso IV, art. 5º, inciso I, 36 § 2º, inciso XIV, 69, 72, 111, inciso III, alínea “a”, art. 124, inciso I e 132 do RICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97. [...] **Enquadramento legal:** Art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96 C/C art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13780/2012. **Multa aplicada:** Artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96. **Total da infração:** 11.822,96.

**Infração 3 (01.03.12):** Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação. Por incluir no CIAP-Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente, equipamentos e bens diversos, sendo que, estes materiais por suas características, devem ser incorporados a sua estrutura fabril por acesso físico nos termos do inciso VII do artigo 310 do RICMS(BA) Decreto 13780/12. Anexo C. [...] **Enquadramento legal:** Artigo 93, parágrafo 17 do RICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97. [...] **Enquadramento:** Art. 29, § 6º da Lei 7.014/96 C/C art. 309, § 2º do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa aplicada:** Artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96. **Total da infração:** 32.093,95.

Em julgamento realizado em 05/12/2018 (fls. 1.109 a 1.118) a 1ª JJF rejeitou o pedido de perícia, afastou as arguições de nulidade, e julgou o mérito das imputações das três infrações, acolhendo em parte exclusões do demonstrativo da Infração 2, consoante encaminhado em Informação Fiscal, e fundamentação a seguir transcrita:

### **VOTO**

Inicialmente, cumpre analisar as consequências jurídicas da publicação no D.O.U. (Diário Oficial da União), de 18 de dezembro de 2017, do Convênio ICMS 190/2017, que regulamenta a Lei Complementar no 160/2017, instituída para assegurar a validade dos benefícios fiscais, semelhantes ao Programa Desenvolve, criados unilateralmente pelos Estados e Distrito Federal, em descumprimento ao quanto disposto na alínea “g” do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal de 1988, isto é, no bojo da denominada “guerra fiscal”.

O objetivo da Lei Complementar e do Convênio, é o de trazer segurança jurídica aos contribuintes, que atraídos pelas outorgas dos Estados e Distrito Federal, gozaram de redução, isenção, dilação de prazo para pagamento etc., como contrapartida de investimentos efetivados nos territórios das unidades instituidoras das benesses, mas que recentemente têm experimentado riscos não só de vê-las revogadas (as benesses), como também de serem cobradas por toda carga tributária até então reduzida ou isentada.

Isso porque o STF (Supremo Tribunal Federal), tem entendido que tais concessões unilaterais, sem a prévia celebração de Acordos entre as Unidades da Federação, violam o art. 155, § 2º, XII, “g” da Constituição Federal e a Lei Complementar no 24/1975, devidamente recepcionada em 1988, visto que é reservada à Lei Complementar, a regulação da forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais, serão concedidos e revogados (vide ADI 3.796, ADI 4.481, ADI 429, ADI 3.576 e RE 628.075, submetido ao regime da repercussão geral e ainda pendente de julgamento, entre outros).

Por conseguinte, com o advento do Convênio ICMS 190/2017, foram possibilitadas a remissão e a anistia dos créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 08 de agosto de 2017 (ou até a data da reinstituição, desde que não ultrapasse 28 de dezembro de 2017, observadas as hipóteses das alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II, § 1º da cláusula oitava), em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, inclusive aqueles desconstituídos judicialmente.

Deve ser observado que o Convênio, no § 2º da cláusula oitava, condiciona a anistia ou a remissão dos créditos tributários decorrentes dos benefícios fiscais concedidos ao arrepio da Constituição Federal à desistência de ações judiciais e de processos administrativos fiscais aos mesmos relacionados, inclusive da cobrança de honorários sucumbenciais da unidade federada, pelo advogado do contribuinte.

Cláusula oitava Ficam remetidos e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

(...)

§ 2º A remissão e a anistia previstas no caput desta cláusula ficam condicionadas à desistência:

I - de ações ou embargos à execução fiscal relacionados com os respectivos créditos tributários, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, nos autos judiciais respectivos, com a quitação integral pelo sujeito passivo das custas e demais despesas processuais;

II - de impugnações, defesas e recursos eventualmente apresentados pelo sujeito passivo no âmbito administrativo;

III - pelo advogado do sujeito passivo da cobrança de eventuais honorários de sucumbência da unidade

*federada.*

*O Decreto Estadual no 18.270/2018, com vistas à remissão e à anistia, recepcionando o Convênio ICMS 190/2017 na legislação deste Estado, informou os atos normativos instituídos em desconformidade com a alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, entre eles o Decreto no 8.205/2002 (que aprovou o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE e constituiu o seu Conselho Deliberativo).*

*Com a edição do Decreto de 2018, no 18.270, este Estado reconheceu o caráter de invalidade/inconstitucionalidade que revestia os benefícios do Programa Desenvolve. Ao reconhecer e ao incorporar o Convênio ICMS 190/2017 na legislação tributária do Estado, possibilitou a convalidação daquilo que até então corria sérios riscos no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), como já se disse.*

*A Lei Estadual de remissão, encontra-se na Assembleia Legislativa da Bahia para publicação até 28 de dezembro do corrente ano (2018), conforme previsto no Convênio ICMS 190/2017.*

*Ressalte-se que de acordo com o art. 167, I e III do RPAF-BA/1999, este órgão não tem atribuição legal para exercer controle de constitucionalidade ou para negar eficácia à sobredita cláusula do Convênio ICMS 190/2017, ou ao Decreto Estadual no 18.270/2018.*

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

- I - a declaração de inconstitucionalidade;*
- II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*
- III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

*Tendo sido o Decreto no 8.205/2002 - que aprovou o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE e constituiu o seu Conselho Deliberativo -, objeto da remissão e da anistia de que tratam a Lei Complementar no 160/2017 e o Convênio ICMS 190/2017, com fundamento na cláusula oitava do Acordo interestadual, acima transcrita, concluo que a princípio, a impugnação deveria ser tida como PREJUDICADA, com o julgamento pela PROCEDÊNCIA do lançamento de ofício.*

*Entretanto, para que não se alegue suposta supressão de instância, por vislumbrar que o resultado prático do conhecimento da peça defensiva será equivalente (não igual) ao do não conhecimento, passo a julgá-la nos parágrafos a seguir, assinalando que o Processo Administrativo Fiscal é norteado pelos Princípios da Verdade Material, Oficialidade e Informalidade, entre outros (art. 2º do RPAF-BA/1999).*

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

*§ 1º No preparo, instrução e tramitação do processo, ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador.*

*§ 2º Quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência, preferir-se-á o menos oneroso para o requerente.*

*Não possuem amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento administrativo, pois a Fiscalização expôs com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveu as irregularidades, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, anexos, informações e cálculos.*

*Inexistente violação ao Princípio do Devido Processo Legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º; RPAF-BA/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação, de fls. 144 a 206 (62 laudas, com planilhas, cálculos, transcrições de jurisprudência, apresentação de razões, conclusões da Fiscalização e do impugnante, requerimentos diversos, números de documentos fiscais, valores, datas etc.).*

*No anexo B, os auditores discriminaram as operações e as segregaram por CFOPs (Códigos Fiscais de Operação), baseados nas informações colhidas na EFD (Escrituração Fiscal Digital), que afinal, é o documento apto a legitimar a realidade fiscal e contábil dos contribuintes, e não planilhas destituídas de previsão na legislação tributária.*

*Por exemplo, em janeiro de 2011, de acordo com o exposto na peça informativa, o saldo apurado no mês totalizou R\$ 4.577.300,20, os débitos não vinculados ao projeto perfizeram o montante de R\$ 110.246,97, os créditos não vinculados ao projeto totalizaram R\$ 4.492,04, o saldo devedor passível de incentivo equivaleu a R\$ 4.471.545,27, o valor incentivado conforme Resolução alcançou a cifra de R\$ 4.024.390,74 e o valor*



lançado como dedução na conta corrente a quantia de R\$ 4.027.304,50, o que resultou na parcela do incentivo lançada a maior de R\$ 2.913,76.

O sujeito passivo citou a questão da energia elétrica, para aduzir nulidade por cerceamento de direito de defesa, sob o argumento de falta de clareza. Alegou a presença de valores indevidamente classificados, mas não colacionou o laudo referente às parcelas utilizadas nos setores administrativo e de produção.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Todos os elementos necessários para formar a convicção dos membros desta Junta estão presentes nos autos. Indefero o pedido de realização de perícia, com fulcro no art. 147, I, "a" do RPAF-BA/1999.

No mérito do lançamento de ofício, alinho-me com o posicionamento externado pelos autuantes na informação fiscal, tendo em vista a procedência das razões de fato e de direito ali aduzidas.

"O saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE será apurado pela seguinte fórmula:

$SDPI = SAM - DNVP + CNVP$ , onde:

$SDPI$  = saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE;

$SAM$  = saldo apurado no mês (se devedor, entrará na fórmula com sinal positivo; se credor, entrará na fórmula com sinal negativo);

$DNVP$  = débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado".

Passo a julgar a infração 1.

A Instrução Normativa DAT no 27/2009, dispõe que os conhecimentos de transporte referentes a negócios não incentivados devem ser classificados com os códigos 1.350 e 2.350, inexistentes na EFD (fls. 23 e 25 a 27).

O defendente não comprovou os lançamentos que disse terem sido efetuados em duplicidade pela Fiscalização, muito menos a presença nos demonstrativos de valores referentes a operações com materiais de uso e consumo, que sequer ensejam direito de créditos, incentivados ou não incentivados. Limitou-se a tangenciar a argumentação de que vendas de produção própria foram computadas como revendas, mas as planilhas e as meras assertivas não são elementos aptos a fundamentá-la.

Eventuais recolhimentos a maior ou escrituração equivocada devem ser objeto de requerimentos próprios na repartição fiscal competente, que não é este Conselho de Fazenda, cuja função é decidir com supedâneo na verdade material comprovada nos autos.

Os conhecimentos de transporte de fls. 300 e 303, assim como os demais mencionados pelo defendente (por amostragem), discriminam outras notas fiscais, diferentes daquelas pertencentes à autuação, motivo pelo qual não acolho as argumentações do sujeito passivo (não é possível dar liquidez ao imposto a ser deduzido).

Veja-se – no tocante à infração 1 -, a fundamentação apresentada pelos auditores, que acolho desde já:

"A autuada em sua defesa apresenta os documentos apensados às folhas 300 a 303, informando que os valores dos mesmos deveriam foram classificados indevidamente na EFD. Verificamos que os conhecimentos citados se referem a diversas notas fiscais e constatamos que não é possível identificar qual o montante do ICMS a ser excluído do valor lançado no CFOP 2.352 (R\$ 31.167,06 páginas 21 e 23) conforme pedido da autuada, vez que, por amostragem, a autuada cita somente os conhecimentos de transporte números 5986 e 6096 referentes serviços de fretes das notas fiscais números 25851 e 26354.

Em assim colocado, considerando que a autuada não comprova qual o montante do imposto que supostamente deveria ser excluído dos lançamentos originalmente informados na escrita fiscal(EFD), resolvem estes agentes, propor a esta Douta Corte a manutenção da imputação fiscal conforme lançado na inicial do presente PAF.

Fevereiro/2011

No período ora referenciado, estes agentes, também propõem a manutenção do valor originalmente lançado na inicial do PAF, considerando que não há prova documental dos valores que a autuada solicita que sejam excluídos dos lançamentos efetuados na EFD (CFOP 2.352 R\$ 29.891,84 página 29 e 31), vez que, a autuada por amostragem, cita os conhecimentos de números 6143, 6222, 6232, estes também, referindo-se a diversas notas fiscais.

Julho/2011

Neste período a autuada também não fornece informações precisas sobre o montante de cada conhecimento de transporte que propõe que seja excluído dos valores originalmente lançados em sua EFD. Alega ainda que existem valores de créditos do ICMS referente aquisição de energia elétrica classificadas de forma

*indevida, entretanto, não faz anexar o laudo a que se refere em sua peça defensiva, razão pela qual, recomenda a esta Douta Corte a manutenção dos valores lançados na inicial do PAF.*

*Sobre os demais períodos, ou seja; agosto/2011, dezembro/2011, janeiro/2012, abril/2012, junho/2012, setembro/2012, março/2013, abril/2013, maio/2013, julho/2013, novembro/2013 e dezembro/2013.*

*A autuada alega em todos os períodos acima divergências ocorridas nos lançamentos efetuados na EFD.*

*Entretanto, os nobres defensores da autuada, em sua peça defensiva, não deixam claro, ou não comprovam, qual o valor que deveria ser excluído referente aos lançamentos originalmente efetuados na EFD. Cita constantemente que os valores estão lançados na “contabilidade do Desenvolve do contribuinte” e apresenta em sua defesa, cópias de planilhas, procurando demonstrar que alguns valores estariam fora dos cálculos apresentados na inicial do PAF. Faz anexar também ao processo cópia de diversos conhecimentos de transporte e das notas fiscais informando que se tratam de operações não incentivadas.*

*Observando os documentos apresentados pela autuada - (vide páginas 315, 325, 330, 332, 338, 339, 340, 371, 390 e outros), podemos constatar a incoerência nos argumentos da autuada, vez que, os conhecimentos referem-se ao transporte dos produtos “Buna CB 45” e o “Alcaid 220, produtos estes utilizados no processo fabril da autuada na elaboração de produtos acabados com benefício fiscal, conforme comprova os informes técnicos em anexo. (cópias em anexo).*

*Estes agentes na elaboração do presente auto de infração observaram criteriosamente os lançamentos e valores registrados na EFD, - o que pode ser comprovado através dos resumos e cópias dos registros fiscais da apuração do ICMS apensados em cada período de apuração -, não poderiam tomar como base uma suposta “contabilidade do Desenvolve”, citada pelos nobres defensores da autuada, por considerar que a legislação determina de forma clara como deve ser efetuado o cálculo do valor do benefício fiscal, determinando expressamente, que os cálculos devem tomar como base a classificação das operações através dos lançamentos e registros dos CFOPs.*

*Em assim colocado, considerando que as alegações de defesa da autuada carecem de comprovação documental, considerando ainda, que as razões apresentadas não condiz com a verdade material dos fatos, e também que não foi capaz de determinar qual o montante do ICMS de cada conhecimento, de transporte e ou, referente aos valores das aquisições de energia elétrica que a autuada pretendia excluir dos valores informados na EFD, resolvem estes agentes propor, a esta Douta Corte, a manutenção da imputação fiscal conforme lançado na inicial do PAF”.*

*Infração 1 caracterizada.*

*Em referência à infração 2, os autuantes, acertadamente, acolheram as argumentações relativas às notas fiscais (DANFES) nos 3.194 e 11.126. Remanesceram apenas as ocorrências de janeiro a marco de 2012, no total de R\$ 2.085,29.*

*Infração 2 parcialmente elidida (ocorrências de janeiro a marco de 2012, no total de R\$ 2.085,29).*

*Por fim, relativamente aos imóveis por acessão física (infração 3), este Conselho Estadual de Fazenda tem Decidido de maneira semelhante àquela adotada no Acórdão CJF no 0347-11/17, segundo o qual (Voto vencedor do i. conselheiro Eduardo Ramos Santana):*

*“(…) para efeito de creditamento do ICMS devem ser consideradas as situações de imobilizações de bens que passam a integrar o ativo imobilizado (máquinas e equipamentos) que podem ser separadas do solo, conservando a sua unidade e possam ser removidas para outro local (art. 81, I do Código Civil de 2008) e dos bens imóveis por acessão física, incorporados aos solo de forma natural ou artificial. No primeiro caso, as máquinas e equipamentos imobilizadas propiciam crédito do imposto a partir da sua instalação até o momento da desincorporação, podendo serem removidas para outros locais. No caso do segundo, conforme fundamentado na Decisão proferida pela primeira instância, as “operações de compra e venda de poços de petróleo” caracterizam-se como bens imóveis (o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente - art. 79 do Código Civil), estão fora do campo de incidência do ICMS. Na situação presente os bens adquiridos, conforme listados no demonstrativo gravado na mídia de fl. 20 são empregados na prospecção e exploração de poços de petróleo, com preponderância a aquisição de cimento (18% da autuação) e tubos de revestimento (45% da autuação). Consequentemente, as mercadorias adquiridas que foram objeto da autuação incorporam-se permanentemente ao solo, no caso específico, os poços de petróleo, que podem ou não vir a produzir, ou quando produzem por um certo tempo, ficam incorporados ao solo, sem qualquer possibilidade de serem desincorporados e transferidos para outro local o que os caracterizam como bens imóveis por acessão física. Pelo exposto, é vedado o direito de utilizar o crédito fiscal correspondente nos termos do art. 30, III da Lei nº 7.014/96 cc. O art. 97, IV, § 2º do RICMS/1997 (Decreto nº 6.284/97) e art. 310, IX do RICMS/2012”.*

*Seguem outros julgados:*

*Acórdão CJF no 0215-11/16. “O art. 29, § 2º da Lei 7.014/1996 e o art. 97, IV, “c”, § 2º, III do RICMS-*

*BA/1997 proíbem a utilização de créditos relativos às entradas de bens não relacionados com a atividade principal do contribuinte, entre os quais se situam materiais de uso e consumo e imóveis por acessão física, bem como de materiais a eles incorporados, por não estarem sujeitos à tributação do ICMS”.*

*Acórdão CJF no 0196-11/15. “Ressalte-se ainda, que, em relação a alguns bens adquiridos, a exemplo de telhas, luminárias, refletores, o art. 97, IV, cc o § 2º, III do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (2005 a 2007) vedava a utilização do crédito fiscal por se constituírem em operações de aquisição de mercadorias alheias à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, visto que são aplicados em imóveis por acessão física”.*

*Não é permitida a utilização de créditos nas aquisições de bens semelhantes a silos, incorporados por acessão física. A glosa tem fundamento no inciso VII, do artigo 310 do RICMS/BA-2012:*

*“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;*

*(...)”.*

*Silo é um bem destinado ao armazenamento de materiais, muito utilizado na agroindústria para depositar cereais, que os guardam sem ensacamento no seu interior.*

*Os silos destinados ao armazenamento de grãos são conhecidos como silos graneleiros, e têm por objetivo, principalmente, manter os grãos secos, de modo a evitar a deterioração. Já os silos destinados ao armazenamento de silagem, têm como característica principal a manutenção de um ambiente anaeróbico.*

*Os silos para armazenar biomassa, têm como principal função deixá-la seca, protegendo-a contra a chuva e a umidade que o solo pode trazer, entre outros fatores.*

*Os auditores, com razão, ressaltaram que o próprio defendente classifica os silos sob o código no 84.79.89.40 – silos metálicos para cereais, fixos (não transportáveis), incluindo as baterias. A classificação fiscal cita textualmente que se trata de equipamentos não transportáveis:*

*“O impugnante alega que os silos são equipamentos móveis (maquinários), mas o mesmo (impugnante) enquadra o bem sob o código no 84.79.89.40 – silos metálicos para cereais, fixos (não transportáveis), incluindo as baterias. A classificação fiscal cita textualmente que se trata de equipamentos não transportáveis”.*

*Infração 3 caracterizada.*

*Este órgão não tem competência para exercer o controle da constitucionalidade da Lei em que está amparada a multa de acordo com o art. 167, I do RPAF-BA/1999, tampouco para reduzir ou cancelar penalidade por descumprimento de obrigação principal.*

*Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Houve desoneração, no entanto, não interposto o Recurso de Ofício.

Regularmente intimado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.132 a 1.187), por meio do qual reeditou argumentos de sua peça de Defesa.

Sustenta que a aplicação da Lei Complementar nº 160/2017 (e Convênio ICMS 190/2017) deveria implicar “na remissão/perdão do crédito tributário objeto da autuação ora recorrida, com fulcro no art. 1º da Lei nº 14.033/2018, em relação ao benefício concedido no âmbito do Programa Desenvolve”, sustentando que a adoção dessa legislação implicou reconhecimento do caráter de invalidade de alguns benefícios, o que deve conduzir a que “seja integralmente cancelado o auto de infração combatido, haja vista a aplicação dos artigos 1º, I, e 5º da Lei Complementar nº 160/17 e art. 1º da Lei nº 14.033/2018.”

Na mesma trilha, pugna pela “nulidade do auto de lançamento” por cerceamento do direito de defesa, pois a peça de lançamento teria deixado de “atentar para as especificidades que lhe são atinentes [em relação ao Contribuinte], na medida em que não permite à ora Recorrente identificar com exatidão as infrações que ensejaram a sua lavratura, tampouco identificar as operações que, de fato, ensejaram o questionamento por parte da Fiscalização”. Aduziu que o Auto de Infração se limitou a “vagas assertivas, não ultrapassando a mera narrativa dos fatos”, sem justificar pormenorizadamente a forma como fora imputado o crédito tributário respectivo. E



segue exemplificando (ou, como diz, “*por amostragem*”), afirmando que ao não examinar integralmente os argumentos da Defesa, o órgão julgador de piso teria incorrido em “*latente [...] afronta aos princípios e critérios do processo administrativo fiscal tais como legalidade, motivação, ampla defesa, contraditório e segurança jurídica*”, o que implicaria nulidade do Auto de Infração.

No mérito, em relação à Infração 1, criticando a decisão por não se pautar na busca pela verdade material e por se limitar à realidade das provas coligidas nos autos e um “*apego à legislação e as informações indicadas*”, principia reconhecendo erro formal no lançamento de algumas notas com CFOP equivocados - e sustenta exemplificativamente aspectos de escrituração atinentes a bens diversos adquiridos no desempenho de sua atividade empresarial (energia elétrica, serviços de transporte etc.), repisando a alegação de nulidade, tecendo comentários analíticos sobre cada uma das ocorrências da infração (fls. 1.145 a 1.181), para concluir que o valor cobrado é improcedente. Pugna, sucessivamente, para que se reconheça que o ICMS foi, de um modo ou de outro (com ou sem dilação de prazo), efetivamente pago, e sua cobrança é tentativa de locupletamento do Estado.

Também no mérito, em relação à Infração 02, o contribuinte destaca o parcial acolhimento das suas alegações, mas pontua a nulidade parcial do acórdão por ausência de fundamentação (ausência de motivação para a manutenção da glosa), tendo acolhido argumentação relacionada tão-somente “*às notas fiscais 3194 e 11.126, suscitadas por amostragem pela Recorrente na peça impugnatória*”, apontando, mais uma vez, cerceamento do seu direito à ampla defesa - pelo que pugna pelo cancelamento da Infração.

Ainda no mérito, agora em relação à Infração 03, a Recorrente reedita a tese de que os bens ingressados em seu estabelecimento para compor “silos” não devem ser, como o foram pelo Autuante, classificados como bens destinados a compor o seu imobilizado (imóvel por acesso física), que nos termos da legislação estadual não admitem crédito de ICMS, sendo em verdade um equipamento, móvel, assim classificado de acordo com sua posição na NCM e perante órgãos de financiamento (BNDES), por isso pugna pelo cancelamento desta Infração.

Por derradeiro, reeditou o requerimento formulado em sede de Defesa para que se realizasse perícia contábil, concluindo por requerer: 1) o cancelamento integral do Auto de Infração; sucessivamente, 2) decretação de nulidade do Auto de Infração; sucessivamente, 3) a reforma da decisão de primeiro grau para determinar o cancelamento integral do Auto de Infração; sucessivamente, 4) realização mês a mês do encontro de contas dos valores supostamente devidos com aqueles efetivamente recolhidos a maior. Como anexo ao recurso, ofereceu “Laudo Técnico” para apropriação de crédito de ICMS nas suas contas de energia elétrica (fls. 1.189 a 1.203).

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos em 17/01/2020, e por considerá-los devidamente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta.

Na sessão de julgamento de 23/08/2021 esta 2ª CJF decidiu converter o feito em diligência à Inspeção de Origem (fls. 1.209 e 1.210), cujo teor se transcreve a seguir:

*Examinado o corpo probatório produzido, esta 2ª CJF deliberou por converter o presente feito em diligência à INFRAÇÃO DE ORIGEM, a fim de que os Autuantes:*

*a) intimem o Sujeito Passivo a, em relação à Infração 01, apresentarem demonstrativo analítico e completo (e não “por amostragem”, ou exemplificativo), preciso e conciso, de todos os conhecimentos de transporte, correlacionados criteriosamente com o frete de mercadorias efetiva e comprovadamente vinculadas ao Projeto, e passíveis de apropriação na rubrica de créditos fiscais vinculados ao projeto do DESENVOLVE aprovado pelo Sujeito Passivo;*

*b) intimem o Sujeito Passivo, em relação à Infração 02, para que apresente descrição técnica dos “silos”, indicando esquematicamente como os mesmos se inserem em seu processo produtivo, de modo a debater a presunção gerada de se tratar de bem “imóvel por acesso física” dada a descrição da NCM 847.8940 (silos fixos), em tese incompatível com o conceito de bem móvel.*

*Após a intimação do Sujeito Passivo, devem os autuantes se manifestar explicitamente sobre os esclarecimentos prestados pelo Sujeito Passivo, procedendo à segregação (i) dos valores correlacionados a aquisição de serviço*

*de fretes na entrada de insumos comprovadamente correlacionados com mercadorias vinculadas ao Projeto (Infração 01); e (ii) dos valores relativos a “silos” no CIAP, para o caso desta Câmara, eventualmente, decidir acolher os argumentos da Recorrente, possibilitando a eventual reformulação do cálculo.*

*Concluída a diligência, o Sujeito Passivo deve ser intimado para se manifestar, querendo, sobre o resultado dos trabalhos, no prazo de 30 (trinta dias), findos os quais os autos, devidamente preparados, devem ser remetidos a este CONSEF para subsequente deliberação.*

A Recorrente foi intimada e ofereceu “Resposta à Intimação” às fls. 1.213 a 1.216, atendendo à requisição desta Câmara ao oferecer planilha dos conhecimentos de transporte (fls. 1.219 a 1.230) e memorial descritivo do seu “Sistema de Negro de Fumo”, em que se inserem os silos (fls. 1.232 a 1.237).

No Relatório de Diligência (fls. 1.245 a 1.247) assinado por um dos Autuantes, a Fiscalização sustentou a manutenção tanto da Infração 01 quanto da Infração 02 (*rectius*, Infração 03), primeiro ao criticar o demonstrativo apresentado pela Recorrente que “*não apresenta descrição das mercadorias transportadas, objeto da avaliação para determinar, se ou não, podem ser consideradas como vinculadas ao Projeto*”; depois, por afirmar que “*Por si só, a fotografia, apresentada pela autuada já confirma que os silos não são maquinários transportáveis. A própria TIPI na classificação fiscal 8479.89.40 observa que o bem ‘silos’ são objetos ‘não transportáveis’, ou seja, bens fixos, imóveis*”. Com o relatório, vieram os anexos de fls. 1.248 a 1.279.

Por ordem da Coordenação Administrativa deste CONSEF (fl. 1.280-v.), em cumprimento da Diligência, a Recorrente foi intimada a se manifestar sobre os documentos acostados pela Fiscalização, tendo oferecido razões em reforço de suas alegações (reiterativas do Recurso Voluntário) às fls. 1.285 a 1.289.

Retornados os autos, estes foram incluídos na pauta de 03/11/2022. Oportunidade que se fez constar a presença do advogado, Dr. Matheus Lima Zomer - OAB/RS nº 97.877, que exerceu o direito de fala.

É o relatório.

## VOTO

A via recursal eleita pelo Sujeito Passivo é cabível e adequada, ante sua previsão no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99. O Recurso Voluntário foi deduzido tempestivamente (art. 171 do RPAF/99), presentes todos os requisitos de admissibilidade. Sou pelo seu conhecimento.

Tomando a ordem de exposição das matérias recursais consoante deduzidas no Recurso Voluntário, inicio por rejeitar a tese de que a aplicação da Lei Complementar nº 160/2017 (e o Convênio ICMS 190/2017, mais a Lei nº 14.033/2018) teria qualquer impacto na presente demanda. O que se julga é justamente o atendimento às normas do Programa DESENVOLVE, deste Estado, e não uma eventual utilização de benefícios fiscais de outras unidades da federação, porventura aqui não admitidos. Com a devida licença, a tese não possui qualquer conclusão.

Rejeito o requerimento de perícia fiscal, assim como rejeito o requerimento de pronúncia de nulidade por cerceamento do direito de defesa. O caso não demanda conhecimentos técnicos que extrapolam os conhecimentos dos membros deste Conselho, e o Contribuinte teve, por seu turno, ampla possibilidade de demonstrar suas alegações nas diversas manifestações, que aproveitou de modo suficiente, contribuindo para o esclarecimento da demanda.

Do mesmo modo, não visualizo nulidades nem no lançamento tributário, nem na decisão de primeiro grau (ou em qualquer fase do procedimento ou do processo administrativo fiscal), pois tanto foi suficientemente identificada a acusação que a Recorrente ofereceu defesa, recurso, manifestações absolutamente aderentes à matéria. Em outras palavras, o contraditório de desenvolveu de modo intenso, não cabendo falar em déficit na motivação do Auto de Infração, sendo certo que os demonstrativos oferecidos pela Recorrente, repita-se, em atenção ao seu dever de colaboração, foram suficientes para a resolução da demanda na visão desta Relatoria.



Com relação ao mérito das Infrações 01 e 02, melhor sorte não assiste à Recorrente. Com efeito, após instada por esta Câmara, a Recorrente ofereceu listagem de documentos a viabilizar o exame por parte da Fiscalização de supostos ajustes. No entanto, a resposta dos Autuantes (fls. 1.245 a 1.247) nos pareceu mais contundente, quando afirmou que *“as informações prestadas pelo contribuinte em sua defesa não condizem com a realidade dos fatos narrados [...] visto que, estes agentes fiscais, invariavelmente, para o cálculo do benefício do Desenvolve utilizou a classificação por CFOP constante dos registros da EFD, tudo em conformidade com as orientações da I.N. 27/09”*.

Portanto, em relação às Infrações 01 e 02, sou pela manutenção da decisão de primeiro grau que admitiu redução de parte do valor lançado (Infração 02), com a aquiescência dos Autuantes.

Todavia, em relação à Infração 03, penso que assiste razão à Recorrente.

Com efeito, o lançamento se volta a um suposto equívoco de classificação fiscal (e, por conseguinte, de apropriação de crédito fiscal) no que concerne aos “silos”, em cujas notas de aquisição se constata a utilização do Código NCM 8479.89.40.

Para iniciar a exposição, transcrevo a árvore classificatória deste código a partir de consulta pública ao Portal do SISCOMEX:

SEÇÃO XVI - MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS

Capítulo 84 Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes.

84.79 Máquinas e aparelhos mecânicos com função própria, não especificados nem compreendidos noutras posições deste Capítulo.

8479.8 - Outras máquinas e aparelhos:

8479.89 -- Outros

8479.89.1	Prensas; distribuidores e doseadores de sólidos ou de líquidos	
8479.89.2	Máquinas e aparelhos para cestaria ou espartaria; máquinas e aparelhos para fabricação de pincéis, brochas e escovas	
8479.89.3	Limpadores de para-brisas elétricos e acumuladores hidráulicos, para aeronaves	
8479.89.40	Silos metálicos para cereais, fixos (não transportáveis), incluindo as baterias, com mecanismos elevadores ou extratores incorporados	IMP EXP D
8479.89.9	Outros	

É sabido o quão tormentosa é a tarefa de imputar códigos fiscais e classificar bens, produtos e mercadorias para fins fiscais.

No caso em tela, vejo que o item “silo” é indicado na norma como “silo metálico para cereal”, algo fixo, não-transportável. Ou seja, um container fixo que se incorpora a um dado estabelecimento para armazenamento de cereais.

Nos demonstrativos trazidos pela Recorrente, em especial quando da apresentação de sua “Resposta à Intimação” (fls. 1.213 a 1.237, mais precisamente no anexo intitulado “Sistema de Negro de Fumo”, às fls. 1.232 a 1.237), o que se vê não é um bem não relacionado com a atividade principal do contribuinte, como afirmou-se na decisão de primeiro grau (fazendo referência à legislação), mas um uma “máquina” ou “aparelho” (veja-se o título da Seção XVI da NCM!), essencial ao processo produtivo de quem molda borracha para a fabricação de pneumáticos.

Parece-me correta a asserção da Recorrente, no item “Apresentação do Sistema”:

*Em síntese o sistema de transporte de negro de fumo tem início com o descarregamento da carreta por meio do sistema pneumático, onde o material segue para os silos de transporte automaticamente via controle do sistema supervisorio. Logo em seguida o mesmo é direcionado para as moegas de transferência e pesagem através de tubulações dando início ao processo de alimentação automatizado do material nas câmaras do “banbury”, misturador de borracha. Desse modo, salientamos que os silos de negro de fumo que são objeto da análise, fazem parte do sistema automático de transporte, não servido somente para armazenamento.*

Assim, o pigmento “negro de fumo”, insumo que ingressa nesses “silos” - e, certamente, não é um

cereal - é transportado desde o seu carregamento por caminhões, passando aos silos, por dutos, até as moegas e os “banburies” para misturar-se à borracha. Sua função, portanto, não é de mero artefato para depósito de insumos, mas de equipamento que concorre para a movimentação dos insumos no processo fabril.

Ademais, as imagens apresentadas pela Recorrente me conduzem à convicção de que os tais “silos” não são um imóvel por acessão, como seria uma construção, ou uma plantação. São apenas um equipamento que, a despeito de permanecer estático durante sua utilização econômica, não são ali montados para permanecer com o prédio, e têm função econômica de movimentação dos insumos.

Visto de outro modo, faltam-lhe os requisitos da *permanência* e da *indissociabilidade do solo* (“*sem destruição, modificação, fratura ou dano*”) para caracterização como acessão física, como didaticamente se lia no art. 43 do revogado Código Civil de 1916.

Aqui, com a devida licença, o texto frio de um texto classificatório não pode prevalecer à verdade material, tanto mais quando a Recorrente demonstra que outras Unidades da Federação efetivamente admitem tal mercadoria, muito peculiar ao segmento econômico em que opera (o segmento de borrachas) como um equipamento (móvel), e não como um bem destinado a compor o seu ativo fixo. É o que evidenciou a Recorrente ao fazer menção ao RICMS/RS, que trata o item como “máquina ou implemento agrícola” - ver art. 23, inciso XIV, e o Apêndice XI.

Ante o exposto, sou pelo PARCIAL PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar insubsistente a Infração 03, mantendo a Decisão de Primeiro grau em relação às Infrações 01 e 02. Como síntese, em valores históricos e totalizados por Infração, segue a tabela:

	Auto de Infração	1ª JJF	2ª CJF
Infração 01	305.545,62	305.545,62	305.545,62
Infração 02	11.822,96	2.085,29	2.085,29
Infração 03	32.093,95	32.093,95	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>349.462,53</b>	<b>339.724,86</b>	<b>307.630,91</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206900.0093/15-5, lavrado contra **BORRACHAS VIPAL NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 307.630,91**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de novembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS