

PROCESSO	- A. I. Nº 207140.0020/21-1
RECORRENTE	- JACOBS DOUWE EGBERTS BR COMERCIALIZAÇÃO DE CAFÉS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0148-01/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 16/03/2023

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0009-12/23-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. Autuado deixou de efetuar o lançamento a débito referente ao diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Demonstrativo de débito retificado, no julgamento de piso, para exclusão de mercadorias caracterizadas como bem do ativo utilizado no processo produtivo, insumos, sujeitas ao regime de substituição tributária e que foram efetivamente recolhidas pelo autuado. Razões recursais incapazes à reforma do Acórdão recorrido. Rejeitadas arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 1ª JJF sob nº 0148-01/22-VD que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 14/12/2021, para exigir crédito tributário no valor de R\$ 481.111,96, pela constatação da seguinte irregularidade:

*Infração (06.05.01) “Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento (06.05.01), ocorrido nos meses de janeiro a março de 2017, de maio de 2017 a janeiro de 2020, de março e maio de 2020 e de julho a dezembro de 2020, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.”*

O autuante acrescentou que se trata de peças de reposição, peças do vestiário, brinquedos, cabos de comunicação, cantoneiras, bombas, trilhos, porcas, arruelas, parafusos e etc.

O autuado apresentou impugnação contra o Auto de Infração das fls. 45 a 56.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 82 a 91. Explicou que para um bem ser considerado do ativo imobilizado precisa estar vinculado à produção cuja saída seja tributada pelo ICMS. Afirmou que os brindes, as doações e as bonificações estão sujeitas ao DIFAL.

Excluiu do lançamento o item ribbon (fita para ser colada na embalagem onde é registrado o código de barras do produto), admitindo o enquadramento desta mercadoria na ST.

Aduz o autuante que a relação de mercadorias supostamente destinadas ao ativo imobilizado, indicadas no Doc 02, são bens de uso e consumo, tais como componentes eletrônicos, peças de reposição ou de manutenção, cabos, dutos, etc., que não podem ser considerados como máquinas ou equipamentos utilizados diretamente na produção dos produtos com saídas tributadas.

Reiterou que procede a argumentação do autuado em relação à exclusão da exigência fiscal relativas às notas fiscais indicadas como referentes a mercadorias sujeitas à substituição tributária, bem como em relação aos itens que efetivamente foram pagos.

Apresentou novos demonstrativo em CD à fl. 92, reduzindo a exigência fiscal para R\$ 460.161,40.

O autuante apresentou nova informação fiscal das fls. 112 a 115. Salienta que apesar do contribuinte ter lançado os componentes eletrônicos, peças de reposição e manutenção, cabos,

dutos e outros na contabilidade como ativo imobilizado, para efeito da legislação tributária são considerados como bens de uso e consumo.

A 1ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transrito, julgando Procedente em Parte o presente Auto de Infração por unanimidade.

**VOTO**

*Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*O presente auto de infração consiste na exigência de ICMS relativo à diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens de uso e consumo efetuadas por contribuinte do imposto.*

*Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração em razão da existência de erros no levantamento fiscal ou de ausência de Lei Complementar para cobrança de diferencial de alíquotas. De acordo com o § 1º do art. 18 do RPAF, as eventuais incorreções não acarretam a nulidade do Auto de Infração quando for possível a sua correção e desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo. Após a retificação dos demonstrativos, o autuado recebeu as cópias e teve o prazo de dez dias para apresentar manifestação, conforme documento à fl. 94.*

*A cobrança do diferencial de alíquotas já estava prevista na Lei nº 7.014/96 na época da ocorrência dos fatos geradores. O inciso XV do art. 4º da referida lei estabelecia que ocorria o fato gerador do ICMS no momento:*

*“XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.”*

*Em relação à base de cálculo e à apuração do imposto, o inciso XI e o § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96 estabeleciam o seguinte:*

*“XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo”.*

*“§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal”.*

*Assim, não há que se falar em falta de previsão legal para cobrança da diferença de alíquotas na hipótese de aquisição interestadual de material de uso e consumo ou ativo imobilizado por contribuinte do ICMS.*

*No mérito, quanto aos bens supostamente destinados ao ativo imobilizado, é necessário que fique devidamente caracterizada pelo autuado a função que cada bem desempenha dentro do processo produtivo para que os créditos vinculados à sua aquisição possam ser apropriados para compensação com os débitos fiscais gerados nas saídas dos produtos resultantes da industrialização.*

*O diferimento de que trata o art. 2º do Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/02, nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo, tem como objetivo desonerar do imposto o processo produtivo da empresa de modo que fique potencializado o referido benefício. Com isso, a apuração do imposto indicará um valor mais elevado a recolher e, consequentemente, ampliará o valor do benefício dentro da sistemática própria do DESENVOLVE de antecipação do prazo de pagamento do imposto dilatado.*

*Assim, conclui-se que o benefício do diferimento visou somente alcançar aqueles em uso diretamente no processo produtivo da empresa, cuja aquisição gera direito ao crédito fiscal na apuração mensal do ICMS. O diferimento nas importações, nas aquisições internas e nas aquisições interestaduais, relativamente ao diferencial de alíquotas, representa uma menor carga tributária sobre esses bens, repercutindo diretamente na ampliação do saldo devedor passível do incentivo.*

*Desse modo, inapropriado entender que o diferimento também alcançaria os bens destinados ao ativo imobilizado não utilizado no processo produtivo, pois esses não afetam diretamente a apuração do imposto.*

*Os produtos indicados nas notas fiscais nº 4006, 15848, 15908, 1403060, 75734, 2978, 128881, 3023, 3022, 3034, 6874, 3054, 86618, 606, 194, 700 e 701, bem como em outras notas fiscais trazidas na sessão de julgamento (fls. 143/230), são cantoneiras, tubos, luminárias, cabos, abraçadeiras, porta corta fogo, disjuntor, parafusos, molduras, buchas, adaptadores, estantes, painéis de medidores de tensão, split, quadro de luz e força, eletrocalha, bateria, etc. e não se constituem em bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo.*

*Porém, o produto “MEDIDOR CONTINUO DE UMIDADE, MODELO MS/QB4260, COMPOSTO” representa um bem do ativo importante no processo produtivo do café. De acordo com informações extraídas do site da Ms*

Instrumentos, relativamente a modelo semelhante do produto, no endereço eletrônico <https://www.msinstrumentos.com.br/home/index.php/medicao-de-umidade-no-processamento-de-cafe/#:~:text=Sua%20forma%20simples%20de%20usar%20prov%C3%A9m%20praticidade%20e.mol%C3%A9culas%20da%C3%A1gua%2C%20e%20portanto%20de%20alta%20precis%C3%A3o>:

“O controle da umidade durante o processo de fabricação do café é de extrema importância, pois a água é agente utilizado para resfriamento durante a torrefação dos grãos. Esta adição de água precisa ser muito bem controlada, pois tem impacto direto na preparação de blends, qualidade, aroma e paladar do café. Métodos tradicionais envolvem análises de amostras em estufas ou métodos secundários que demandam toda uma preparação da amostra e tempo para se obter o resultado da umidade. Como o processo de torrefação é dinâmico e interrumpido, é necessária uma metodologia que seja prática, rápida e eficiente.

O Analisador QB4266 foi desenvolvido pela MS INSTRUMENTOS para exatamente suprir estas necessidades. Sua forma simples de usar provém praticidade e rapidez de resposta na análise da umidade do café. O QB4266, tem se apresentado como uma potente ferramenta para fabricantes, com medição feita através da tecnologia N.I.R. (infravermelho próximo) de interação direta com as moléculas da água, e, portanto, de alta precisão. O QB4266 possui uma interface eletrônica simples, de fácil manuseio e operação que registra a umidade em poucos segundos.

Os benefícios principais admitidos pós-implantação são: Maior rapidez em ações corretivas no processamento da torra, ganhos de produtividade, redução do consumo de energia dos torradores, garantia da condição adequada para o empacotamento”.

Diante do exposto, concluo que o produto “MEDIDOR CONTINUO DE UMIDADE, MODELO MS/QB4260, COMPOSTO” deve ter a exigência fiscal de R\$ 8.140,00 excluída deste auto de infração, relativamente ao mês de março de 2017, pois se constitui em bem do ativo utilizado no processo produtivo do autuado.

Das mercadorias indicadas pelo autuado como destinadas à industrialização, grifadas em laranja na planilha denominada “doc.02” no CD à fl. 78, apenas o produto “ribbon” foi retirado do demonstrativo de débito, pois efetivamente trata-se de uma fita para ser colada na embalagem onde é registrado o código de barras do produto. Os demais produtos (teste r d pilão, cantoneira, cilindro de ação duplo, dedo pega pallet, pallet corners e gaxeta sintética) não integram o produto final e nem se desgastam em cada processo produtivo, não se constituindo em insumos, mas em bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

Correta a exclusão efetuada pelo autuante em relação às mercadorias indicadas nas notas fiscais nº 374047, 376541, 377046, 377153, 377507, 472189, 505938 e 3533, destacadas pelo autuado em azul na planilha denominada “doc.02” em CD à fl. 78, pois foram tributadas pelo regime de substituição tributária.

As mercadorias citadas pelo autuado como bonificação, doação e brinde se constituíam de produtos utilizados pelo autuado em sua atividade como uso e consumo, como peças, tintas, cabos, sensores, parafusos, etc. Os recebimentos deste tipo de mercadoria, mesmo sem ônus para o adquirente, devem ser objeto de pagamento da diferença de alíquotas.

O autuante atestou que o imposto referente à diferença de alíquotas vinculado às notas fiscais nº 2873578, 137, 17183, 80723, 51725, 32941, 20930, 1520, 444364, 84626, 466050, 377, 152026, 248264, 469185, 61, 469685, 6963, 42374, 22480, 25290, 10324, 114, 18516, 410400, 4639277, 24672, 15254, 76243, 344268, 344387 foram efetivamente pagos pelo autuado, retirando acertadamente a respectiva exigência fiscal do demonstrativo de débito.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do auto de infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$ 452.021,42, nos termos da planilha anexada pelo autuante em CD à fl. 92, retificado com a retirada da exigência fiscal de R\$ 8.140,00 do mês de março de 2017, referente à nota fiscal nº 4006, conforme a seguir:

<b>DATA OCORRÊNCIA</b>	<b>B. CÁLCULO</b>	<b>ALÍQ.</b>	<b>DÉBITO DO ICMS DIFAL</b>
31/01/2017	152,78	0,18	27,50
28/02/2017	4.888,89	0,18	880,00
31/03/2017	98.307,73	0,18	9.555,39
31/05/2017	66.230,50	0,18	11.921,49
30/06/2017	7.178,18	0,18	1.292,07
31/07/2017	58.674,48	0,18	10.561,41
31/08/2017	87.398,33	0,18	15.731,70
30/09/2017	21.770,82	0,18	3.918,75
31/10/2017	51.826,59	0,18	9.328,79
30/11/2017	77.149,58	0,18	13.886,92
31/12/2017	62.759,43	0,18	11.296,70
31/01/2018	24.018,09	0,18	4.323,26
28/02/2018	27.891,67	0,18	5.020,50
31/03/2018	18.267,15	0,18	3.288,09
30/04/2018	3.869,39	0,18	696,49
31/05/2018	20.413,56	0,18	3.674,44
30/06/2018	39.525,26	0,18	7.114,55
31/07/2018	37.131,25	0,18	6.683,63
31/08/2018	6.097,98	0,18	1.097,64

30/09/2018	3.233,20	0,18	581,98
31/10/2018	21.642,50	0,18	3.895,65
30/11/2018	22.201,72	0,18	3.996,31
31/12/2018	11.459,26	0,18	2.062,67
31/01/2019	42.207,30	0,18	7.597,31
28/02/2019	32.796,14	0,18	5.903,30
31/03/2019	90.421,45	0,18	16.275,86
30/04/2019	55.468,73	0,18	9.984,37
31/05/2019	19.486,39	0,18	3.507,55
30/06/2019	115.417,67	0,18	20.775,18
31/07/2019	6.384,78	0,18	1.149,26
31/08/2019	44.437,74	0,18	7.998,79
30/09/2019	75.765,72	0,18	13.637,83
31/10/2019	18.565,67	0,18	3.341,82
30/11/2019	417.011,89	0,18	75.062,14
31/12/2019	169.465,23	0,18	30.503,74
31/01/2020	60.500,00	0,18	10.890,00
31/03/2020	30.555,56	0,18	5.500,00
31/05/2020	258.028,96	0,18	46.445,21
31/07/2020	79.016,67	0,18	14.223,00
31/08/2020	41.931,41	0,18	7.547,65
30/09/2020	116.046,88	0,18	20.888,44
31/10/2020	12.524,26	0,18	2.254,37
30/11/2020	98.331,49	0,18	17.699,67
<b>TOTAL DO DÉBITO</b>		>>>	<b>452.021,42</b>

Inconformada com a decisão proferida pelo juízo de base, a recorrente interpôs Recurso Voluntário alegando as seguintes razões de defesa.

Suscita a nulidade do acórdão recorrido. Diz que durante a sessão de julgamento de 16/08/2022, apresentou à Junta de Julgamento Fiscal os seguintes documentos: **(i)** planilha demonstrativa com a descrição, utilização e destinação das mercadorias autuadas; **(ii)** Notas Fiscais de aquisição das mercadorias; **(iii)** balancete (sistema SAP) com a relação das mercadorias destinadas ao ativo imobilizado; e **(iv)** fotografias para ilustrar a utilização de algumas mercadorias (Doc. 02). Todavia, contesta afirmando que a Junta de Julgamento desprezou todo o conjunto probatório apresentado, consubstanciando sua decisão em mera pesquisa feita em sites, o que claramente viola os princípios basilares do processo administrativo, sobretudo o princípio da verdade material.

Suscita a nulidade do lançamento fiscal. Aduz que os equívocos cometidos e reconhecidos pelo autuante culminam de nulidade o levantamento fiscal na medida em que tornam o crédito tributário ilíquido, incerto e inexigível. Destaca que o erro relativamente aos elementos essenciais da constituição do crédito tributário configura cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, pois, sequer é possível identificar e/ou definir com clareza a matéria tributável e o montante devido no lançamento fiscal. Conclui que restou demonstrado que os erros materiais relativamente aos elementos essenciais da constituição do crédito tributário, impõe o reconhecimento da nulidade do lançamento fiscal, posto tratar-se de vício insanável, em consonância com as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional e nos termos do art. 18, inciso IV, “a” do RPAF/BA.

No mérito, diz que o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, no uso de suas atribuições, através da Resolução nº 067/2011, habilitou a Recorrente no projeto de ampliação do seu estabelecimento industrial localizado em Salvador, Estado da Bahia, para produzir café torrado e moído e café solúvel, cappuccino e filtro de papel, sendo-lhe, para tanto, concedido o benefício do diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS relativamente ao diferencial de alíquota nas aquisições em outras unidades da Federação de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação.

Salienta que a Junta de Julgamento Fiscal, seguindo entendimento equivocado do Auditor-Fiscal autuante, assentou que “*o benefício do diferimento visou somente alcançar aqueles em uso diretamente no processo produtivo da empresa, cuja aquisição gera direito ao crédito fiscal na apuração mensal do ICMS*”.

Contesta o entendimento sustentado pela Junta de Julgamento Fiscal, afirmando que tal

“condição” não possui respaldo normativo, na medida em que não está prevista na Resolução nº 067/2011, que habilitou a Recorrente ao programa DESENVOLVE, tampouco no Decreto nº 8.205/2002 que aprova o Regulamento do programa.

Aponta para o art. 111 do Código Tributário Nacional, sinalizando que a legislação tributária deve ser interpretada literalmente, inexistindo qualquer condição relativa à comprovação da função que cada bem desempenha dentro do processo produtivo, como sustenta o acórdão recorrido.

Traz decisão do CONSEF (*1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF nº 0201-11/18, AI nº 279691.3000/16-7, Data do Julgamento 07/08/2018, Data da Publicação 05/10/2018*).

Diz a recorrente que a partir da análise da ementa acima citada, verifica-se que o diferimento do recolhimento do diferencial de alíquota foi afastado pelo fato de os bens do ativo fixo terem sido alocados em postos de venda. Todavia, a decisão é clara ao assentar que o diferimento se aplica aos bens do ativo imobilizado ligados aos setores ou seções do estabelecimento onde se realizam os processos de industrialização dos produtos incentivados.

Traz o conceito de ativo imobilizado, apontando para o Pronunciamento Técnico Contábil CPC 27. Aduz que não pode prevalecer a exigência do ICMS DIFAL sobre as mercadorias que a Recorrente indicou e comprovou serem destinadas ao seu ativo imobilizado, seja porque tais mercadorias são utilizadas no processo produtivo, seja porque são inerentes e indispensáveis à operação do negócio.

Relativamente às mercadorias destinadas ao ativo imobilizado da Recorrente, foram acostadas aos autos as Notas Fiscais das mercadorias adquiridas, bem como os *prints* do balancete (sistema SAP) com as informações acerca do cadastro e destinação das mercadorias.

Traz relação das mercadorias destinadas ao ativo imobilizado apresentada pela Recorrente (em destaque, a mercadoria denominada como “ADEQUACAO KIT PNEUMATICO TORRADOR T-4000”):

“ADEQUACAO KIT PNEUMATICO TORRADOR T-4000”- participa do processo de secagem e armazenamento do café e que, por essa razão, está incorporada o ativo imobilizado da Recorrente. Para o café, a secagem em secadores mecânicos termicamente eficientes é considerada muito importante, pois, além de agilizar a colheita, não depende das condições climáticas.

Elenca minunciosamente todos os demais itens lançados, conforme *print* de parte da tabela trazida em sede de recurso:

DATA	NF	CFOP	NCM	DESCRIÇÃO DO ITEM	UTILIZAÇÃO	DESTINAÇÃO
10/03/17	4006	2556	'90275090'	MEDIDOR CONTINUO DE UMIDADE, MODELO MS/QB4260, COMPOSTO	Dispositivo de medição laboratorial.	Ativo fixo
22/03/17	15848	2556	'90328100'	ADEQUACAO KIT PNEUMATICO TORRADOR T-4000	Peça utilizada para adequação do sistema de segurança do torrador.	Ativo fixo
30/03/17	15908	2556	'84199040'	PLATAFORMA DO VASO SEPARADOR VS 03000	Peça utilizada para adequação do sistema de segurança do torrador.	Ativo fixo
03/04/18	140403060	2556	'85176259'	NO DE REDE CPX-FB36 54209581	Silos de armazenamento e recebimento de café verde.	Ativo fixo
24/09/19	86618	2556	'94032000'	ESTANTE 2.000X920X420 CC/CC	Utilizado para o projeto de medição laboratorial.	Ativo fixo

Diz que as demais mercadorias indicadas como destinadas ao ativo imobilizado e que dizem respeito à itens adquiridos para adequação às exigências do Corpo de Bombeiros para emissão do Certificado de Licença e Auto de Vistoria e itens utilizados na instalação de energia elétrica também devem ser excluídos do lançamento fiscal, na medida em que tais mercadorias são imprescindíveis à manutenção da atividade empresarial.

Afirma que os itens destinados ao cumprimento de requisitos exigidos pelo Corpo de Bombeiros e necessários à instalação de energia elétrica se enquadram na definição de ativo imobilizado, na medida em que: **(i)** possuem natureza relativamente permanente; **(ii)** são utilizados na operação dos negócios (ainda que se entenda que para fins administrativos) e **(iii)** não se destinam à venda.

Por todo o exposto, requer-se sejam excluídas do lançamento fiscal as mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, na medida em que, sendo a Recorrente beneficiária do programa DESENVOLVE, o pagamento do diferencial de alíquota fica diferido para o momento da desincorporação do bem.

Demonstra ainda a improcedência da exigência fiscal pela inclusão de insumos industriais –

materiais intermediários ligados ao processo produtivo – imprescindíveis à realização da atividade-fim da Recorrente.

Discorre para o conceito de insumo industrial. Traz decisão do C. Superior Tribunal de Justiça no julgamento do RESP 1.221.170/PR.

Relata que insumo industrial é tudo aquilo que é usado no processo de produção, agregando ou não ao que está sendo produzido, de modo que equipamentos ou máquinas também podem ser considerados como insumos industriais se utilizados no processo produtivo.

Cita exemplos:

“CANTONEIRAS”- acoplados aos paletes para proteção dos produtos, tratando-se, portanto, de insumos industriais.



“R0033594 - CILINDRO DE ACAO DUPLO”, “DEDO PEGA PALLET” e “GAXETA SINTETICA”. O “R0033594 - CILINDRO DE ACAO DUPLO” é utilizado na linha de vácuo, ou seja, nos flaps de formação do topo do pacote dentro da câmara de vácuo, não restando dúvidas de que tal mercadoria é um insumo industrial, posto que imprescindível ao processo de produção. Quanto ao “DEDO PEGA PALLET”, trata-se de garra mecânica para transporte e posicionamento dos pallets nas esteiras, de modo que tal item também se classifica como insumo industrial indispensável ao desenvolvimento da atividade econômica. Por fim, a “GAXETA SINTETICA” é um elemento de vedação utilizado no processo de torra do café, especificamente nos derivados de calor dos torradores, portanto, indiscutível sua classificação como insumo industrial.



**Cilindro de Ação Duplo-**

Cilindro utilizado nas Goglios (Goglios- Linha de vácuo) Ele é utilizado nos flaps de formação do topo do pacote dentro da câmara de vácuo;



**Gaxeta Sintética** - Elemento de vedação utilizado nos derivadores de calor dos torradores;



**Dedo Pega Pallet** - Garra utilizada no robô para pegar o pallet e posicionar na esteira;

Traz posicionamento do C. Superior Tribunal de Justiça externado no julgamento do AgInt no REsp nº 1.800.817/SP acerca da possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários.

Conclui que não restam dúvidas de que as mercadorias adquiridas pela Recorrente são utilizadas na consecução da atividade-fim da empresa e, portanto, devidamente classificadas pela Recorrente como insumos industriais/produtos intermediários, como restou demonstrado, não podendo prevalecer a exigência do diferencial de alíquota sobre tais bens.

Em face do exposto, requer-se o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que: **(i)** seja reconhecida a nulidade do acórdão recorrido, posto que restou demonstrado que a Junta de Julgamento Fiscal não analisou o conjunto probatório apresentado pela Recorrente; **(ii)** seja reconhecida a nulidade do lançamento fiscal, pela existência de vícios materiais insanáveis que retiram a liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário, de modo que a manutenção da exigência fiscal viola as disposições do art. 142 do CTN e dos artigos 18 e 39 do RPAF/BA; **(iii)** por fim, seja reconhecida a improcedência do lançamento fiscal, consubstanciado na acusação de não recolhimento do ICMS DIFAL, na medida em que as mercadorias adquiridas pela Recorrente são destinadas ao ativo imobilizado, cujo pagamento do diferencial de alíquota é deferido para o momento da desincorporação do bem, ou são insumos industriais necessários à realização da atividade-fim da Recorrente.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Sr. Fernando Westin Marcondes Pereira – OAB/SP nº 212.546, no qual exerceu seu direito de fala.

Este é o relatório.

#### VOTO VENCIDO

O presente Recurso Voluntário visa combater infração única imputada a empresa recorrente por suposta falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

Segundo descrição complementar da referida infração, trata-se da aquisição interestadual de peças de reposição, peças do vestuário, brinquedos, cabos de comunicação, cantoneiras, bombas, trilhos, porcas, arruelas, parafusos e etc.

Em sede recursal, a recorrente suscita para a nulidade do acórdão recorrido, assim como para a nulidade do lançamento fiscal. Isto porque, entendeu a empresa recorrente que a Junta de Julgamento desprezou todo o conjunto probatório apresentado, consubstanciando sua decisão em

mera pesquisa feita em sites, o que claramente viola os princípios basilares do processo administrativo, sobretudo o princípio da verdade material.

Quanto à nulidade invocada, entendo que, e ainda que a Junta tenha avaliado de forma sucinta e genérica, não se pode chegar à conclusão de que houve omissão em relação aos argumentos articulados na peça defensiva. É de se constatar que o presente Lançamento obedece às formalidades legais previstas nos artigos 26 e 28 do RPAF-BA/99.

Ademais, não obstante o fiscal autuante ter reconhecido para a inclusão indevida de itens no presente lançamento fiscal, por certo que o seu reconhecimento, assim como os ajustes realizados pelo autuante não tem o condão de invalidar o lançamento de ofício.

O presente lançamento de ofício foi procedido com as cautelas da lei, sendo certo afirmar que a natureza da infração e a pessoa do infrator estão determinadas nos autos, e a relação processual devidamente estabelecida com a regular ciência do contribuinte, não havendo que se cogitar em nulidade, como pretende o recorrente. Não vislumbro qualquer vício no procedimento fiscal que ensejou a correlata autuação em apreço, seja pela observância do seu rito formal, seja pela ciência e oportunidade conferidas ao contribuinte para exercer o seu amplo e irrestrito direito à defesa.

No mérito, importante salientar que a empresa recorrente é beneficiária de incentivo fiscal (DESENVOLVE), concedido pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia.

O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, no uso de suas atribuições, através da Resolução nº 067/2011, habilitou a Recorrente no projeto de ampliação do seu estabelecimento industrial localizado em Salvador, Estado da Bahia, para produzir café torrado e moído e café solúvel, cappuccino e filtro de papel, sendo-lhe, para tanto, foi concedido o benefício do diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS relativamente ao diferencial de alíquota nas aquisições em outras unidades da Federação de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação.

Veja, contudo, que a regra é clara ao sinalizar que o diferimento se aplica para os itens do ativo fixo, não devendo ser aplicado em operações com mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, que, portanto, devem ocorrer com tributação normal.

As folhas 12 a 32 dos autos, consta o demonstrativo de débito do imposto sendo exigido itens tais como: almofada, tesoura, bloco adesivo, calça na cor caqui, tinta, plataforma do vaso, caneta, bateria alcalina, escada, salgadinho, assim como inúmeros outros itens comestíveis, bandeja, espátula, lençol, camiseta, dentre outros que são itens visivelmente classificados como uso e consumo.

Para os itens acima mencionados, não há como prosperar as alegações de defesa, na medida em que os referidos itens são de fato materiais de uso e consumo.

Todavia, para os demais itens especificados em peça de defesa, entendo haver total correlação dos referidos ativos, com a atividade industrial exercida pela recorrente, ainda que sob a classificação de peças de reposição.

E especificamente em relação às **peças de reposição**, assim dispõe o Pronunciamento Técnico CPC 27:

*"Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado."*

Nesse contexto, de acordo com as regras contábeis que disciplinam a contabilização dos gastos com manutenções periódicas, a entidade deve registrar os respectivos gastos juntamente ao próprio item que sofre a aludida inspeção/parada para manutenção, devendo contabilizá-los segundo a mesma classe contábil adotada para os bens do ativo, alvo destas.

De igual modo, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018) também prevê o registro e depreciação das peças de reposição como itens do ativo imobilizado, determinando que

os gastos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, que resultem em aumento de vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao custo do imobilizado para realizar a sua depreciação. 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.

Isto posto a definição de ativo fixo em contraposição ao conceito de materiais de uso e consumo é de suma importância para o cerne do presente caso. Não obstante, e ainda que permitido na legislação de regência a dispensa do ICMS-Diferença de Alíquotas nas aquisições de ativos fixos, é notória a dificuldade para delimitar os critérios normativos que os identificam, o que prejudica a classificação fiscal dada 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.

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 e peças de reposição. 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.

Apesar da empresa recorrente classificar os itens abaixo como insumos industriais, de logo sinalizo que apresentam características de verdadeiros ativos, ainda que classificados como partes e peças sobressalente.

O item “ADEQUACAO KIT PNEUMATICO TORRADOR T-4000”- participa do processo de secagem e armazenamento do café.

“CANTONEIRAS”- ficam acoplados aos paletes para proteção dos produtos.

“R0033594 - CILINDRO DE ACAO DUPLO”- é utilizado na linha de vácuo, ou seja, nos flaps de formação do topo do pacote dentro da câmara de vácuo.

“DEDO PEGA PALLET”- trata-se de garra mecânica para transporte e posicionamento dos pallets nas esteiras.

“GAXETA SINTETICA” - é um elemento de vedação utilizado no processo de torra do café, especificamente nos derivados de calor dos torradores.

Diante do acima exposto, entendo que a infração é subsistente em parte, devendo ser excluído da presente infração os itens acima mencionados, por estarem amparados na dispensa do recolhimento do ICMS-DIFAL.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado.

Este é o voto.

### **VOTO VENCEDOR**

Com a devida *venia*, divirjo da decisão da i. Relatora de, no mérito, prover em parte o Recurso Voluntário e julgar o Auto de Infração procedente em parte, excluindo do valor de R\$ 452.021,42, julgado na Decisão recorrida, relativo à exigência do ICMS DIFAL, os itens: “ADEQUACAO KIT PNEUMATICO TORRADOR T-4000”, por participar do processo de secagem e armazenamento do café; “CANTONEIRAS”, por ficarem acopladas aos pallets para proteção dos produtos; “R0033594 – CILINDRO DE ACAO DUPLO”, por ser utilizado na linha de vácuo, ou seja, nos flaps de formação do topo do pacote dentro da câmara de vácuo; “DEDO PEGA PALLET”, por tratar-se de garra mecânica para transporte e posicionamento dos pallets nas esteiras, e “GAXETA SINTETICA”, por ser um elemento de vedação utilizado no processo de torra do café, especificamente nos derivados de calor dos torradores.

Não há como anuir ao voto condutor quando visivelmente se constata que tais elementos não se enquadram como ativo imobilizado **destinado à produção**, conforme **previsto na cláusula** primeira da Resolução nº 067/2011, pela qual habilitou o recorrente no projeto de ampliação

industrial para produzir café torrado e moído e café solúvel, cappuccino e filtro de papel, sendo-lhe, para tanto, concedido o benefício do diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS relativamente ao diferencial de alíquota nas aquisições noutras unidades da Federação de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação, como bem consignou a JJF, a saber:

*Assim, conclui-se que o benefício do diferimento visou somente alcançar aqueles em uso diretamente no processo produtivo da empresa, cuja aquisição gera direito ao crédito fiscal na apuração mensal do ICMS. O diferimento nas importações, nas aquisições internas e nas aquisições interestaduais, relativamente ao diferencial de alíquotas, representa uma menor carga tributária sobre esses bens, repercutindo diretamente na ampliação do saldo devedor passível do incentivo.*

*Desse modo, inapropriado entender que o diferimento também alcançaria os bens destinados ao ativo imobilizado não utilizado no processo produtivo, pois esses não afetam diretamente a apuração do imposto.*

Ademais, o próprio recorrente classifica tais aquisições **sob CFOP 2556**, correspondente a “Compra de material para uso ou consumo”, a exemplo:

- DANFE 15848, de 22/03/2017, quanto ao item “ADEQUACAO KIT PNEUMATICO TORRADOR T-4000”;
- DANFE nº 594, de 12/09/2018, relativo ao item “R0033594 - CILINDRO DE ACAO DUPLO”;
- DANFE nº 19, de 09/01/2019, inerente ao item “DEDO PEGA PALLET”;
- DANFE nº 86812, de 06/08/2019, referente ao item “CANTONEIRAS”;

Também, pelas próprias informações contidas na peça recursal, denota-se que tais itens não se compreendem como ativo imobilizado produtivo dos itens beneficiados, eis que:

“CANTONEIRAS”- *acoplados aos paletes para proteção dos produtos, tratando-se, portanto, de insumos industriais*, logo, tratam-se de cantoneiras de papelão ou plásticos que servem na estocagem dos produtos acabados e, portanto, após o processo produtivo. Ademais, a exemplo do DANFE nº 70520, de 08/01/2018, relativo a 6.912 peças, no valor unitário de R\$ 3,27, no total de R\$ 22.602,31, já demonstra, inexoravelmente, não se compreender como ativo imobilizado, mas, como apropriou o próprio contribuinte, como material de uso ou consumo.

“DEDO PEGA PALLET”, *trata-se de garra mecânica para transporte e posicionamento dos pallets nas esteiras*. Igualmente, tal linha de raciocínio se aplica ao item, eis que servem na estocagem dos produtos acabados e, portanto, após processo produtivo, como também de peça de reposição.

“CILINDRO DE ACAO DUPLO” *é utilizado na linha de vácuo, ou seja, nos flaps de formação do topo do pacote dentro da câmara de vácuo, não restando dúvidas de que tal mercadoria é um insumo industrial, posto que imprescindível ao processo de produção*. Portanto, como verifica na figura constante do relatório, se trata de um material de reposição do maquinário e, como tal, se constitui bens de uso e consumo, por serem sobressalentes, peças de reposição e ferramentais utilizados em conexão com equipamentos principais do maquinário fabril do estabelecimento.

O mesmo ocorre em relação ao item “GAXETA SINTETICA”, *por ser um elemento de vedação utilizado no processo de torra do café, especificamente nos derivados de calor dos torradores*, como também quanto ao item “ADEQUACAO KIT PNEUMATICO TORRADOR T-4000”, *que participa do processo de secagem e armazenamento do café*.

Registre-se que o ativo imobilizado é integrado por aqueles bens destinados à manutenção da atividade da companhia, o que significa que não se destinam à revenda nem à industrialização, mas representam um patrimônio corpóreo, que não se destrói pelo uso, já que possuem vida útil superior a um ano. Precisam, por conseguinte, **ter uma individualidade própria**, não podendo ser tratado como tal algo que represente um item sobressalente, ou uma peça, componente de um bem maior, que se destine à mera reposição, sem qualquer autonomia. Consequentemente, os itens consumidos em tal atividade não podem ser tratados como bens do ativo imobilizado.

Portanto, indubitavelmente, tais itens não se enquadram como bens do ativo imobilizado, pois seu emprego não gera aumento da vida útil dos bens dos quais fazem parte. Representam, isto sim, itens de despesas, destinados à manutenção de estruturas ou bens da companhia, como é o caso de jogos de juntas, parafusos e kit reparo p/ válvula. Suas aquisições não representam uma

agregação de valor ao patrimônio social immobilizado para consecução das atividades do recorrente.

Válido destacar que os gastos com manutenção, envolvem “*revisão sistemática e periódica do bem, na qual são feitas limpeza, lubrificação, substituição de peças desgastadas. Normalmente esse tipo de manutenção não está vinculado ao aumento de vida útil do bem, mas é necessário ao seu funcionamento normal, dentro de padrões técnicos de qualidade, normas de segurança etc. Em alguns casos, peças para substituição e materiais necessários para a manutenção são mantidos em almoxarifado, porém é necessário distingui-los dos kits de reposição ou manutenção que acompanham alguns equipamentos por ocasião de sua aquisição, que integram o ativo immobilizado*” (extraído do site <http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil&noticia=32626>).

O tratamento contábil deve ser o de material de uso ou consumo, conforme jurisprudência deste Conselho de Fazenda, Acórdãos CJF nºs: 0323-11/13, 0301-12/18, 0287-11/20-VD, 0370-11/20-VD, 0079-12-21-VD e 0349-12/21-VD.

Diante de tais considerações, são incapazes à reforma do Acórdão recorrido as razões recursais.

Do exposto, em que pese concordar com o voto da i. Relatora no tocante à parte inicial que rejeitou as preliminares, divirjo quanto ao mérito e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207140.0020/21-1**, lavrado contra **JACOBS DOUWE EGBERTS BR COMERCIALIZAÇÃO DE CAFÉS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 452.021,42**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Igor Lucas Gouveia Baptista e Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de janeiro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS