

PROCESSO - A. I. N° 207140.0005/21-2
RECORRENTE - TW ESPUMAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0175-04/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/12/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0324-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO/CONSUMO CONSIDERADAS COMO AQUISIÇÕES PARA O ATIVO IMOBILIZADO. Restou configurado que a maioria dos produtos adquiridos não se enquadram como Ativo Imobilizado, e, sim, para emprego como uso e consumo próprio pelo estabelecimento, impossibilitando o uso do crédito. Excluídos da autuação as aquisições relacionadas a Ativo Imobilizado cujo crédito fiscal foi utilizado corretamente na proporção de 1/48 avós, assim como parcela já alcançada pela decadência. Não acolhidas as arguições de nulidade e indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração em tela teve sua expedição ocorrida em 28/06/2021, com ciência pelo autuado em 05/07/2021, objetivando exigir crédito tributário no montante de R\$ 86.698,33, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação, relacionada aos exercícios de 2016 a 2020: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. O contribuinte lançou no CIAP bens de uso e consumo como se fossem bens do ativo permanente e transferiu os respectivos créditos fiscais para o Registro de Apuração do ICMS, tais como materiais de construção civil, aparelhos de ar condicionado, materiais hidráulicos e elétricos, válvulas, tubos, retentores rolamentos, dentre outros bens de usos e consumo, assim considerados por não terem sido utilizados ou consumidos diretamente na atividade-fim do estabelecimento relativa à produção, conforme demonstrativos anexos ao Auto de Infração”*.

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 318 a 332. O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 383 a 394.

A JJF proferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

O lançamento de ofício sob análise foi levado a efeito para exigir crédito tributário no montante de R\$ 86.698,33 em face da seguinte acusação: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. O contribuinte lançou no CIAP bens de uso e consumo como se fossem bens do ativo permanente e transferiu os respectivos créditos fiscais para o Registro de Apuração do ICMS, tais como materiais de construção civil, aparelhos de ar condicionado, materiais hidráulicos e elétricos, válvulas, tubos, retentores rolamentos, dentre outros bens de usos e consumo, assim considerados por não terem sido utilizados ou consumidos diretamente na atividade-fim do estabelecimento relativa à produção, conforme demonstrativos anexos ao Auto de Infração”.

Em preliminar, o autuado suscitou a nulidade do lançamento tributário ao argumento de ausência dos dispositivos legais considerados como infringidos, o que considerada ser um vício insanável, além de causar cerceamento ao seu direito de defesa.

O enquadramento legal considerado pelo autuante está baseado no Art. 30, III da Lei nº 7.014/96 c/c o Art. 310, IX do RICMS/BA, que assim se apresentam:

“Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

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

IX – quando a mercadoria ou bem vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento”.

Apesar da acusação se iniciar citando “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento”, na realidade esta citação não reflete o que de fato está sendo exigido, situação esta que, ao meu ver, fica esclarecida logo em seguida quando o autuante acrescentou “O contribuinte lançou no CIAP bens de uso e consumo como se fossem bens do ativo permanente e transferiu os respectivos créditos fiscais para o Registro de Apuração do ICMS, tais como materiais de construção civil, aparelhos de ar condicionado, materiais hidráulicos e elétricos, válvulas, tubos, retentores rolamentos, dentre outros bens de usos e consumo, assim considerados por não terem sido utilizados ou consumidos diretamente na atividade-fim do estabelecimento relativa à produção, conforme demonstrativos anexos ao Auto de Infração”.

Os demonstrativos elaborados pelo autuante, de forma analítica, fls. 11 a 93, entregues ao sujeito passivo, indicam quais seriam esses materiais de consumo que foram adquiridos pelo autuado e registrados como Ativo Imobilizado, usufruindo, desta maneira, ao entendimento do autuante, de créditos indevidos de ICMS, oriundos de lançamentos incorretos no CIAP.

Portanto, duas questões importantes merecem ser aqui analisadas: a primeira se tais bens seriam ou não materiais de uso ou consumo próprio, o que será visto quando da análise do mérito e, a segunda, que se relaciona ao dito enquadramento legal da acusação, de forma inadequada, que, a rigor, não se confirma, pois, os dispositivos legais utilizados pelo autuante se relacionam de fato a utilização indevida de créditos fiscais.

A questão do alegado cerceamento ao direito de defesa também não se confirma, pois tanto o inteiro teor da acusação, quanto às planilhas analíticas elaboradas pelo autuante, ofereceram, ao autuado, amplos elementos que possibilitaram o pleno exercício do direito de defesa, a qual, afinal, foi exercido em sua plenitude.

Também não pode ser acolhido o argumento de falta de motivação para expedição do ato infracional na medida que a própria descrição dos fatos, aliados à indicação de cada item objeto da autuação, considerado como de uso ou consumo, é o suficiente para configurar a motivação e a clareza do ato praticado pela autoridade fiscal.

De maneira que sob o ponto de vista da formalização do lançamento vejo que o mesmo atende ao estabelecido pelo Art. 39 do RAPAF/BA, em todos os seus incisos, bem como, ao Art. 142 do CTN, razão pela qual não acolho os argumentos de nulidade do Auto de Infração.

Antes, porém, de adentrar ao mérito da autuação, indefiro o pedido de diligência formulado pelo autuado, com fulcro no Art. 147, I do RPAF/BA, ao entendimento de que se encontram nos autos todos os elementos necessários à formação do meu convencimento como julgador.

Verifiquei, entretanto, uma situação que deve ser aqui enfrentada a título de preliminar de mérito. Isto porque, apesar do Auto de Infração ter sido lavrado em 28/06/2021, a notificação ao autuado só efetivou em 05/07/2021, com data de leitura em 07/07/2021, consoante Mensagem DT-e de fl. 103.

Neste sentido vejo que a regra prevista no Art. 150, § 4º do CTN, estabelece que a contagem do prazo decadencial é a partir da data de ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte declara o fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido e efetua o pagamento do valor que julgou devido, o que foi o caso destes autos.

Portanto, a ocorrência relacionada a utilização indevida de crédito fiscal se enquadra na norma acima mencionada, razão pela qual a ocorrência com data de 30/06/2016 não mais poderia ter sido lançada através deste Auto de Infração pelo fato de já ter sido operada a decadência, ou seja, já haviam transcorridos mais de 05 (cinco) anos entre a data da ocorrência e a da notificação ao autuado do lançamento. Nesta situação, excluo da autuação o valor de R\$ 3.394,87 referente ao mês de junho/16 tendo em vista que a notificação ao autuado somente se efetivou em 05/07/2021.

Quanto ao exame do mérito propriamente dito da autuação observo que esta não se deu de forma genérica conforme alegado pela defesa, tampouco se estar aqui a discutir questão relacionada a desclassificação contábil de um determinado bem, posto que, esta definição atende as normas contábeis utilizadas por cada empresa, de acordo com o plano de contas que utiliza.

O que vejo é a indicação de diversos produtos adquiridos pelo sujeito passivo, os quais foram classificados como bens de ativo e, neste sentido, foram objeto de utilização de crédito fiscal através do CIAP, na proporção de 1/48 avos mês.

Não se pode perder de vista que alguns desses bens, apesar de serem, realmente, integrantes do Ativo Imobilizado, há de se perquirir sua destinação ou seu emprego, para efeito de geração ou não do direito à utilização do crédito fiscal de ICMS, à luz do Art. 33, II, da Lei Complementar nº 171/2019, que alterou o mesmo artigo da LC 87/96.

Apesar do autuado ter se insurgido, de forma pontual em relação a apenas três bens, os quais serão adiante analisados, analisando as planilhas relacionados aos produtos que foram objeto de glosa dos créditos, constam, por exemplo: aparelho de contagem, bateria, ar condicionado Split, areia, brita, cimento, barrotes, pregos, barras de ferro, cantoneiras, chapas, brocas, cabos e esticador, chapas de aço, tubos, válvulas, unidades condensador e evaporador de ar condicionado, TV LED, microcomputadores e periféricos, telhas, perfis, dentre outros assemelhados.

*Tais materiais, sem dúvida, dado sua especificidade não geram direito ao crédito, por não terem sido utilizados ou consumidos diretamente na atividade-fim do estabelecimento relativa à produção, tanto que o autuado só se referiu apenas aos produtos “**Bancada Anti Squeak**”, “**Impressora**” e “**Aparelhos de Ar condicionado**”.*

*Conforme já mencionei, não se trata aqui de se analisar a classificação contábil destes equipamentos, mas, seu emprego na atividade-fim do estabelecimento autuado. Assim é que, em relação “**Bancada Anti Squeak**” o autuado se limitou a afixar a foto do produto sem citar ou discorrer a respeito da sua utilização.*

De acordo com a figura afixada à fl. 327 dos autos, dúvidas não existem que se trata de um equipamento de grande porte, e que realmente se classifica como um bem integrante do Ativo Imobilizado,

A descrição do equipamento trazida pelo autuante foi que, “No caso da BANCADA ANTI SQUEAK, que pode ser traduzida como BANCADA ANTI RUIDO, citou que é utilizada para a redução ou anulação do barulho decorrente do atrito das partes metálicas quando a produção é ativada, logo, não se trata de um equipamento utilizado diretamente na produção, mas, tão somente para comodidade dos usuários e funcionários que trabalham nas proximidades, no sentido de reduzir o barulho característico do equipamento. Desta forma, para efeitos tributários, deverá ser considerado como bem de uso, por ser utilizado para fins alheios à atividade de produção”.

De maneira que, se confirmado fosse o quanto acima reproduzido, assistiria razão ao autuante na medida em que o equipamento, consoante informação acima, não possuiria qualquer afetação ao processo produtivo, e que seria apenas empregado como uma espécie de atenuante ao barulho provocado durante o processo produtivo.

Entretanto, esta informação foi rechaçada na assentada do julgamento pela Representante Legal do autuado, na medida em que esclareceu o real emprego desse equipamento em sua linha de produção, que ocorre para eliminar o ruído característico da espuma com os materiais integrantes do produto fabricado, citando como exemplo, o ruído provocado através da espuma com os materiais que a encobre, o que torna tal equipamento utilizado diretamente na produção.

Desta forma, acolho o argumento defensivo para excluir da autuação a quantia de R\$ 2.950,36, referente as glosas indevidas de créditos relacionados a este equipamento, a partir do mês de outubro/2019 a dezembro/2020, consistindo em 14 parcelas de R\$ 210,74, consoante demonstrado à fl. 327.

Por outro ângulo, mantenho a exigência fiscal relacionada aos aparelhos de ar condicionado já que, segundo o autuado, estes são utilizados além das salas e equipamentos inerentes ao controle de robôs, também são utilizados nos laboratórios de testes, situações estas que implica no mesmo entendimento exposto anteriormente, posto que não possuem vinculação direta com a produção, logo, o direito ao crédito fiscal não fica assegurado.

Aliás, a jurisprudência assente neste CONSEF em relação aos produtos utilizados nos laboratórios de testes, a qualquer título, não geram direito a utilização de créditos fiscais.

*Por fim, quanto ao produto impressora, o argumento defensivo é no sentido de que se trata de uma impressora industrial utilizada especificamente em seu processo produtivo, enquanto que o autuante, ao meu ver, ratificou o argumento defensivo na medida em que asseverou que trata-se da **Impressora de Etiquetas ZT23042-T0A200FZ Zebra Impressora Térmica ZT230 203dpi Rede**, cuja ficha técnica encontra-se no endereço da internet descrito a seguir: “<https://netcomputadores.com.br/p/zt23042t0a200fz-zebra-impressora-termica-zt230/38927>”.*

Explicou que a Impressora de Etiquetas Zebra ZT230 é a impressora de código de barras de médio porte, modelo industrial, ideal para quem precisa de uma grande quantidade diária de impressões em alta qualidade, sendo que, além de códigos de barras 1D e 2D (QR Code) a impressora Zebra ZT230 também trabalha com textos e imagens.

Com base nas explicações acima, considero que, realmente, não há necessidade de mais detalhes para perceber

que a referida impressora é utilizada na atividade-fim da empresa, já que as etiquetas por ela gerada são essenciais ao produto na medida que o acompanha com informações técnicas necessárias a identificação do produto.

Desta maneira devem ser excluídas da autuação a quantia de R\$ 591,25 exigida em relação a este item, concernente ao período de julho/18 a dezembro de 2020.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 79.761,85, tendo em vista as exclusões efetuadas nos valores de R\$ 3.394,87 referente ao mês de junho/16 a título de decadência, R\$ 2.950,36 referente a Bancada Anti Squeak, e R\$ 591,25 relativo ao item "impressora", ficando o débito remanescente com a configuração abaixo:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO						
OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VL LANÇADO	VL EXCLUÍDO	EXC. BANCADA	VL JULGADO	MULTA %
30/06/2016	09/07/2016	3.394,87	3.394,87	0,00	0,00	60
31/07/2016	09/08/2016	3.364,20	0,00	0,00	3.364,20	60
31/08/2016	09/09/2016	3.081,54	0,00	0,00	3.081,54	60
30/09/2016	09/10/2016	3.138,99	0,00	0,00	3.138,99	60
31/10/2016	09/11/2016	3.182,64	0,00	0,00	3.182,64	60
30/11/2016	09/12/2016	3.172,22	0,00	0,00	3.172,22	60
31/12/2016	09/01/2017	3.130,45	0,00	0,00	3.130,45	60
31/01/2017	09/02/2017	3.081,45	0,00	0,00	3.081,45	60
28/02/2017	09/03/2017	3.055,23	0,00	0,00	3.055,23	60
31/03/2017	09/04/2017	3.157,83	0,00	0,00	3.157,83	60
30/04/2017	09/05/2017	3.137,22	0,00	0,00	3.137,22	60
31/05/2017	09/06/2017	3.178,56	0,00	0,00	3.178,56	60
30/06/2017	09/07/2017	3.215,75	0,00	0,00	3.215,75	60
31/07/2017	09/08/2017	3.185,42	0,00	0,00	3.185,42	60
31/08/2017	09/09/2017	1.183,23	0,00	0,00	1.183,23	60
30/09/2017	09/10/2017	981,84	0,00	0,00	981,84	60
31/10/2017	09/11/2017	936,92	0,00	0,00	936,92	60
30/11/2017	09/12/2017	1.088,43	0,00	0,00	1.088,43	60
31/12/2017	09/01/2018	1.131,80	0,00	0,00	1.131,80	60
31/01/2018	09/02/2018	1.095,86	0,00	0,00	1.095,86	60
28/02/2018	09/03/2018	1.083,73	0,00	0,00	1.083,73	60
31/03/2018	09/04/2018	1.075,91	0,00	0,00	1.075,91	60
30/04/2018	09/05/2018	1.057,53	0,00	0,00	1.057,53	60
31/05/2018	09/06/2018	915,22	0,00	0,00	915,22	60
30/06/2018	09/07/2018	803,34	20,38	0,00	782,96	60
31/07/2018	09/08/2018	880,23	20,38	0,00	859,85	60
31/08/2018	09/09/2018	1.063,84	20,38	0,00	1.043,46	60
30/09/2018	09/10/2018	1.228,16	20,38	0,00	1.207,78	60
31/10/2018	09/11/2018	1.312,22	20,38	0,00	1.291,84	60
30/11/2018	09/12/2018	1.312,04	20,38	0,00	1.291,66	60
31/12/2018	09/01/2019	1.311,88	20,38	0,00	1.291,50	60
31/01/2019	09/02/2019	776,75	20,39	0,00	756,36	60
28/02/2019	09/03/2019	20,39	20,39	0,00	0,00	60
31/03/2019	09/04/2019	20,39	20,39	0,00	0,00	60
30/04/2019	09/05/2019	20,39	20,39	0,00	0,00	60
31/05/2019	09/06/2019	20,39	20,39	0,00	0,00	60
31/07/2019	09/08/2019	216,06	20,39	0,00	195,67	60
31/08/2019	09/09/2019	216,06	20,39	0,00	195,67	60
30/09/2019	09/10/2019	216,06	20,39	0,00	195,67	60
31/10/2019	09/11/2019	1.103,43	20,39	210,74	872,30	60
30/11/2019	09/12/2019	1.103,43	20,39	210,74	872,30	60
31/12/2019	09/01/2020	1.103,43	20,39	210,74	872,30	60
31/01/2020	09/02/2020	1.103,43	20,39	210,74	872,30	60
29/02/2020	09/03/2020	1.103,43	20,39	210,74	872,30	60
31/03/2020	09/04/2020	1.103,43	20,39	210,74	872,30	60
30/04/2020	09/05/2020	1.103,43	20,39	210,74	872,30	60
30/06/2020	09/07/2020	1.103,43	20,39	210,74	872,30	60
31/07/2020	09/08/2020	1.103,43	20,39	210,74	872,30	60
31/08/2020	09/09/2020	2.387,26	20,39	210,74	2.156,13	60
30/09/2020	09/10/2020	2.387,25	20,39	210,74	2.156,12	60
31/10/2020	09/11/2020	2.523,34	20,39	210,74	2.292,21	60
30/11/2020	09/12/2020	2.523,34	20,39	210,74	2.292,21	60
31/12/2020	09/01/2021	2.501,23	20,39	210,74	2.270,10	60
TOTAL DO DÉBITO		86.698,33	3.986,12	2.950,36	79.761,85	

Os advogados voltam a impugnar a autuação, fls. 240/256, que relata quanto a tempestividade, faz uma síntese da autuação e passa a apresentar seus argumentos novamente e reiterativos d impugnação.

Preliminarmente, diz necessária a realização de diligência, pois afirma que ter provado que o fiscal autuante **não realizou o cotejo entre os itens listados e seu emprego no ativo permanente voltado às atividades industriais desenvolvidas pela Recorrente, foi indeferido o pedido de baixa em diligência**, uma vez que os julgadores administrativos entenderam por bem julgar o feito na situação em que se encontra, sob o argumento de que estão presentes todos os elementos necessários para a formação do conhecimento.

Disse que **sequer consta na descrição dos fatos qualquer evidência de que a Autoridade Fiscal teria realizado** o cotejo entre os itens referenciados e o emprego no ativo permanente voltado às atividades industriais desenvolvidas pela Recorrente. Tanto houve equívoco na autuação fiscal (quanto ao emprego no ativo permanente), que os julgadores acolheram os argumentos da Impugnação da Recorrente reconhecendo os créditos na aquisição da bancada anti-ruído e da impressora industrial, **que foram trazidos como mero exemplo da precariedade da autuação fiscal!**

Assinala que a descrição da suposta infração faz referência aos itens com valendo-se da expressão *“tais como” e “dentre outros bens”*, inobstante isso, faz referência aos seguintes bens: **(i)** materiais de construção civil; **(ii)** aparelhos de ar-condicionado; **(iii)** materiais hidráulicos e elétricos; **(iv)** válvulas; **(v)** tubos; **(vi)** retentores; e **(vii)** rolamentos.

Diz que anexou planilha com mais de 25.000 (vinte e cinco mil) linhas, do relato da fiscalização, verifica-se que se trata de **lançamento genérico e carente da devida fundamentação**, uma vez que, sequer se extrai de sua carente descrição qualquer referência de quais teriam sido os motivos que teriam levado a fiscalização a concluir que os itens referenciados se tratam de bens de uso e consumo não empregados na atividade-fim da empresa.

Expôs um pouco da atividade da Recorrente no território brasileiro e sua total relação com as mercadorias adquiridas para integrar seu ativo imobilizado, onde sustenta ser pessoa jurídica de direito privado que, na forma do seu contrato social, se dedica a industrialização de espumas flexíveis moldadas em poliuretano para assentos, encostos, descanso de braço e apoio de cabeça automotivos, bem como industrializa e comercializa revestimentos em tecido, couro sintético e couro natural para peças do interior de veículos.

Ressalta que seu nicho de mercado, a Recorrente tem como clientes diversas montadoras de veículos no Brasil, sendo que, para cada uma delas deve atender especificações de modelo, qualidade, cores, densidade, dureza e outros requisitos previstos em contrato inerentes a cada um dos modelos de veículos, faz parte desse processo testes diários de qualidade e atendimento dos padrões e especificações técnicas das peças desenvolvidas.

Apresenta fluxograma do processo industrial de produção de espumas flexíveis, conforme Descritivo Operacional das atividades da Recorrente (vide doc. 03 da impugnação) – fl. 245-46. Destaca que a linha de produção da Recorrente possui alta tecnologia de maquinários e robótica empregadas na produção de espumas, compreendendo máquinas, robôs, computadores de controle, roteadores e outros componentes eletrônicos necessários à produção.

Acrescenta, apesar da estrutura de suas instalações, a Recorrente está em processo de atualização de sua linha de produção, visando sempre empregar novas tecnologias e maior qualidade em seus produtos, sendo que, para tanto, adquire novas máquinas, equipamentos e tecnologias voltados para a linha de produção, bem como promove, por vezes, a manutenção e substituição de peças que, tratando-se de bens duráveis, ou seja, que possuem vida útil de mais de 12 meses, são também integralizadas ao seu ativo imobilizado.

Sustenta **restar claro que a maioria dos bens trazidos na planilha anexa fazem parte dessa renovação e integraram o ativo imobilizado da empresa**, como, por exemplo os materiais

hidráulicos e elétricos, válvulas, tubos, retentores, rolamentos referenciados no AIIM QUE FORAM INTEGRALIZADOS NO ATIVO IMOBILIZADO.

Afirma que a Fiscalização não trouxe **qualquer argumento** ou fundamentação para realizar a glosa dos créditos de ICMS. Explica que houve a DESCCLASSIFICAÇÃO GENÉRICA dos bens do ativo imobilizado para tratá-los como bens de uso e consumo, transferindo para o contribuinte o dever da Autoridade Administrativa, qual seja, o dever de analisar a operação e realizar o devido cotejo da necessidade de utilização dos bens na atividade-fim do estabelecimento para, então, verificando infração lavras o auto de infração, e não o oposto, tendo assim, autuação genérica, sem qualquer análise utilização dos bens, atividades da Recorrente vida útil dos bens, ou ainda, se tais bens seriam utilizados na atividade-fim, **evidencia vício insanável, e configura cerceando ao direito de defesa e ao contraditório**, ao passo que a Autoridade não fundamenta as violações supostamente cometidas, não confere ao contribuinte a oportunidade de sanar as irregularidades, tão somente imputando graves penalidades. Com efeito, qualquer acusação deve permitir que a parte contrária tenha conhecimento **dos motivos de sua existência; a forma pela qual se exige o tributo; cálculos; bases de cálculo; se não tal ato será totalmente nulo.**

Refuta que, se um Auto de Infração é lavrado sem a identificação correta a respeito da acusação fiscal, então, está prejudicado o exercício ao direito de defesa do contribuinte, pois não há como se defender de uma acusação confusa, contraditória ou até mesmo inexistente. Destaca que não se trata de um mero erro passível de retificação, pois o vício está associado ao aspecto material - ao objeto - do lançamento fiscal, que deve estar descrito de forma clara e precisa no Auto de Infração, sob pena de inviabilizar o exercício do direito de defesa.

Salienta que a ausência na descrição do relato infracional é vício insanável, eivando o lançamento de ofício de nulidade absoluta, prejudicando da determinação da natureza da infração, conseqüentemente, ser imperioso constar na autuação os fundamentos que a motivaram, a fim de identificar a origem do direito e evitar arbitrariedade do fisco, sob pena de violação expressa ao inciso LV, do artigo 5º da CF bem como ao Decreto nº 7629/1999. Reproduz artigo 93, inciso X da CF e Art. 39 do RPAF.

Sustenta que foi utilizada a fundamentação legal pela Autoridade Fiscal, impossível a identificação do motivo pelo qual fora lavrada à autuação fiscal, especificadamente, qual teria sido o critério adotado pela fiscalização na análise dos bens que teria conduzido à infração referenciada, onde, em nada esclarece ou deixa transparecer o real motivo da autuação, não permitindo, inclusive, que o contribuinte exerça o seu direito à ampla defesa na forma constitucionalmente prevista e também no bojo da própria lei estadual.

Requer a declaração da nulidade absoluta do Auto de Infração posto que não apresenta a fundamentação necessária, não indica os dispositivos violados, cerceando o direito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte, ou baixa dos autos em diligência para que o Fiscal autuante faça o devido cotejo de cada um dos itens listados, com seu efetivo emprego no ativo imobilizado da empresa.

No mérito, alega **insubsistência da classificação dos bens como de uso e consumo**. Pontua que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 27, para um bem ser enquadrado como imobilizado, ele precisa atender aos seguintes requisitos: Deve ser tangível; deve ser destinado para uso de produção ou fornecimento de mercadorias e serviços, para aluguel a outros ou fins administrativos; e deve ser utilizado por mais de um período.

Esclareceu que o ativo imobilizado deve ser um item palpável, bem como possuir o objetivo de alocação dos itens destinados para produção e ou venda de mercadorias e serviços, inclusive de ordem administrativa. Ou seja, todo item que seja utilizado tanto para produzir, ou que seja utilizado para serviços internos da entidade que gerem benefícios econômicos à mesma, deve ser enquadrado no imobilizado. Dentro desse escopo, o imobilizado deve ainda ter perspectiva de uso por mais de um período. Entende-se como período o exercício social da empresa como sendo de 12 meses, que é o lapso temporal utilizado para divulgação do balanço e demonstrações

contábeis.

Roga para o princípio da não cumulatividade e reproduz o art. 155, § 2º da CF, ressalta também que este dispositivo está em consonância com referido preceito constitucional, a LC nº 87/96 (Art. 20) que garantiu a apropriação de crédito de ICMS e prende ao alcance da não-cumulatividade posto na norma constitucional, a qual restringe o creditamento de ICMS somente nas hipóteses de isenção e não-incidência. Transcreve o art. 309, § 2º, dos incisos I e seguintes do RICMS, autoriza o creditamento do imposto estadual das aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, mediante a apropriação de $\frac{1}{48}$ (um quarenta e oito avos) do valor do crédito vinculado ao bem em cada período de apuração, na escrituração do livro fiscal nominado 'Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente' – CIAP, consequentemente, sustenta que está em consonância com o disposto no art. 30, inciso III da Lei nº 7.014/96 e art. 310, inciso IX do RICMS, se extrai, portanto, que verificada a aquisição de bens para o ativo imobilizado voltados à atividade-fim da empresa, compreende direito dos contribuintes no Estado da Bahia a apropriação dos créditos de ICMS, na forma em que regulamenta.

Portanto afirma ser reconhecido como ativo permanente passível da apropriação dos créditos de ICMS é imprescindível o cumprimento de 3 (três) requisitos cumulativos e indissociáveis, quais sejam: **(i)** deve ser um bem tangível; **(ii)** deve guardar relação com a atividade-fim da empresa; e **(iii)** deve ter vida útil de mais de 12 meses, principalmente os materiais hidráulicos e elétricos, válvulas, tubos, retentores, rolamentos, respeitam os requisitos acima destacados, sendo, de rigor, o crédito do ICMS oriundo de suas aquisições.

Apresenta amostragem de que foram reconhecidos pelos julgadores administrativos como passíveis de creditamento, sendo que os únicos bens que tiveram a efetiva análise dos julgadores administrativos e não foram considerados passíveis de creditamento, foram os aparelhos de ar-condicionado, que entenderam serem utilizados não somente nas salas de equipamentos inerentes ao controle dos robôs **mas também em laboratório de testes**, não haveria vinculação direta ao processo de produção, não sendo permitido, portanto, o creditamento do ICMS.

Explica que os testes em laboratório são realizados diariamente e inerentes ao processo de produção. Disse que todos os produtos, após confeccionados, são testados para aferição de densidade e dureza da espuma, uma vez que o atendimento às especificações técnicas previstas em contrato para o produto final são requisitos para a saída das mercadorias e recebimento pelo cliente.

Pondera que o ambiente de testes conta com aparelhos de alta tecnologia controlados por computadores e que dependem, além da transmissão de sinal entre tais elementos, de ambiente com temperatura controlada através de aparelhos de ar-condicionado e desumidificadores. Dessa forma, comprovada a utilização dos aparelhos de ar-condicionado no processo produtivo da empresa, de rigor o reconhecimento do crédito de ICMS oriundo de sua aquisição.

Sustenta que resta comprovada a desídia da fiscalização em realizar análise dos itens e o cotejo de tais itens com a atividade-fim da Impugnante antes da lavratura do Auto de Infração, o que, por certo, viola o direito da Recorrente ao devido contraditório e a ampla defesa, bem como que resta equivocado o entendimento aplicado pela fiscalização no presente caso, sendo de rigor, o reconhecimento da nulidade do auto de infração e/ou a extinção dos débitos lançados.

Requer o conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, para que este C. Conselho:

- Anule o Auto de Infração combatido, face à patente violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório bem como diante da prova do direito do contribuinte na manutenção dos créditos de ICMS na aquisição de bens para o ativo imobilizado;
- Seja determinada a baixa dos autos em diligência, para que o fiscal autuante faça o devido cotejo de cada um dos itens relacionados na autuação, com a atividade prestada pela Recorrente.

- Protesta pela realização de sustentação oral na ocasião do julgamento.

VOTO VENCIDO

O Auto de Infração possui como pressuposto a glosa de crédito fiscal referente a produtos que a fiscalização considerou que seriam destinados a uso e consumo do estabelecimento. A JJF, no entanto, julgou a infração parcialmente procedente, acolhendo a defesa da recorrente em parte, para reconhecer o direito de utilização de crédito fiscal referente a parte das aquisições da Bancada Anti Squeak, R\$ 2.950,36 e da impressora, no valor de R\$ 591,25, bem como excluiu o valor de R\$ 3.394,87 referente ao mês de junho/16 à título de decadência, mantendo a glosa quanto aos demais itens.

Em seu recurso a Recorrente argui a necessidade de declaração de nulidade absoluta do Auto de Infração por este não possuir fundamentação necessária e não indicar os dispositivos violados, o que não assiste razão, pois o trabalho está revestido de todas as formalidades que devem ser obedecidas quando da lavratura do Auto de Infração, entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99, foram preenchidos, tendo sido respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como à ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo.

Portanto, rejeito a preliminar pretendida.

De pronto, indefiro o pedido de diligência por considerar os elementos contidos nos autos são suficientes para solução da controvérsia (art. 147, I do RPAF).

No mérito a recorrente, em suas razões recursais, insiste no direito ao crédito sobre os produtos glosados pela fiscalização, por restar claro que os bens trazidos na planilha anexa, fazem parte da renovação e integraram o ativo imobilizado da empresa, como, por exemplo os materiais hidráulicos e elétricos, válvulas, tubos, retentores, rolamentos referenciados no Auto de Infração que foram integralizados no Ativo Imobilizado.

Mantendo a coerência com posicionamentos anteriores, entendo que assiste razão à recorrente, em alinhamento com a doutrina de Deonísio Koch, segundo o qual, nem mesmo os bens destinados às atividades administrativas estão excluídos do direito ao crédito, pois, ainda que ligados à atividade-meio, não são alheios à atividade do estabelecimento, não havendo norma legal, comercial ou tributária, que possibilite distinguir os bens, quanto à sua destinação, para restringir o direito ao crédito, de maneira que este é devido na aquisição de todo bem “[...] *de permanência duradoura que darão o suporte estrutural necessário para o funcionamento da atividade empresarial*” (KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: teoria e prática*. 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2020, pp. 354-355).

Ademais, o enquadramento e identificação do que venha a ser “ativo imobilizado” não pode ficar ao sabor da interpretação de cada autuante ou julgador, eles derivam da legislação própria e está definida, tanto em termos fiscais, como contábeis, senão vejamos:

A Lei nº 6.404/76, em seu artigo 177, assim estabelece:

“Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência”.

Estabelece ainda a mesma lei em seu artigo 179:

“Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”;

Ao Conselho Federal de Contabilidade foi delegado a competência para editar os CPCs, dos quais derivam as NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade, que definem a forma como apropriar e contabilizar todos os eventos patrimoniais das empresas.

A definição do que se deve entender como “ativo imobilizado” está estabelecido por meio da NBC TG 27 – Ativo Imobilizado, aprovado pelo CFC através a Resolução CRC nº 1.177, de 24.07.2009, que assim apresenta:

“6. Os seguintes termos são usados nesta norma, com os significados especificados:

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

(...)

8. 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.

(...)

10. A entidade deve avaliar, segundo esse princípio de reconhecimento, todos os seus custos com ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção a ele. O custo de item de imobilizado pode incluir custos incorridos, relativos aos contratos de arrendamento de ativo, que são usados para construir, adicionar a, substituir parte ou serviço a item do imobilizado, tais como a depreciação de ativo de direito de uso.

(...)

13. Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso; ou o interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura. Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça reposta desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. O valor contábil das peças que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa desta Norma (ver itens 67 a 72).”

Como se vê, em legislação alguma, existe a liberdade de se classificar os bens segundo o “entendimento” de quem naquele momento está com eles lidando, mas, legal e obrigatoriamente, deve-se atentar para o que determinam os estamentos legais que regulam a matéria.

Em vista de tudo que analisei e do que determina a legislação vigente a que está obrigada, não somente a Recorrente, mas, todos os que nesta seara militam, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário impetrado pela recorrente e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apelo.

VOTO VENCEDOR

Peço licença para divergir da i. relatora.

Cuidam os presentes autos da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias supostamente adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Está dito que o contribuinte lançou no livro CIAP valores relativos a entradas de materiais de uso e consumo, como se fossem bens do ativo permanente, e transferiu os respectivos créditos fiscais para o Registro de Apuração do ICMS.

Trata-se materiais de construção civil, aparelhos de ar condicionado, materiais hidráulicos e elétricos, válvulas, tubos, retentores e rolamentos, dentre outros bens de usos e consumo, assim considerados por não terem sido utilizados ou consumidos diretamente na atividade precípua do fiscalizado.

O conceito de ativo imobilizado não está previsto na Lei Kandir (LC 87/96). Este conceito ficou à cargo da Lei nº 6.404/76 (“Lei das S/A”) e do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 27. Em síntese, o ativo imobilizado é constituído por bens necessários à exploração do objeto social da pessoa jurídica, ou seja, empregados no exercício das atividades sociais da companhia. Essas atividades devem ser compreendidas como aquelas que estão ligadas intrinsecamente à cadeia produtiva.

Já o detalhamento sobre o direito ao crédito de ICMS na hipótese de aquisição de bens e mercadorias destinados à composição do ativo imobilizado está previsto no parágrafo quinto do artigo 20 da Lei Kandir:

“§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no artigo 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado”.

Nesse ponto, cabe trazer à baila as normas contidas nos artigos 30, III da Lei nº 7.014/96 e 310, IX do RICMS/BA, segundo os quais:

“Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

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

IX – quando a mercadoria ou bem vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento”.

Ora, é de notório conhecimento a concepção de que, segundo a legislação tributária, não são todos os bens classificados como do ativo imobilizado que ensejam direito de crédito. Eles precisam estar diretamente vinculados à atividade fim do empreendimento, no caso do recorrente, da produção industrial, o que não nos afigura acontecer com aparelho de contagem, bateria, ar condicionado split, areia, brita, cimento, barrotes, pregos, barras de ferro, cantoneiras, chapas, brocas, cabos, esticador, chapas de aço, tubos, válvulas, unidades de condensador e evaporador de ar condicionado, TV LED, microcomputadores e periféricos, telhas, perfis etc.

Uma organização somente pode se beneficiar do direito ao crédito do ICMS sobre as aquisições para o ativo imobilizado quando tais bens estejam ligados diretamente ao seu processo de produção ou comercialização de produtos, ou prestações de serviços tributados.

Um exemplo para a recuperação do crédito é a compra de máquina para auxiliar na fabricação das mercadorias da empresa. Nesse caso, é possível recuperar o crédito do ICMS, levando em conta que esse bem está diretamente relacionado ao processo produtivo, situação que, ressaltado mais uma vez, não acontece com os materiais fiscalizados.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 207140.0005/21-2, lavrado contra **TW ESPUMAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 79.761,85**, acrescido da multa de 60% com previsão do Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Alexandrina Natália Bispo Santos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Valdirene Pinto Lima, Anderson Ítalo Pereira e Evalda de Brito Gonçalves.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de novembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA/ VOTO VENCIDO

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS