

PROCESSO - A. I. Nº 279836.0006/21-0
RECORRENTE - FLOPAM DO BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA EIRELI
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0287-06/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17.10.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0250-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO. O contribuinte comprova através do seu advogado requerimento tempestivamente de solicitação da sustentação oral, em obediência ao quanto disposto no artigo 163 do RPAF/BA, do artigo 64-A do Regimento Interno do CONSEF/BA, bem como na Carta de Serviços da SEFAZ/BA. Comprovado a partir de averiguações internas, que não foi possível identificar o efetivo recebimento dos e-mails, tampouco o envio do link para viabilizar a participação do patrono na sessão de julgamento virtual. Tendo em vista que as cópias dos e-mails acostadas aos autos são idôneas e que inexistem elementos que levem a concluir em sentido contrário. Entende-se que, uma vez comprovada a formalização do requerimento da sustentação, a inexistência de resposta ao pedido acarretou inegáveis prejuízos ao direito de defesa do contribuinte, o que implica na nulidade da Decisão recorrida e na necessidade de remessa dos autos à primeira instância para a realização de um novo julgamento. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam, os presentes autos, de Recurso Voluntário (fls. 494 a 503) interposto pela Autuada em face do Acórdão 6ª JJF Nº 0287-06/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 30/09/2021, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 153.826,36, acrescido de multa de 60%, em razão da constatação da seguinte infração:

***Infração 01. 006.002.001.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de setembro de 2017, março, junho e outubro de 2018.*

A 6ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 01/11/2022 (fls. 508 a 524) e decidiu pela Procedência, por unanimidade, do Auto de Infração, com amparo nos seguintes fundamentos:

“VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca da ação fiscal através da Intimação Fiscal datada de 26/07/2021 (fl. 04).

A cientificação da lavratura do Auto de Infração se deu através do Domicílio Tributário Eletrônico por meio de mensagem eletrônica transmitida em 05/10/2021 (fls. 13 e 14), com ciência expressa, pela sua leitura na mesma data.

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram às fls. 05 a 08, impressa.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa

sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicarem o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, não sem antes avaliar o pedido para realização de perícia, formulado ao final da impugnação apresentada, o qual indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;
- c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo” (grifei).

A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (conhecimentos de transporte emitidos e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, sendo o pleito realizado de maneira imprecisa, vaga, genérica e aleatória.

De igual modo, não observou o contribuinte o teor do artigo 145 do RPAF/99, em seu parágrafo único, que determina:

“Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.

Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado **deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano**, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço”.

Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no

sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

Em relação a tais argumentos, pertinente, ainda, reproduzir a decisão contida no REsp 1.468.436/RS, cujo Relator Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 01/12/2015 pela 2ª Turma, assim se posicionou:

“De comum sabença, cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso (cfe. AgRg no AREsp 107.884/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 16/05/2013), não estando obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pela parte quando já encontrou fundamento suficiente para decidir a controvérsia (c.f. EDcl no AgRg no AREsp 195.246/BA, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia FILHO, DJe 04/02/2014). Relembre-se, conjuntamente, que a motivação contrária ao interesse da parte não se traduz em maltrato ao artigo 535 do CPC (v.g.: REsp 686.631/SP, Rel. para acórdão Min. Sidnei Beneti, DJe 01/04/2009 e REsp 459.349/MG, Rel. Min. Castro Filho, DJ de 18/12/2006)

Quanto a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, esclareço, de início, que conforme já relatado linhas acima, a empresa foi formal e devidamente intimada em 26/07/2021, inclusive para “deixar à disposição do Fisco toda documentação, livros e informações, no que couber, relativos ao período de 01/01/2016 a 31/12/2018 que poderão ser solicitados na medida em que forem necessários”. (Grifo original).

A justificativa para a ausência de arrecadação dos livros e documentos fiscais se pautava no fato de que sendo os mesmos emitidos e transmitidos de forma eletrônica, quer através da EFD pelo contribuinte, quer através das notas fiscais eletrônicas cujo acesso a SEFAZ tem independentemente de sua apresentação pelo mesmo, serem suficientes e necessários para a realização dos trabalhos que culminaram com a lavratura do presente Auto de Infração, não existindo qualquer determinação legal em sentido oposto, como, igualmente, quanto a busca de esclarecimentos junto ao contribuinte, o qual, ao receber os elementos, demonstrativos e documentos que embasaram a autuação, de forma eletrônica, veio aos autos, apresentando as suas razões defensivas quanto ao mesmo, demonstrando de forma inequívoca ter entendido os termos da autuação, inexistindo, pois, qualquer cerceamento de seu direito de defesa.

Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte, além de sua EFD, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carreteu documentos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente as acusações postas, e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir a acusação inserida no corpo do Auto de Infração.

De igual modo, a acusação, diferentemente do entendimento da defesa, foi sim, provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Quanto a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no presente lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas

obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in *Direito Administrativo*, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.

Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;

2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;

3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;

4- direito de apresentar defesa escrita”

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para a infração lançada, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nelson Nery Costa assim entendido:

“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.

Todos os argumentos postos, pois, servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo como atividade principal a “Fabricação de produtos químicos orgânicos não especificados anteriormente”, CNAE 20.29-1-00, estabelecido no município de Camaçari.

No mérito, a acusação é a de não ter recolhido o ICMS decorrente da diferença de alíquotas, em aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento.

O contribuinte nega a prática da infração, arguindo que as aquisições se referem a bens a serem integrados ao seu ativo imobilizado, além de possuir diferimento do imposto, na forma de Resolução do Programa Desenvolve, de que é beneficiário. Por seu turno, os autuantes mantêm a acusação.

Sustenta a empresa que as aquisições das mercadorias autuadas, como acima dito, ocorreram para a aplicação em imóveis por acessão física.

Nos termos do Código Civil de 2002, em seu artigo 81:

“Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis:

I - as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local;

II - os materiais provisoriamente separados de um prédio para nele se reempregarem”.

O termo “acessão física” pode ser definido como tudo aquilo que é incorporado pelo homem ao solo, como por exemplo, edifícios e construções elaborados para que não possam ser retirados de forma que não destruam suas estruturas, dentre outras.

Tem, pois, o sentido de “incorporar a algo”, e neste caso trata-se do solo; existem também os bens móveis que incorporados intencionalmente e permanentemente à terra adquirem natureza imobiliária.

Saliento que, vários materiais considerados imóveis posteriormente a sua incorporação, não perdem este caráter, como, por exemplo, telhas retiradas para a manutenção do telhado e posteriormente são reempregadas na estrutura, ou então, edifícios que não destruam sua estrutura ao serem separados do solo e removidos para outro local,

Seria então o direito do proprietário de acrescer aos seus bens tudo o que se incorpora, natural ou artificialmente, a eles, vindo a ser modo originário de aquisição de coisa que pertence a outrem, pelo fato de se considerar acessória da principal, podendo se dar pela construção de obras ou plantações, por formação de ilhas, por aluvião, avulsão, abandono de álveo, nos termos contidos nos artigos 1.248 a 1.259, do Código Civil.

Vem a ser a primeira delas, caso dos autos, modo originário de aquisição do domínio, através dos acréscimos ou incorporação, natural ou artificial de bem, sendo decorrente de conduta humana e pode ser móvel e imóvel.

Se imóvel próprio é considerada como benfeitoria, se imóvel alheio é considerada mera acessão ou coisa.

As denominadas acessões artificiais resultam de trabalho humano, como as construções tendo caráter oneroso e submetendo-se à regra de que tudo aquilo que se incorpora ao bem, em razão de uma ação qualquer, cai sob o domínio do seu proprietário ante a presunção juris tantum, do artigo 1.253, do Código Civil, sendo, pois, obras que criam uma coisa nova e que se aderem à propriedade anteriormente existente.

Dito isso, saindo do âmbito do direito civil, e adentrando no direito tributário, foco da discussão, esclareço que a figura do diferencial de alíquotas nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado e uso e consumo, tem a sua previsão normativa contida na regra da Lei 7.014/96, artigo 4º, inciso XV, na redação vigente à época dos fatos geradores.

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto 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”.

Ou seja: a norma legal não condiciona a prova de desincorporação e a exigência do imposto a título de DIFAL ocorre pela entrada do bem em operação interestadual.

Por outro lado, a norma regulamentar, especialmente o artigo 305 do RICMS/12

“Art. 305. No regime de contracorrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

(...)

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

(...)

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente”.

Já o artigo 310 do mesmo RICMS/12 assim determina:

“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;

(...)

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

Parágrafo único: Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento:

...

II - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação”.

Ou seja: as aquisições interestaduais de bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado estão sujeitas ao recolhimento do ICMS devido a título de diferencial de alíquotas, sem qualquer ressalva, não sendo, inclusive, a determinação contida na Resolução do Programa Desenvolve que ampara a autuada.

No âmbito administrativo do estado da Bahia, a respeito da matéria ora debatida, posso mencionar posição da SEFAZ/BA, através da sua Diretoria de Tributação, ao responder consultas tributárias acerca do tema, como, por exemplo, no Parecer 28.757, de 27/11/2014, o qual possui a seguinte Ementa:

“ICMS. Equipamentos, materiais e bens diversos incorporados à estrutura física como parte inerente à própria construção. Bens imóveis por acessão física. Vedação de apropriação do crédito fiscal. Art. 302, inciso V, do RICMS/BA”.

Da sua leitura, vemos ser o entendimento:

“A Consulente dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante à possibilidade de creditamento do ICMS incidente nas aquisições de materiais e bens diversos, a exemplo de estrutura autoportante (estruturas metálicas para armazenamento de mercadorias em porta palletes), e flow rack

(estrutura metálica para separação de mercadorias fracionadas), incorporados à estrutura física do estabelecimento.

RESPOSTA

Em princípio, afigura-se necessário esclarecer que, para efeito de apropriação do crédito do ICMS, considera-se como bens do ativo imobilizado, os bens móveis destinados à manutenção das atividades do estabelecimento. Por outro lado, os materiais e equipamentos incorporados, ao estabelecimento por acesso físico, que perdem a sua mobilidade, encontram-se fora do campo de incidência do imposto estadual, visto que o conceito de bem do ativo, ou mesmo de mercadoria, para fins de creditamento do imposto, pressupõe necessariamente um bem móvel.

Nesse sentido, os equipamentos, materiais e bens diversos que se incorporam à estrutura física do estabelecimento do contribuinte, como parte inerente à própria construção são considerados como bens imóveis por acesso físico, visto que sua vinculação direta é com a própria edificação na qual se incorporam, por vontade do homem que a promove de forma intencional.

A caracterização supra não implica, necessariamente, em uma imobilidade definitiva, visto que a mesma irá atender ao interesse e à vontade do homem que a promove; é a intenção de fixar (temporariamente ou não) a estrutura na edificação, de forma a compô-la que determina o caráter de imobilidade. Enquanto tais equipamentos estiverem assim afixados, são considerados imóveis por acesso físico artificial, ou imóveis por ação do homem, e, conforme o art. 310, inciso V, do RICMS-BA, não geram crédito para o adquirente.

Ressalte-se que o fato do avanço tecnológico na área de engenharia e de montagem industrial possibilitar a fabricação de estruturas que podem ser deslocadas e removidas do solo sem sofrerem maiores danos à sua forma original, não é suficiente para afastar o outro fato, este primordial, de que tais equipamentos se destinam à incorporação física no solo, na qualidade de parte integrante da estrutura imobilizada que compõe a planta industrial do estabelecimento adquirente.

Assim sendo, conclui-se que, se afixadas na edificação, em caráter definitivo ou temporário, as estruturas metálicas adquiridas pela Consulente, assumem a condição de um bem imóvel por acesso físico, não podendo ser caracterizada como um bem do ativo para efeito de apropriação do crédito fiscal relativo ao imposto incidente em sua aquisição”.

Em reforço, posso, igualmente, invocar o teor do Parecer 18.020, de 18/07/2013, no seguinte sentido:

“ICMS. ATIVO IMOBILIZADO. IMÓVEIS POR ACESSÃO FÍSICA. Os equipamentos, materiais e bens diversos aplicados na construção e/ou modernização da planta industrial incorporando-se à sua estrutura física como parte inerente à própria construção, caracterizam-se como bens imóveis por acesso físico. Vedação de apropriação do crédito fiscal. Art. 302, inciso V, do RICMS/BA.

O Consulente, atuando neste Estado no cultivo de laranja - CNAE 131800 (atividade principal), dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante à possibilidade de creditamento do ICMS incidente na aquisição de bem destinado ao uso na sua atividade produtiva, na forma a seguir exposta:

Informa a Consulente que pretende adquirir ESTUFA AGRÍCOLA, NCM/SH 9406.00.10, relacionada no Anexo II, Item 25, do Convênio ICMS 52/91, proveniente da Região Sudeste, com carga tributária de 4,1% (quatro inteiros e um décimo por cento), para produção de mudas de laranja e posterior plantio nos pomares. Ressalta que a mencionada estufa é um bem de rendimento, adquirida em caráter de investimento no melhoramento da produção.

Diante do exposto, questiona se poderá incluir o referido bem em seu ATIVO IMOBILIZADO, e efetuar o controle do crédito no CIAP à razão de 1/48 avos, considerando que a vida útil da estufa agrícola é de até 10 (dez) anos.

RESPOSTA

Para melhor esclarecimento da matéria ora consultada, cabe-nos ressaltar inicialmente que são considerados como bens do ativo imobilizado, para efeito de apropriação do crédito do ICMS, os bens móveis destinados à manutenção das atividades do estabelecimento. Por outro lado, os materiais e equipamentos incorporados, ao estabelecimento por acesso físico (perdendo, portanto, a sua mobilidade), se encontram fora do campo de incidência do imposto estadual, visto que o conceito de bem do ativo, ou mesmo de mercadoria, para fins de creditamento do imposto, pressupõe necessariamente um bem móvel.

Nesse sentido, os equipamentos, materiais e bens diversos que serão aplicados na construção e/ou modernização da planta industrial, incorporando-se à sua estrutura física como parte inerente à própria construção (a exemplo de vigas, pilares, telhas, coberturas, estruturas pré-moldadas, entre outras), são considerados como bens imóveis por acesso físico, visto que sua vinculação direta é com a própria edificação na qual se incorporam, por vontade do homem que a promove de forma intencional.

Nesse sentido é o ensinamento de Plácido e Silva, em seu Vocabulário Jurídico, Vol. II, 12ª edição, p. 414, ao definir o vocábulo ‘IMÓVEIS POR AÇÃO DO HOMEM’:

'Nesta espécie, propriamente, incluem-se os imóveis incorporados ao solo. (...). Compreendem, assim, todas as construções ou edificações feitas no solo, e que a ele aderem, tornando-se imobilizadas.

E se dizem por ação do homem ou por acessão física artificial, porque a imobilização se processa pela vontade do homem, que, em seu engenho, transforma coisas móveis em imóveis. '

Conclui-se, portanto, que a caracterização dos imóveis por ação do homem não implica, necessariamente, em uma imobilidade definitiva, visto que a mesma irá atender ao interesse e à vontade do homem que a promove. O que determina o caráter de imobilidade é a intenção daquele de fixar (temporariamente ou não) a estrutura no solo, de forma a compor a edificação planejada. Enquanto tais equipamentos estiverem assim fixados, são considerados imóveis por acessão física artificial, ou imóveis por ação do homem.

Nesse contexto, ao ser fixada ao solo, em caráter definitivo ou temporário, a estufa agrícola adquirida pela Consulente para cultivo das mudas de laranja, e formada pela sua estrutura de sustentação, cobertura e demais componentes, assume a condição de um bem imóvel por acessão física, não podendo ser caracterizada como um bem do ativo para efeito de apropriação do crédito fiscal relativo ao imposto incidente em sua aquisição. Essa disciplina encontra-se prevista no art. 310, inciso V, do RICMS-BA (Dec. nº 13.780/12), a saber:

'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; '.

Saliente-se, por fim, que o fato do avanço tecnológico na área de engenharia e de montagem industrial possibilitar a fabricação de estruturas pré-moldadas que podem ser deslocadas e removidas do solo sem sofrerem maiores danos à sua forma original, não é suficiente para afastar o outro fato, este primordial, de que tais equipamentos destinam-se à incorporação física no solo, na qualidade de parte integrante da estrutura imobilizada que compõe a planta industrial do estabelecimento adquirente.

Respondido o questionamento apresentado, informamos que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (Dec. nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta à presente consulta deverá a Consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida".

Assim se pode facilmente concluir que somente cabe apropriação do crédito do ICMS, quando houver débito do mesmo na operação anterior, e em se caracterizando as operações autuadas como interestaduais, há de se aplicar a regra da Lei 7.014/96, artigo 4º, inciso XV, já reproduzido em momento anterior.

Ou seja: o ICMS a título de diferencial de alíquota é devido em tais operações, de forma indubitável.

Relativamente ao argumento defensivo de que estaria amparado pela Resolução do Programa Desenvolve 129/2013, constante à fl. 479, esclareço que a mesma, como aliás, reconhecido pela defesa, não faz menção expressa a aquisições para bens a serem utilizados em acessão física, como se pode verificar pela leitura de seu artigo 1º, inciso I:

"Art. 1º Considerar habilitado ao Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, o projeto de implantação da FLOPAM DO BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA., CNPJ nº 13.661.609/0001-53 e IE nº 18.542.028 NO instalada no município de Camaçari, neste Estado, para produzir poliacrilamida, concedendo-lhe os seguintes benefícios:

***I – Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas importações e nas aquisições no Estado e em outros Estados relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento de sua desincorporação".** (Grifei).*

Chamo atenção para o uso da expressão "desincorporação", que, nem sempre pode ser aplicada a bens imóveis, vez que segundo dicionário on line (www.dicio.com.br/desincorporar) significa "separar uma coisa daquilo a que estava incorporada. Desanexar, desmembrar".

Sendo os bens do contribuinte caracterizados como de acessão física artificial, pela construção ou ampliação de seu estabelecimento físico, o desmembramento ocorrerá por demolição, ainda que parcial, ou retirada de elemento acrescido de forma a fazê-lo sem danos a estrutura já existente, o que minimiza tal ocorrência.

Assim não há que se falar em violação do artigo 110 do CTN, ao tempo em que lembro ser o Programa Desenvolve um benefício fiscal concedido pelo ente estatal ao contribuinte, e em tal circunstância, deve ser observado e respeitado o entendimento firmado no artigo 111 do mesmo CTN, acerca da interpretação literal e restritiva de normas concessivas de benefícios fiscais.

Esta interpretação literal surgiu objetivando conceder maior importância ao legislador, mantendo o intérprete ligado ao texto legal, sendo método de interpretação que busca adequar a letra da lei com o seu espírito, trazendo interpretação linguística e terminológica, além de limite à interpretação pois este método se limita a encontrar o sentido das palavras utilizadas no texto legal, e extrapolar isso seria considerado método de interpretação e complementação do direito.

Ao assim fazê-lo, o CTN procurou afastar o uso da analogia e da equidade naquelas hipóteses previstas em seu artigo 111.

Analisando os documentos fiscais acostados aos autos, verifico que as aquisições realizadas se referem, por exemplo, a luminárias e projetores (Nota Fiscal 76.263, fl. 48), aparelho de ar-condicionado (unidade evaporadora e condensadora), como na Nota Fiscal 45.790, de fl. 55, e nota Fiscal 232.714, fl. 64, sinalizador audiovisual endereçado com luz strobe multicandela à prova d'água cor vermelha, instalação em parede (Nota Fiscal 2.055, fl. 61), alicate (Nota Fiscal 203, fl. 63), grupo gerador diesel, Nota Fiscal 126.272, detector de fumaça fotoelétrico, na Nota Fiscal 58.268, dentre outros.

Observo que tais bens não têm nenhuma relação ou interferência na produção industrial da empresa, em relação aos produtos produzidos.

Logo, com a devida vênia, discordo do entendimento da defesa, por entender que a previsão para diferimento do imposto nas aquisições de bens destinados a aplicação em imóveis por acessão física, deveriam estar listados na Resolução concessiva do Programa Desenvolve, acaso fosse esta a intenção do legislador, e do estado da Bahia, de forma clara, específica e expressa.

A respeito de tal assunto, e em consonância com entendimento acima posto, convém reproduzir o teor do Parecer 1595/2011, datado de 24/01/2011, nos seguintes termos:

"ICMS. O benefício do diferimento previsto no art. 2º, inciso IV, do Dec. nº 8.205/02, não alcança as aquisições de partes e peças de reposição, adquiridas pelo próprio estabelecimento beneficiário do Desenvolve para fins de simples manutenção e reparo de seu maquinário, bem como as aquisições de materiais destinados à construção de bens imóveis por acessão física.

O referido Dec. nº 8.205/2002, que instituiu o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve, assim estabelece em seu art. 2º, inciso IV, e § 3º:

'Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo:

...

IV - às operações de importação e às aquisições internas, desde que produzidos neste Estado, de partes, peças, máquinas e equipamentos, destinados a integrarem projetos industriais, efetuadas por empresas contratadas por contribuintes habilitados ao Programa Desenvolve, bem como às subseqüentes saídas internas por elas realizadas, inclusive em relação às mercadorias, acima citadas, adquiridas de outras unidades da Federação, desde que tenham como destino final o ativo imobilizado do contribuinte contratante.

...

§ 3º As empresas contratadas sob a modalidade descrita no inciso IV deste artigo, após efetivarem a entrega dos bens contratados, poderão transferir para o contribuinte contratante o crédito eventualmente acumulado em decorrência daquele tratamento tributário. '

Observa-se, assim, que o diferimento previsto no dispositivo legal acima transcrito alcança as aquisições internas de partes, peças, máquinas e equipamentos destinados a integrar projetos industriais de contribuintes habilitados ao Programa Desenvolve, desde que tais aquisições sejam efetuadas por empresas de engenharia contratadas pelos referidos contribuintes com essa finalidade específica.

Com efeito, a construção e instalação do parque industrial, quando realizada por empresa de engenharia e construção civil, implica necessariamente na realização, por parte da empresa prestadora do serviço, de diversas operações de aquisição de partes, peças, máquinas e equipamentos industriais que, embora adquiridos diretamente pela contratada, referem-se a bens que serão integrados ao ativo imobilizado do estabelecimento industrial contratante, beneficiário do Desenvolve. A aplicabilidade do benefício do diferimento em tais operações, objetiva, portanto, reduzir o custo na instalação do parque industrial, e incentivar a aquisição de bens e produtos produzidos em território baiano.

Conclui-se, portanto, que o **benefício em tela alcança unicamente as aquisições de partes e peças empregadas na instalação e construção do parque industrial (máquinas e equipamentos)** realizadas na forma acima descrita, e não as partes e peças de reposição, adquiridas pelo próprio estabelecimento beneficiário do Desenvolve para fins de simples manutenção e reparo de seu maquinário - peças estas que se caracterizam como materiais de uso e consumo do adquirente.

Ressalte-se, por fim, que os **materiais diversos** (aí incluídas partes e peças) adquiridos para aplicação na construção do próprio imóvel industrial e seus diversos setores - armazéns, silos, depósitos, entre outros - **não podem ser consideradas como bens do ativo fixo** (que são entendidos como aqueles bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento), **pois se constituem em bens imóveis por acessão física, não vinculados diretamente às operações de circulação de mercadorias desenvolvidas pelo estabelecimento industrial.**

Dessa forma, os **materiais de construção** adquiridos pela Consulente para emprego na construção de bens imóveis **não se caracterizam como partes e peças integrantes de bens do ativo fixo**, o que afasta a

aplicabilidade do **diferimento do ICMS** sobre tais aquisições, bem como o direito ao crédito do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição”. (Grifei).

Daí se percebe com clareza solar, a inaplicabilidade do diferimento, conforme aventado na peça defensiva, para as aquisições realizadas pela empresa autuada e lançadas no presente Auto de Infração.

A respeito do tema, no âmbito deste CONSEF, posso mencionar inúmeras decisões, especialmente o Acórdão CJP 0222-12/21-VD, julgado em 28/07/2021, por unanimidade. Nele, assim entendeu o Relator, Conselheiro Eduardo Ramos de Santana acompanhado por seus pares que merece destaque pela sua clareza e didática e a cujos termos adiro integralmente, incorporando no presente voto:

“Com relação à primeira alegação, observo que ao art. 1º da Resolução nº 68/2006, que habilitou o contribuinte aos benefícios do Programa de DESENVOLVE, para produzir refrigerantes, concede:

I - diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS, nas importações e nas aquisições neste Estado e em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação.

Como apreciado na decisão recorrida, o benefício do diferimento tem como finalidade dispensar o pagamento do ICMS da diferença de alíquota, relativo a aquisições de bens destinados à produção de refrigerantes, num contexto de importação ou compra em outros Estados, de máquinas e equipamentos para integrar o parque fabril. Não se coaduna com a aquisição de “material de construção civil, jogo de baterias, material para instalação elétrica (fl. 11), equipamento de coleta de esgoto sanitário e pluvial, esguicho de pressão (fl. 13), reforma de galpão, longarina, kit de instalação energize (fl. 14)”, que não há coerência de ocorrer futura desincorporações na forma prevista na Resolução nº 68/2006, que lhe concedeu o benefício fiscal do diferimento.

Portanto, trata-se de bens destinados à construção de imóveis por acessão física, cujo crédito fiscal é vedado nos termos do art. 310 do RICMS/BA, por não se destinarem à produção ou comercialização:

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;

(...)

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

Parágrafo único: Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento:

...

II - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

O mesmo fundamento se aplica aos materiais citados no recurso que são empregados na construção do seu estabelecimento, tais como:

Tubo python, unidade intercambiável, cilindro CO², kit instalação Olympus, cabo, schott, eletrodo, equipamentos de coleta de esgoto sanitário e pluvial, reforma galpão, material de iluminação, estrado plástico polietileno, entre outros.

Convém ressaltar, que os bens empregados na construção de imóveis ou manutenção das atividades do estabelecimento, podem se classificar como bens do ativo imobilizado em atendimento aos requisitos da legislação societária (Lei nº 6.404/1976; Lei nº 11.638/2007 e CPC 27), não conferem ao adquirente direito a crédito fiscal do ICMS, por estarem relacionados aos imóveis por acessão física, com vedação do crédito previsto no art. 20, § 1º da LC nº 87/96, e no art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96, por não estarem diretamente vinculados a produção.

Portanto, se tratando de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, que não estão vinculados ao projeto fabril da empresa (produção de refrigerantes), é cabível a exigência da diferença entre as alíquotas interna e a interestadual, conforme previsto no art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96.

Com relação aos materiais adquiridos, que alega serem empregados na exploração do objeto social e classificam-se no ativo imobilizado, constato que no demonstrativo de fls. 11 a 14, relaciona: gaveteiro, mesinha de canto, sofá, armário baixo, armário alto, mesa oval, mesa reta, poltrona, liquidificador, fogão central, estante aço, máquina de lavar louça, cadeiras, entre outros.

Conforme apreciado anteriormente, são bens do ativo imobilizado, mas não são utilizados diretamente no processo de produção de refrigerantes, não são consumidos nem integram o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua composição e produção.

Observo ainda, que apesar dos bens poderem ser classificados como ativo imobilizado atendendo os requisitos da legislação societária (Lei nº 6.404/1976), conforme prescrito no art. 302 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018), também restringe a apropriação de custos de bens aplicados ou consumidos na produção, bem como os custos de depreciação dos bens móveis e imóveis “intrinsecamente relacionados com a produção ou a comercialização dos bens e dos serviços (art. 317, § 5º do RIR/2018).

Pelo exposto, apesar da legislação societária definir conceitos próprios para classificação de bens como ativo imobilizado, a legislação fiscal estabelece condições para a apropriação de créditos (ICMS), ou de custos (Imposto de Renda), e cabível a exigência do ICMS da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais, dado à previsão de incidência, quando as mercadorias ou bens forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96).

Como apreciado na decisão recorrida, este entendimento é manifestado em decisões reiteradas do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF 0336-12/13 e CJF 0295-12/14 e CJF 0222-12/18.

E de forma específica, em situação idêntica desta exigência fiscal, o estabelecimento autuado, teve decisão pela procedência do lançamento no Acórdão JF nº 0141-03/19, cujo Recurso Voluntário não foi provido no Acórdão CJF 0147-11/20”.

No mesmo sentido, posso também, além daquelas já mencionadas no voto acima, trazer as decisões contidas nos Acórdãos CJF 0244-11/20-VD, CJF 0344-11/20-VD e CJF 0335-11/20-VD.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como extorsivo e confiscatório da multa aplicada na autuação (60%), observo, inicialmente, somente ser possível de ser aplicada sobre parcela de imposto exigível, vez estarmos diante de acusação de descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento de imposto). Inexistindo imposto a ser reclamado, por óbvio, a multa a ele atrelada deixaria também de existir.

Dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.

No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que:

“O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente Fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, e em contraposição ao posicionamento ali posto, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018:

“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:

‘[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.

7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmam-se os julgados:

‘TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”. (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).

‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I - Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II - A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III - Agravo regimental improvido’. (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski) ”.

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Quanto ao pedido para redução da multa, não posso acolher, por falta de previsão legal na norma em vigor.

E a justificativa para tal negativa, ocorre nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Por outro lado, lembro do preceito contido no artigo 125 da Lei 3.956/81, conter a seguinte previsão;

“Art. 125. 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”.

Ainda assim, não constam nos autos quaisquer notícias acerca de declaração por órgão do Poder Judiciário, de decisão no sentido de considerar inconstitucional o artigo 42 e seus incisos, da Lei 7.014/96, como sustentado na impugnação, sequer que exista discussão judicial a este respeito, o que prejudica qualquer apreciação.

Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido, rejeitando o argumento posto.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, o que fez as demais maneiras de comunicação perderem sentido.

Pelas expostas razões, tenho o lançamento como PROCEDENTE, tal como lançado. ”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, às fls. 493 a 503, mediante o qual aduz as razões a seguir expostas.

Inicialmente, por cautela, pondera a Autuada, ora Recorrente, que o seu recurso independe de preparo, pois o STF derrubou a exigência de depósito prévio de 30% do crédito discutido para a interposição de recurso administrativo.

Preliminarmente, suscita a nulidade do acórdão recorrido, pelo fato de que foi feito pedido tempestivo de sustentação oral através de e-mail enviado para a 6ª JF, solicitação essa que sequer foi respondida. Além disso, sustenta que a decisão é nula pelo fato de que foi indeferido o pedido de realização de perícia e diligências, através dos quais a Recorrente pretendia comprovar que os bens, arrolados no Auto de Infração, não foram destinados a uso e consumo, estando diretamente relacionados ao processo de produção. Conclui o tópico afirmando que tais posturas implicaram na violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, motivo pelo qual entende que a decisão deve ser anulada em virtude do cerceamento do seu direito de defesa.

Alega que o Auto de Infração foi lavrado sem qualquer suporte fático, uma vez que o agente administrativo não requisitou documentação fiscal ou pediu esclarecimentos à Recorrente ao longo da fiscalização, motivo pelo qual o procedimento adotado e que culminou na autuação é nulo por violar o quanto disposto no artigo 123 da Lei Estadual nº 3.956/1981. Salienta que, ao proceder dessa forma, a Recorrente foi impedida de provar que não ocorreram as condutas tidas como faltantes, de modo que improcede a fundamentação que sustenta a Decisão recorrida.

Em relação ao mérito, ressaltou que os materiais listados no Auto de Infração se referem a materiais que foram empregados na edificação da fábrica da Recorrente, de modo que são classificados como bens do ativo imobilizado, nos termos da Lei nº 6.404/76. Destaca que os materiais concorrem direta e necessariamente para o desenvolvimento da atividade empresarial da Recorrente e, mesmo que alguns deles não tenham integrado a construção, é evidente que são utilizados para o desenvolvimento da sua atividade empresarial.

Narra que está habilitada no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE), conforme demonstra a Resolução nº 129/2013, que prevê o diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS para o momento em que ocorrer a desincorporação dos bens, o que efetivamente não foi considerado pela fiscalização. No mesmo sentido, afirma prever o artigo 2º do Decreto Estadual nº 8.205/2002.

Ressalta que, apesar de a Resolução nº 129/2013 não fazer referência a materiais empregados na construção, é fato que esses materiais, ao serem assim utilizados, transmudam-se, nos termos da lei, para bens do ativo imobilizado, o que faz incidir o benefício previsto na Resolução. Até mesmo pelo fato de que os materiais arrolados poderão vir a ser desincorporados e de que a

Resolução não faz qualquer restrição ao tipo de ativo fixo, não cabendo ao Estado exigir DIFAL quando ainda não houve a desincorporação.

Argumenta que a legislação estadual, na qual se baseou o lançamento, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado para definir ou limitar competências tributárias sem observar o conceito contábil. A interpretação de que os materiais adquiridos pela Recorrente não gozariam da condição de ativo imobilizado viola a Lei nº 6.404/1976 e, consequentemente, o artigo 110 do CTN.

Por fim, argumenta que, caso fosse exigível a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, a multa exigida é exorbitante e inconstitucional por violar o artigo 150, IV da CF e o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

Por conta disso, requer que a Decisão recorrida seja reformada para que seja julgada procedente a impugnação ou, na remota hipótese de assim não se entender, haja a redução ou o afastamento da multa aplicada.

Registrado o impedimento do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, sendo substituído pelo Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF, em face do Acórdão de nº 0287-06/22-VD, proferido pela 6ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em exame.

Preliminarmente, sustenta a Autuada, ora Recorrente, que o Auto de Infração não possui suporte fático pelo fato de os Autuantes não terem, no curso da fiscalização, solicitado esclarecimentos ou requerido a apresentação de documentação, ficando impedida de apresentar provas da inexistência de qualquer ato infracional, motivo pelo qual entende que o feito administrativo padece do vício de nulidade.

Compulsando os autos, é possível perceber que o Auto de Infração foi devidamente fundamentado, com a descrição da infração cometida e o seu respectivo enquadramento legal.

Conforme mesmo esclarecido pelos Autuantes, às fls. 486 e 487, os elementos constantes na EFD-Escrituração Fiscal Digital do contribuinte foram suficientes para amparar a lavratura do Auto de Infração, de forma que, no curso da fiscalização, não foi necessário solicitar nenhuma informação ou documentação adicional para a Recorrente. Além disso, a autuação está devidamente acompanhada da memória de cálculo e dos documentos que a amparam, às fls. 05 a 08.

Diante disso, não procede a alegação de que o Auto de Infração não possui suporte fático, uma vez que está devidamente clara a descrição da conduta irregular praticada. Não por outra razão, a Recorrente, exercendo os seus direitos ao contraditório e a ampla defesa, apresentou a sua impugnação, às fls. 17 a 23, que contemplou o mérito da infração, com a indicação dos equívocos que, no seu entender, foram cometidos pelos Autuantes.

Cumprido o dever de prestar o devido zelar, não há que se falar em nulidade do procedimento administrativo, uma vez que a legislação que rege a matéria não prevê a exigência de cientificação do sujeito passivo em relação aos atos praticados ao longo da fiscalização. Somado a isso, o contribuinte teve, após a lavratura do Auto de Infração, a possibilidade de se defender amplamente, razão pela qual não há, no meu entender, cerceamento do direito de defesa da Recorrente ou a presença de qualquer vício que possa macular o procedimento e a autuação como um todo.

Ainda preliminarmente, sustenta que a Decisão recorrida seria nula pelo fato de que, às 16:05h do dia 31/10/2022, um dia antes da realização do julgamento, que ocorreu em 01/11/2022, o advogado que a patrocina nos presentes autos, enviou *e-mail* para a 6ª JF com o objetivo de requerer a realização de sustentação oral, solicitação essa que não foi respondida, o que impossibilitou a sua participação na sessão de julgamento e, conseqüentemente, a realização de sustentação oral, em

violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

De acordo com a cópia do *e-mail*, acostado aos autos (fls. 504 e 505), destinado ao endereço: sextajuntaconsef@sefaz.ba.gov.br, é possível perceber que, de fato, o advogado da Recorrente requereu tempestivamente a realização da sustentação oral, em obediência ao quanto disposto no artigo 163 do RPAF/BA, do artigo 64-A do Regimento Interno do CONSEF/BA, bem como na Carta de Serviços da SEFAZ/BA. O advogado da Recorrente ainda enviou outro *e-mail* para a 6ª JJF, no dia 09/11/2022, informando que não recebeu o *link* para a sustentação oral, bem como questionando sobre se o processo havia sido julgado.

Através de consultas internas realizadas junto à secretaria da 6ª JJF, não foi possível localizar, na caixa postal do endereço eletrônico, nenhum dos dois *e-mails* indicados pela Recorrente, tampouco a existência de qualquer *e-mail* enviado em resposta às solicitações feitas pelo advogado do contribuinte.

Como forma de corroborar que os *e-mails* em questão foram efetivamente enviados, o patrono do contribuinte, na sessão de julgamento ocorrida perante essa CJF no dia 19/09/2024, às 08:30h, se comprometeu a apresentar o *print* da caixa de saída do seu endereço eletrônico, o que foi feito. Os *prints* confirmam que os *e-mails* foram encaminhados conforme alegado pela Recorrente.

Assim, entendo que as provas apresentadas pela Recorrente são idôneas e suficientes para amparar a alegação de que fez o pedido de sustentação oral e que esse pedido não foi apreciado. Entendo, ademais, que, apesar de o contribuinte ter encaminhado o *e-mail* informando que não recebeu o *link* para a realização de sustentação oral dias após a ocorrência do julgamento não afasta o fato de que o requerimento foi feito de acordo com o quanto determina a legislação e ele não foi, ao que tudo indica, recebido e, conseqüentemente, apreciado como deveria.

É possível que os *e-mails* encaminhados não tenham sido recebidos pela 6ª JJF por conta de alguma questão de ordem técnica, que não pode ser imputada à Recorrente, na medida em que, diante da inexistência de elementos que indiquem o contrário e das provas apresentadas, fez devidamente o pedido de sustentação oral, razão pela qual deveria ter o seu direito de realizar a sustentação garantido, em observância ao devido processo legal.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, anulando a Decisão recorrida, devendo os autos serem remetidos à Primeira Instância para a realização de novo julgamento, desta feita em total observância aos direitos ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e declarar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 279836.0006/21-0, lavrado contra **FLOPAM DO BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA EIRELI**, devendo os autos serem remetidos à 1ª Instância para novo julgamento, desta feita com total observância aos direitos ao contraditório e à ampla defesa.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS