

A. I. N°. - 206917.0002/10-0  
AUTUADO - CCB – CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - LUIZ ORLANDO SANTOS SILVA  
ORIGEM - IFEP NORTE  
INTERNET - 02.12.2010

1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0362-01/10

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. A comprovação quanto ao uso de modelo do CIAP faltando a coluna relativa à proporcionalidade de utilização do bem no estabelecimento em cada mês, assim como a erros derivados da transcrição errada dos valores constantes do CIAP para o livro Registro de Apuração do ICMS, torna a infração caracterizada. **b)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **b-1)** BENS INCORPORADOS POR ACESSÃO FÍSICA. A exclusão dos valores relativos à aquisição de um veículo, por corresponder a bem do ativo imobilizado, reduz o montante do débito. Infração parcialmente comprovada. **b-2)** MATERIAIS DE USO E CONSUMO. A constatação de que os materiais em questão na verdade são destinados ao uso e consumo do estabelecimento, resulta na manutenção da infração. 2. DIFERIMENTO. RECEBIMENTO DE REFEIÇÕES PARA ALIMENTAÇÃO DE EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO. O adquirente neste caso é o responsável por substituição relativamente ao imposto, cujo lançamento se encontrava diferido. A concessão da redução da base de cálculo prevista no inciso XX do art. 87 do RICMS/BA implica na redução do montante do débito. Infração parcialmente comprovada. 3. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. A constatação de equívocos procedimentais conduz à manutenção integral da exigência. Infração comprovada. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. **b)** BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE. Infrações acatadas. Não acatadas as arguições de nulidade e nem apreciadas as alegações de ilegalidade da legislação tributária estadual. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 31/03/2010, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente ao ICMS no valor de R\$486.517,07, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – utilizou crédito fiscal de ICMS, relativo à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, sendo exigido o imposto no valor de R\$7.191,18. Consta que o contribuinte creditou-se a maior do ICMS incidente sobre as entradas de bens destinadas ao ativo imobilizado, na razão de 1/48, devido a erro no modelo do documento CIAP utilizado para escrituração (faltou a coluna relativa ao critério de proporcionalidade/dia de utilização do bem no estabelecimento) e/ou por engano na transcrição dos valores do CIAP para o livro Registro de Apuração do ICMS;

02 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, sendo exigido imposto no valor de R\$18.042,35. Consta que o contribuinte creditou-se indevidamente do ICMS referente às entradas de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, por aquisição física, na razão de 1/48, e do imposto relativo à aquisição de um veículo incorporado ao ativo da empresa para transporte de pessoal;

03 – deixou de recolher o ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo imposto diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo pelos seus funcionários, nos meses de maio a dezembro de 2009, exigindo o imposto no valor de R\$23.224,88. Consta que trata-se do ICMS devido por diferimento, relativo aos fornecimentos de alimentação para consumo por parte dos empregados;

04 – recolheu a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve), nos meses de fevereiro a dezembro de 2009, exigindo imposto no valor de R\$382.243,32. Consta que se refere a erro na quantificação da parcela sujeita ao incentivo, pois o contribuinte não deduziu do saldo devedor apurado, o ICMS relativo às saídas de mercadorias, sob as rubricas “saídas outras”, “vendas de mercadorias adquiridas de terceiros”, “remessa de sacaria” e “transferências de produto intermediário” (clíquer), operações essas não amparadas pelo Desenvolve;

05 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais e aos serviços de transporte tomados em outros estados e não vinculados a operações subsequentes tributadas, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, com exigência do imposto no valor de R\$30.505,79;

06 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, sendo exigido imposto no valor de R\$15.948,91;

07 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, sendo exigido imposto no valor de R\$9.360,64. Consta que o contribuinte creditou-se sobre as entradas de mercadorias para uso e consumo, enquadrando-as como ativo imobilizado, à razão de 1/48.

O autuado apresentou impugnação às fls. 570 a 587, quando se pronunciou a respeito de cada um dos itens que compõem o lançamento.

Infração 01 – afirma que não se creditou a maior do ICMS incidente sobre as entradas de bens destinados ao ativo imobilizado. Ressalta que o dispositivo legal no qual o autuante enquadrou a acusação, é insuficiente para identificar a falta apontada, por não indicar qual dos incisos do § 17º não teria sido cumprido, caracterizando o cerceamento ao seu amplo d

Salienta que não infringiu o § 17, do art. 93 do RICMS/BA como um todo, porque não está enquadrado em período de apuração inferior ou superior a um mês, mas, exatamente, no período de apuração mensal, do ICMS a recolher, incluindo todas as entradas de bens destinados ou não ao ativo imobilizado. E por não se submeter a período diferente de um mês, cumpriu exatamente o que determina o inciso I do § 17 do art. 93.

Frisa que o autuante se equivocou ao entender que “período de apuração” seria a quantidade de dias entre a data da entrada do bem (que definiu como o termo inicial do período de apuração) e a data limite para apuração geral de todo o ICMS, de acordo com a categoria do contribuinte, data esta tida como termo final do período de apuração. Aduz que, na realidade, a expressão “período de apuração”, é um período previamente estabelecido pela legislação fiscal para cada categoria de contribuinte (mensal, quinzenal ou bimensal), havendo ou não entradas ou saídas de bens, em que se apura o ICMS a pagar, não sendo a data da entrada do bem o marco inicial.

Diz que, por exemplo, quando o inciso IV do § 17 do art. 93, se refere a período de apuração superior ou inferior a um mês, trata de período decinal, quinzenal, bimensal, etc., estabelecido previamente pela legislação tributária, para todas as entradas e saídas do estabelecimento, ocorridas dentro do período estabelecido, jamais se contando o período a partir da data de entrada do bem no estabelecimento, mesmo para o bem destinado ao ativo imobilizado.

Portanto, não se aplica, no caso, o critério pro rata die, da forma efetivada pelo autuante, mas o critério de período de apuração mensal, previamente estabelecido, sempre iniciando no dia 1º e terminando no último dia do mês, independentemente da data de entrada do bem, regra essa insculpida nos incisos I e IV do § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Requer que, preliminarmente, seja julgada nula a infração 01, por cerceamento ao amplo direito de defesa e, caso ultrapassada, no mérito, seja julgada improcedente, por não se aplicar, para o autuado, o critério de apuração *pro rata die*, com relação ao crédito do ICMS decorrente das entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, porque seu “período de apuração” do ICMS é mensal, portanto não inferior ou superior a um mês.

Infração 02 – analisa a imputação em duas partes, com a primeira se referindo à acusação de que se creditara indevidamente do ICMS relativo às entradas de mercadorias destinadas ao ativo permanente, por acessão física. Observa que as mercadorias em questão se referem a aquisições de bens destinados ao ativo permanente, não por acessão física, porque jamais fizeram parte das estruturas imobiliárias do seu estabelecimento, tendo o crédito se dado na forma do inciso I do § 17 do art. 93 do RICMS/BA, isto é, na razão de 1/48 avos.

Destaca que o autuante se equivocou ao enquadrar a infração no art. 97, inciso XII do RICMS/BA, pois esse dispositivo não trata de crédito indevido por acessão física, o que representa cerceamento ao amplo direito de defesa, por falta do devido enquadramento legal, não esclarecendo o autuante, precisamente, qual o enquadramento legal que respaldada a infração.

Ressalta que para essa infração ser enquadrada nesse dispositivo, o autuante teria que esclarecer qual a proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas, sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período, que deveria ser suprimida do crédito do imposto relativo à aquisição de mercadorias (alínea “a” do inciso XII do art. 97), o que não foi informado, impossibilitando uma defesa clara por parte do defendant.

Acrescenta que o autuante deveria ter esclarecido qual a fração correspondente ao restante do quadriênio, na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contados da data de aquisição, que deveria ser suprimida do crédito do imposto relativo à aquisição de mercadorias (alínea “b” do inciso XII do art. 97), o que clara pelo defendant.

Alega que nenhuma dessas formalidades foi cumprida pelo autuante, para poder firmar sua acusação no inciso XII do art. 97 do RICMS/BA, tornando a acusação nula de pleno direito, por cercear o seu amplo direito de defesa, por falta do devido enquadramento legal.

Aduz que o autuante entendeu equivocadamente que as aquisições dos equipamentos descritos nas notas fiscais relacionadas no Demonstrativo de Exclusões de Créditos de Ativo Imobilizado, não dariam direito a crédito, em virtude de ser por ação física. Realça que as mercadorias estão vinculadas diretamente ao processo de industrialização de cimento, objetivando aumentar a capacidade de moagem do produto, referindo-se a calha de interligação para alimentação do moinho, suporte de sustentação para transformador, duto de descarga do elevador de silo, módulo para transportador de correia, galpão desmontável e concreto refratário.

Ressalta que esses equipamentos não são alheios à sua atividade, estando relacionados ao processo de industrialização, tratando-se de bens do ativo permanente que não são adquiridos para locação a terceiros ou para fins de investimento ou especulação, sendo legítimo o crédito, na forma do inciso I do § 17 do art. 93, devido à sua aquisição como bens do ativo permanente, não por ação física, pois não se incorporaram fisicamente à estrutura imobiliária da fábrica.

Na segunda parte da infração se refere ao crédito indevido, decorrente da aquisição do veículo Parati, 1.8, marca Volkswagen (doc. 03 – fl. 640), incorporado ao seu ativo permanente. Assevera que não foi citado o dispositivo legal no qual estaria enquadrada, cerceando o seu direito de defesa, porque o inciso XII do art. 97 do RICMS/BA não respalda a acusação. Observa que o único dispositivo que o autuante poderia ter usado seria o inciso II do § 2º do art. 97, porém não o fez.

Destaca que a hipótese de incidência contida nesse dispositivo, não aponta como infração o uso de veículo para transporte de pessoal, como acusou o autuante, mas para transporte pessoal, de uso individual, o que é diferente. Frisa que, mesmo assim, o veículo não se destina a transporte pessoal ou individual dos administradores da empresa ou de terceiros e muito menos de pessoal, porque os administradores trabalham em São Paulo e não na fábrica (doc. 02 – fls. 627 a 639), trabalhando na unidade fabril, com cargo de gerente, apenas o funcionário Ângelo Giuseppe Durand Gomes, que utiliza como transporte pessoal, veículo locado, modelo Línea, conforme Termo de Disponibilidade de Veículo, firmado com a empresa Unidas (doc. 04 – fls. 641 a 643).

Afirma que o veículo apontado pelo fisco não serve de transporte de pessoal, porque o pessoal da fábrica é transportado por Vans (docs. 05/06 – fls. 644/645), conforme contrato de prestação de serviço de transporte (doc. 07 – fls. 646 a 653). Já a Parati é utilizada para uso exclusivo dos assuntos da fábrica, a exemplo de situações emergenciais, como compra de peças e equipamentos urgentes, usados no processo de industrialização e, quando necessário, para transportar técnicos de mineração, para inspeção do processo de extração de argila e calcário, nas minas distantes da fábrica, não se enquadrando como veículo para transporte de pessoal.

Requer a anulação da infração, devido ao cerceamento ao amplo direito de defesa, uma vez que o enquadramento legal está equivocado, dificultando a defesa, por obscuridade. E quanto ao mérito, solicita que seja julgada totalmente improcedente, desde quando nenhum dos equipamentos foi adquirido por ação física.

Infração 03 – diz que há flagrante cobrança em duplicidade do imposto, sobre o mesmo fato gerador, pela mesma entidade tributante, isto é, a cobrança de ICMS por diferimento, do destinatário, contribuinte substituto de empresa de pequeno porte, Nutri Refeições Coletivas, inscrita no Simples Nacional, sobre operações de entrega de refeições, acarretando *bis in idem*.

Entende que no caso de fornecimento de alimentos por empresa c Simples Nacional, não há diferimento do imposto, para cobrança ao d sobre o regime de tributação (Simples Nacional), o art. 343, XVIII, com ACORDÃO JJF N° 0362-01/10

e 65, do RICMS/BA. Isto, porque o ICMS dos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009 já foi recolhido pela referida empresa, conforme extrato do Simples Nacional (doc. 08 – fls. 654/655), não cabendo mais o recolhimento exigido, sob pena de ocorrer *bis in idem*.

Observa que o fornecedor possui regime de apuração de ICMS em função da receita bruta, e não em função do valor da nota fiscal e, como substituto tributário, o defendant se subsume não só nas obrigações do substituído, mas também nos direitos e benefícios fiscais deste, principalmente quanto à base de cálculo aplicada para esse tipo de operação, por se constituir em sujeito passivo por substituição tributária, nos termos do art. 342 do RICMS/BA.

Acrescenta que mesmo que se pretenda cobrar o ICMS diferido, por substituição, do adquirente das refeições, a base de cálculo não poderia ser o valor total da nota, cabendo, no mínimo, a sua redução em 30%, nos termos do art. 87, inciso XX do RICMS/BA.

Requer que essa infração seja julgada improcedente, tendo em vista que o fornecedor já recolhera o ICMS exigido, representando a nova cobrança em *bis in idem*. E, além disso, a base de cálculo do ICMS diferido deveria sofrer a redução de 30%.

Infração 04 – a acusação se baseou no item 2.1.30 da Instrução Normativa nº. 27/2009, que estabelece a forma de ajustes sobre o saldo devedor encontrado no final do período de apuração, expurgando os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa Desenvolve.

Lembra que no direito tributário devem ser observados os princípios da legalidade, da hierarquia e da competência material das normas tributárias. Consigna que antes da existência daquela Instrução, o Decreto nº. 8.205/02, que regulamentou o Desenvolve, estabeleceu, por meio do art. 3º, § 4º, a regra para o cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS, passível de incentivo fiscal, norma que não foi revogada, alterada, acrescida ou complementada por outro decreto, nem tendo outro decreto estabelecido formas de ajustes sobre o saldo devedor do ICMS, ou quais as operações que não estariam vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado.

Assim, no seu caso, que já tinha o empreendimento instalado, mas visando sua ampliação, o valor da parcela do ICMS incentivada, deve ser calculada nos termos do § 4º do art. 3º do Decreto nº. 8.205/02, tendo sido expedida a Resolução nº. 18/2003, do Conselho Deliberativo, (doc. 09 – fls. 651/652), que fixou, em seu art. 3º, o valor da parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível do incentivo, no que excedesse a R\$779.991,88.

Enfatiza que a regra para o cálculo da parcela do saldo devedor mensal passível de incentivo está limitada ao que determina esse dispositivo, e qualquer alteração ou ajuste dessa norma teria que ser feita através de decreto, de mesma hierarquia, e não através de Instrução Normativa, de hierarquia inferior. Complementa que a Lei nº 7.980/01, que instituiu o Desenvolve, e o Decreto nº 8.205/02, que a regulamentou, não delegaram ao Superintendente de Administração Tributária, competência para estabelecer ajustes sobre o saldo devedor do ICMS, ou para classificar quais seriam as prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado, e tampouco autorizar o expurgo desses valores.

Conclui que a Instrução Normativa não pode estabelecer, ao arrepio da devida norma legal, ajustes sobre o saldo devedor do ICMS, expurgando valores referentes a operações e prestações que entendeu não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado, tendo em vista que esse assunto não é de sua competência e nem de autoria do Superintendente de Administração Tributária, mas de decreto assinado pelo Governador do Estado.

Pondera, só para argumentar, que caso a Instrução Normativa 27/2009 pretende ter, o seu item 2.1.30, introduzido pela Instrução Normativa 5:

de 29/10/2009, data da publicação desta última. Por não ter eficácia retroativa, segundo o princípio da não retroatividade da norma tributária, o item 2.1.30, só poderia ser utilizado sobre fatos geradores ocorridos a partir daquela data.

Aduz que não é válida a diminuição do saldo devedor mensal do ICMS, em decorrência das saídas de mercadorias sob as rubricas “saídas outras”, “vendas de mercadorias adquiridas de terceiros”, “remessa de sacaria” e “transferência de produto intermediário”, ocorridas no período de 28 de fevereiro a 28 de outubro de 2009, porque não alcançadas pelo item 2.1.30, da IN 27/2009.

Realça que a forma como vem calculando a parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível do incentivo, encontra respaldo nos artigos 2º e 3º do Decreto 8.205/02, especialmente no § 4º do art. 3º, por cumprir fielmente o que determina a Resolução nº. 18/2003, não cabendo a acusação de descumprimento dos artigos 2º e 3º do citado Decreto, com base na Instrução Normativa 27/2009.

Solicita que a infração 04 seja julgada improcedente, por estar baseada em norma que não tem competência para estabelecer ajustes sobre o saldo devedor do ICMS apurado no final do período de apuração ou para expurgar os valores referentes às operações e prestações que classificou e entendeu como não vinculadas aos investimentos constantes do projeto incentivado.

Infrações 05 e 06 – concorda plenamente com a autuação, pelo que passa a fazer os pagamentos dos valores estabelecidos na peça acusatória, com redução da multa.

Infração 07 – ressalta que o crédito do ICMS utilizado decorreu da aquisição de ativo imobilizado. Observa que de acordo com o demonstrativo fiscal, os materiais adquiridos não podem ser classificadas como bens para uso e consumo, porém destinados à manutenção da atividade fim do estabelecimento, por tratar-se de aquisição de ativo imobilizado, gerando a possibilidade de crédito, à razão de 1/48 avos por mês, com base no art. 93, V, “a” e § 17, I do RICMS/BA.

Visando provar essa assertiva, passa a discriminar o local de uso e a destinação de cada um dos equipamentos correspondentes à exigência fiscal:

1 - caixa de emenda óptica: área fabril, destina-se a auxiliar a comunicação entre o PLC (computador central) e os equipamentos ligados à produção;

2 - conjunto cabine elevador com inversores de frequência: forno de Clinquer, é destinado a transportar operadores do setor da produção para inspeção dos estágios de pré-aquecimento da farinha e alimentação dos combustíveis ao forno;

3 - chapas de revestimento do moinho: usadas na moagem de cimento, evitam que as matérias-primas úmidas colem nas paredes das moegas de alimentação do moinho, evitando-se perdas e paradas de produção;

4 - válvula guilhotina pneumática p/temperatura máxima 1400C: para o forno de Clinquer, otimiza e abastece de dosagem de resíduos ao forno com a finalidade de aumento de produção;

5 - válvula rotativa URB 300/8 completa: usada no galpão de clinquer, servindo para dosar o retorno de material e vedação da câmara inferior do filtro de manga;

6 - flange FF-215 e motor Weg: usados na moagem de cimento, aumenta a capacidade produtiva da moagem de cimento I;

7 - válvula rotativa em aço Flap do separador: utilizada na moagem de cimento, aumento a capacidade produtiva da moagem de cimento I;

8 - válvula rotativa: utilizada na moagem de cimento, aumento a capacidade produtiva da moagem de cimento I;

9 - casquilho fixo mancal: usado na moagem de cimento, garante a fiabilidade do moinho de cimento II;

10 - revestimento de casquilho: usado na moagem de cimento, garante a fiabilidade do moinho de cimento II;

11 - válvula rotativa para filtro de mangas: usada no galpão de clinquer, serve para dosar o retorno de material e vedação da câmara inferior do filtro de manga.

Diante da finalidade dos referidos bens, destinados à manutenção da sua atividade fim, cujo crédito se deu com base no art. 93, inciso V, alínea “a” e § 17, inciso I do RICMS/BA, requer que a infração seja julgada improcedente, uma vez que o material não se destinou ao uso e consumo.

Por meio de petição às fls. 655/656, o autuado juntou o comprovante de recolhimento relativo às infrações 05 e 06 (fls. 657/658), esclarecendo que os documentos juntados à defesa não foram autenticados em cartório, em virtude de greve dos funcionários do setor. Em vista disso, requer que as cópias dos documentos sejam conferidas e visadas, com base no § 1º do art. 8º do RPAF/BA.

O autuante produziu informação fiscal às fls. 664 a 675, quando tratou sobre cada uma das infrações, conforme descrito a seguir.

Infração 01 - esclarece que as colunas do Demonstrativo dos Créditos de Ativo Permanente Utilizados a Maior (fls. 11 a 15), referentes ao percentual de saídas tributadas/saídas totais, não foram preenchidas devido ao fato de o contribuinte só negociar com mercadorias tributadas: cimento, clinquer e lona para caminhões, o que leva a razão (saídas tributadas/saídas totais) à unidade (1,00), ou seja, 100,00%, sendo desnecessária sua quantificação, por não haver saídas não tributadas relevantes a considerar.

Refuta a preliminar de nulidade, aduzindo que o direito ao crédito decorrente das aquisições para o ativo imobilizado está disciplinado no art. 93, § 17 do RICMS/97, conforme dispõe o art. 93, § 11, I, “a”, item 2.4, de modo que esse dispositivo trata justamente da escrituração fiscal dos créditos de ICMS. Ressalta que, ainda que houvesse equívoco na indicação dos dispositivos infringidos, esse fato não inquinaria o lançamento fiscal à nulidade, conforme consta do art. 19 do RPAF/99. Assim, o dispositivo legal indicado é aquele aplicável à infração apurada, e mesmo que não o fosse, o contribuinte demonstrou perfeito entendimento do enquadramento a que a matéria está adstrita, não se sustentando a suposta nulidade, por cerceamento do seu direito de defesa.

No mérito, ratifica o lançamento, pois o suposto engano na interpretação da legislação que teria incorrido, não se sustenta, conforme dispositivos do RICMS/BA que passou a analisar:

1) o inciso IV, § 17 do art. 93, quando se reporta ao critério de proporcionalidade, “*pro rata die*”, o faz para adequar o “período de apuração” à fração 1/48 avos, ou seja, a apropriação do crédito fiscal durante 04 anos, então se o período é maior que o mês, bimensal, por exemplo, a fração seria o equivalente a 2/48 avos; se o decêndio, a fração seria 1/3 de 1/48 avos, etc.;

2) o inciso VI do art. 93, estabelece as condicionantes para a utilização da fração de 1/48 avos, dos créditos de ativo imobilizado, sendo que o critério, “*pro rata die*” é objeto do inciso IV do § 17;

3) a alínea “e” do inciso II do § 2º do art. 339 dispõe que o *controle da apropriação mensal do crédito destina-se à escrituração, nas colunas sob os títulos correspondentes do 1º ao 48º mês, explicando como o montante do crédito a ser apropriado deve ser obtido*.

Assim, o critério “*pro rata die*”, se aplica a todos os períodos de apuração, de forma que a apropriação dos créditos requer a observância de duas condições: o percentual das saídas tributadas/saídas totais e a quantidade de dias em que o bem ficou modo, se o bem é adquirido, porém não é utilizado, não ha

independentemente do período de apuração do tributo, ou o usará proporcionalmente aos dias de utilização do bem no mês.

E foi considerando que o critério “*pro rata die*” se aplica a quaisquer períodos de apuração, que adotou a data da entrada do bem no estabelecimento como termo inicial para definição da quantidade de dias que o bem ficou em uso em cada mês, haja vista que o autuado opera no limite da capacidade instalada, não fazendo sentido adquirir um bem e não utilizá-lo e, também, porque este procedimento é mais favorável à empresa. Ratifica a procedência da infração 01.

Afirma que os valores mensais consignados na autuação incluem não somente os créditos utilizados a maior devido à escolha equivocada do modelo do CIAP, faltando a coluna relativa ao critério de proporcionalidade de utilização do bem no estabelecimento no mês, mas também em decorrência de erros de transcrição dos valores constantes do CIAP (total do crédito do ICMS mensal) para o livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS), conforme discrimina através de planilha, indicando que o total do crédito utilizado a maior em 2009 foi de R\$2.200,14.

Observa que os valores dos itens 5 e 6 da planilha constam do Demonstrativo de fls. 11 a 15, tratando de valores informativos, por já estarem contidos nos débitos respectivos (pois ao fazer a subtração item 6 – item 4, do Demonstrativo, obtém o total do crédito usado a maior no mês), tanto por erro na escolha do CIAP, quanto por erros de transcrição dos valores para o LRAICMS. Mantém integralmente a infração 01.

Infração 02 - quanto à alegação de cerceamento do direito de defesa, por incorreção do enquadramento legal da infração, consigna que realmente se equivocou ao mencionar o art. 97, inciso XII do RICMS/BA, não apresentando contra-razões sobre a proporcionalidade de saídas isentas/saídas tributadas, e, a fração que corresponderia ao restante do quadriênio, na hipótese de alienação de bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contados da data de sua aquisição, que deveria ser suprimida do crédito do imposto relativo à aquisição, por falta de pertinência à lide. Aduz que o enquadramento correto é o art. 97, inciso IV, alínea “c”, e § 2º, incisos II e III do RICMS/BA. Contudo, o erro na indicação do dispositivo legal não implica em nulidade, uma vez que a descrição dos fatos evidencia o correto enquadramento legal.

Realça que o autuado explicitou o teor dos dispositivos infringidos, ao informar que os equipamentos não são alheios à atividade do estabelecimento e que o inciso II do § 2º do art. 97 do RICMS/BA, não aponta como infração o uso de veículo para transporte de pessoal, embora não mencione o enquadramento legal da infração, demonstrando perfeito conhecimento da infração.

No mérito, quanto à alegação de que os equipamentos não foram agregados por acessão física, não sendo alheios à atividade do estabelecimento, por estarem relacionados ao processo de industrialização, afirma que a descrição pormenorizada dos bens, do local de uso e de sua finalidade, ratifica o acerto da exigência fiscal objeto da primeira parte dessa infração.

Observa que a calha de interligação para alimentação do moinho, o suporte de sustentação do transformador, o duto de descarga do elevador de silo, o módulo para transformador de correia, o galpão desmontável e o concreto refratário, embora relacionados ao processo industrial, são bens e materiais que se integram à estrutura da fábrica, sendo imobilizados por acessão física. O concreto refratário é empregado no isolamento térmico do forno de clinquer. Frisa ser forçoso o entendimento de que um galpão desmontável para cobertura da área de combustível para o forno, em estrutura metálica, ou uma calha de interligação com um moinho ou as demais mercadorias, não integrem o patrimônio imobiliário, por acessão física, ratifica essa parte da infração.

Quanto ao crédito decorrente da aquisição do veículo Parati, para transporte de pessoal, concorda com a alegação da defesa de que o veículo não seria usado no tra assuntos exclusivos da fábrica, uma vez que a documentação apresenta argumento defensivo. Assim, como o veículo atende a assuntos d

supervisores às minas distantes da unidade fabril, acata a improcedência dessa parte da infração, no valor de R\$1.330,56, conforme Demonstrativo (fl. 17), relativo a doze parcelas de R\$110,88.

Aponta, em seguida, os valores constantes do referido demonstrativo, cuja procedência ratifica, após as exclusões das parcelas referentes ao crédito do ICMS pela aquisição do mencionado veículo, resultando no débito no valor total de R\$16.711,79.

Anexa, ainda, o Demonstrativo de Débito do Auto de Infração, contendo os valores retificados, após as exclusões, incluindo as demais infrações.

Infração 03 – quanto à alegação de duplicidade de cobrança do imposto, por ser o fornecedor inscrito no Simples Nacional, não se aplicando o diferimento sobre as operações, porque esse regime de tributação estaria fora do alcance dos artigos 343, XVIII, 347, 348 e 65 do RICMS/BA, assevera que essa conclusão não tem amparo nesse Regulamento, pois as disposições contidas no inciso XVIII do art. 343 estão voltadas para fornecimento de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste Estado, destinados a consumo por seus empregados.

Salienta que a norma não excepciona quaisquer estabelecimentos do regime de diferimento do imposto, quando do fornecimento de alimentação para consumo de seus empregados. Aduz que às empresas do Simples Nacional não pode ser concedida habilitação para operar no regime de diferimento, conforme art. 343 [344], § 2º e 4º do RICMS/BA, excetuadas duas operações elencadas no art. 393, que não abrigam as operações praticadas pelo fornecedor do autuado.

Quanto à alegação de que sendo o defensor substituto tributário do fornecedor, e este, por ser possuidor do regime de apuração em função da receita bruta teria pago o ICMS pelo Simples Nacional, fazendo jus à redução de 30%, realça que em outros tipos de fornecimento de alimentação, que não aquele concernente à substituição tributária, a empresa poderia recolher o tributo pelo Simples Nacional ou pelo regime normal de tributação, aplicando a redução de base de cálculo, nos fornecimentos “outros” de alimentação. Registra que de acordo com o art. 386 do RICMS/BA o recolhimento do tributo pelo Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS nas operações alcançadas pela substituição tributária.

Realça que o procedimento adotado pelo autuado não atende à sua responsabilidade tributária, não se confirmado qualquer hipótese de tributação em duplicidade, sobre o mesmo imposto, sobre o mesmo fato gerador. Ademais, o contribuinte substituído recolheu valor muito aquém do devido, e, também, que não incluiu o ICMS devido por substituição tributária, por diferimento. Conclui que a infração 03 é inteiramente procedente.

Infração 04 – aponta que o defensor baseia suas alegações no questionamento da legalidade da Instrução Normativa nº. 27/2009, e da irretroatividade dessa norma. Salienta que a acusação está lastreada no item 2.1.30 dessa Instrução Normativa, que estabelece a forma de ajuste sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, expurgando os valores não vinculados aos investimentos constantes do projeto incentivado.

Contesta a ilegalidade da Instrução Normativa 27/2009, entendendo que deve ser ratificada a competência do Superintendente para editá-la, em consonância com disposição do art. 982 do RICMS/BA, que institui que o “*Superintendente de Administração Tributária poderá baixar atos normativos visando à fiel observância das normas do Regulamento por parte dos servidores do fisco, desde que não resultem na criação de novas obrigações para os contribuintes do ICMS*”.

Quanto à irretroatividade da Instrução Normativa, observa que o art. 987, parágrafo único, inciso I do RICMS/BA, determina que no que for cabível, o Regulamento será aplicável aos casos pendentes e futuros, e só retroagirá no que for meramente interpretativo. Assim, sendo o citado ato apenas interpretativo, não se vislumbra a impossibilidade de aplicar-se a fato |

Frisa que a autuação não se baseia apenas naquela norma, mas, também, nos artigos 2º e 3º do Decreto 8.205/02 e, também, no item 2.1.30 da Instrução Normativa quanto às transferências de produto intermediário (clinquer). Salienta que conforme demonstrativo de fls. 30 a 36, as transferências de clinquer (CFOPs 5151 e 6151), somente foram excluídas do saldo devedor incentivado a partir da vigência da Instrução Normativa, isto é, 29/10/2009, como quer o autuado.

As demais exclusões se referiram a operações alheias ao projeto aprovado, pois o art. 3º do Decreto 8.205/2002 dispõe que poderá ser concedida dilação de prazo de até 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Programa.

Destaca que a alusão às operações próprias, geradas em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados conduz ao item 2.1.30 da Instrução Normativa, por se referir às operações próprias não vinculadas ao projeto aprovado, e, como não existe ato normativo definindo o alcance do termo “operações próprias vinculadas ao projeto aprovado” (fls. 232 a 250), lançou as saídas, por transferência de clinquer, somente a partir de 29/10/2009.

Quanto às outras operações, nos CFOPs 5102, 6102, 6201, 6918, 5920, 6920 e 6949 (fl. 26), por se referirem a saídas não vinculadas às operações próprias geradas em razão do projeto aprovado, foram lançadas no período de fevereiro a dezembro de 2009, conforme Demonstrativos (fls. 19 a 37), sem a necessidade de recorrer à IN 27/2009, uma vez que a matéria não é de difícil compreensão. Realça que não se pode usufruir do benefício do Desenvolve, se as operações de saídas não estão vinculadas, estritamente, ao projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo. Assim, mantém totalmente a infração 04.

Infrações 05 e 06 – o impugnante concordou com a exigência fiscal, quitando o débito respectivo, não havendo lide a apreciar, constituindo-se em infrações caracterizadas.

Infração 07 – não questiona que as mercadorias se destinam à manutenção da atividade fim do estabelecimento, divergindo, entretanto, quanto à classificação feita pela defesa, por se tratarem de reposição de materiais e peças ou partes de equipamentos da planta industrial, de modo que apesar da destinação, não podem ser classificados como destinados ao ativo, mas como materiais de uso e consumo, sendo pertinente o lançamento do ICMS, não cabendo a argumentação de que por serem adquiridos com o fim alegado, se destinam ao ativo imobilizado.

Ratifica o feito, sugerindo que a infração 07 seja julgada integralmente procedente.

Finalmente, em face das alegações apresentadas, ratifica, integralmente, o lançamento referente às infrações 01, 03, 04, 05, 06 e 07, e acata, parcialmente, a argumentação no tocante à infração 02.

Tendo sido cientificado a respeito da Informação Fiscal, o autuado se manifestou às fls. 687 a 690, afirmando que na infração 01 o autuante manteve a insuficiência do enquadramento legal, uma vez que continuou faltando a indicação do inciso do § 17 do art. 93 do RICMS/BA no qual estaria enquadrada a infração, permanecendo a nulidade por cerceamento ao amplo direito de defesa.

Quanto ao mérito, aduz que o autuante não interpretou corretamente o inciso IV do § 17 do art. 93 do RICMS/BA, ao querer utilizar o critério “*pro rata die*” ao período mensal de apuração do ICMS, desprezando o inciso I do § 17 do art. 93 do RICMS. Insiste que, desse modo, e nos termos da defesa, ficou claro que procedeu corretamente ao apurar e lançar os créditos sobre as entradas de ativo imobilizado em seu estabelecimento, utilizando o critério de proporcionalidade mensal, à razão de 1/48, nos termos do referido dispositivo regulamentar.

Tratando sobre a infração 02, frisa que o autuante concordou que se equivocara ao enquadrar a imputação no art. 97, inciso XII do RICMS/BA, prevalecendo a alegação de que houve violação ao amplo direito de defesa, por falta do correto enquadramento.

No mérito, também o autuante concordou que os bens descritos nas notas fiscais apontadas em seu demonstrativo, estão relacionados de alguma forma com o processo industrial de cimento. Acrescenta que, além disso, restou evidente que os bens jamais fizeram parte das estruturas imobiliárias do estabelecimento, afastando a acusação de crédito indevido por acessão física, tendo o crédito se dado na forma do inciso I do § 17 do art. 93 do RICMS/BA, na razão de 1/48 avos.

Com relação à infração 03, mantém os termos da defesa, por existir flagrante cobrança em duplicitade do mesmo imposto, resultando em bis in idem.

Reprisa que sendo o fornecedor empresa de pequeno porte, inscrita no Simples Nacional, não há diferimento de imposto sobre as operações, para cobrança ao destinatário, como contribuinte substituto, por não se aplicar sobre esse regime de tributação, o contido nos artigos 343, XVIII, 347, 348 e 65, todos do RICMS/BA. Lembra, também, quanto à redução da base de cálculo prevista no art. 87, inciso XX do RICMS/BA, fato reconhecido pelo autuante.

No que concerne à infração 04, mantém seus argumentos, frisando a incompetência da Instrução Normativa 27/2009, frente ao Decreto nº 8.205/2002, que regulamentou o Programa Desenvolve, estabelecendo regras para o cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS, passível de incentivo. Salienta que a Instrução Normativa 27/2009 não é interpretativa, mas um ato que cria novas obrigações ou encargos para os contribuintes, excedendo a competência do Superintendente de Administração Tributária, o que torna o ato nulo de pleno direito.

Quanto à infração 07, ratifica que as mercadorias são destinadas ao ativo immobilizado, dando direito a crédito, ressaltando que com base no princípio da não cumulatividade, como os materiais são tributados na entrada e não são alheios à sua atividade, participando do processo industrial, cujo produto resultante é tributado na saída, as entradas dão direito a crédito do ICMS.

Às fls. 701 a 705 encontra-se acostado extrato do SIGAT/SEFAZ, relativo ao pagamento parcial do débito, correspondente aos valores exigidos por meio das infrações 05 e 06.

## VOTO

Afasto a preliminar de nulidade suscitada com base na alegação de que houve omissão no Auto de Infração, da fundamentação legal precisa relativa à infração 01, devido ao fato de o autuante não ter apontado precisamente qual o inciso do art. 93 do RICMS/BA que teria sido infringido, bem como que no caso da infração 02, quando teria ocorrido inadequação do dispositivo regulamentar indicado na autuação. Observo que em relação a este ponto, o art. 19 do RPAF/BA (aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99), não deixa margens a quaisquer dúvidas de interpretação, estabelecendo que não implica em nulidade o erro da indicação do dispositivo regulamentar, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Vejo que o Auto de Infração contempla as disposições previstas no RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que por sua vez regulamenta a Lei nº 7.014/96, que fundamenta esse imposto; aponta o enquadramento das infrações, descrevendo-as devidamente nos campos próprios, bem como apresenta os percentuais da multa aplicada. Assim, o simples fato de não ter sido indicado no Auto de Infração qual o inciso contido em dispositivo regulamentar ou a indicação equivocada de alguma das disposições regulamentares, não implicou em nenhum grau de dificuldade de entendimento sobre a indicação das irregularidades atribuídas ao contribuinte, que, inclusive, demonstrou na sua impugnação efetivamente conhecer do que estava sendo acusado, de modo que inexistiu o suposto cerceamento do direito à ampla defesa.

No que concerne à argumentação que a Instrução Normativa nº 27/2009 seria um ato nulo de pleno direito, por criar novas obrigações ou encargos para os contribuintes, e Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda incorreu em grande equívoco, haja vista que trata-se, na verdade, de

tão somente a fiel observância das normas atinentes à matéria, por parte dos servidores da fiscalização, não tendo resultado na criação de novas obrigações para os contribuintes do ICMS.

Verifico que através do presente Auto de Infração foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de sete irregularidades, dentre as quais o autuado acatou expressamente as infrações 05 e 06, tendo, inclusive, efetuado o recolhimento dos montantes exigidos.

Essas duas imputações se referem à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas, respectivamente, ao consumo e ao ativo imobilizado do estabelecimento. Ressalto que as duas exigências fiscais estão devidamente fundamentadas em expressa disposição regulamentar, constando dos autos a comprovação de que o contribuinte incorreu na prática das irregularidades que lhe foram atribuídas. Portanto, as infrações 05 e 06 ficam mantidas integralmente.

Quanto à infração 01, verifico que decorreu da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado, devido a erro por parte do contribuinte na utilização do modelo do documento CIAP para escrituração, por não indicar a coluna relativa ao critério de proporcionalidade/dia de utilização do bem no estabelecimento, bem como por erro na transcrição dos valores do CIAP para o livro Registro de Apuração do ICMS.

Ao impugnar o lançamento, o contribuinte salientou que o autuante se equivocara ao realizar a apuração por “período de apuração” do imposto a pagar, e que não se aplicaria o critério *pro rata die*, da forma efetivada pelo fisco, mas o critério de período de apuração mensal, previamente estabelecido, sempre iniciando no dia 1º e terminando no último dia do mês, independentemente da data de entrada do bem. O autuante, por outro lado, manteve o lançamento, esclarecendo que a exigência fiscal está amparada nos ditames contidos no RICMS/BA.

Ressalto que de acordo com os dispositivos do RICMS/BA a seguir transcritos, e que se reportam à questão aqui debatida, a apuração das diferenças apontadas pela fiscalização está correta, merecendo destaque os seguintes pontos: de acordo com o inciso I do § 17 do art. 93, a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, com a primeira fração sendo apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; com base no inciso II, esse creditamento atenderá 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; o inciso IV dispõe sobre o critério de proporcionalidade “*pro rata die*” a ser seguido no cálculo dos valores a serem apropriados, estipulando “período de apuração” à fração 1/48 avos, o que significa que a apropriação deverá ocorrer durante o período de quatro anos, independente de qual seja o período de apuração ao qual o contribuinte esteja adstrito; o inciso VI estabelece as regras e condições para a utilização dos mencionados créditos fiscais; já a alínea “e” do inciso II do § 2º do art. 339 informa que o controle da apropriação mensal do crédito destina-se à escrituração, nas colunas correspondentes ao 1º ao 48º mês, o qual será proporcional à quantidade de dias de cada mês em que o bem foi utilizado.

*“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

...

*§ 12. Além dos lançamentos de que cuida o parágrafo anterior, os créditos referentes a bens do ativo imobilizado serão objeto de outro lançamento, em documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Período 2º do art. 339.”*

...

“§ 17. O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001 fica sujeito as seguintes disposições (Lei nº 7710):

**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, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 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;

**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, contados, 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, na forma prevista no § 2º do art. 339, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo;

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

“**Art. 339.**

...

§ 2º O CIAP Modelo C destina-se ao controle da apropriação dos créditos de ICMS sobre as entradas de bens destinados ao ativo permanente a partir de 01/01/01, que deverá ser escriturado pelo contribuinte de acordo com o disposto neste parágrafo.

...

e) quadro 4 - “Controle da Apropriação Mensal do Crédito”: destina-se à escrituração, nas colunas sob os títulos correspondentes do 1º ao 48º mês, o montante do crédito a ser apropriado que será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 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 à inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

:

5 - "Crédito Possível" o valor correspondente ao resultado da divisão do crédito total por quarenta e oito;

6 - "Mês" quantidade de dias total do mês;

7 - "Pro rata die" quantidade de dias que o bem ficou em uso em cada mês;"

Observo que de acordo com o quanto ressaltado pelo autuante, e que se encontra delineado nos demonstrativos acostados às fls. 11 a 15, os valores mensais apurados no levantamento fiscal se referem a créditos fiscais utilizados a maior, devido ao uso incorreto do modelo do CIAP, no qual encontra-se em falta a coluna relativa ao critério de proporcionalidade de utilização do bem no estabelecimento em cada mês, assim como de erros decorrentes de transcrição equivocada dos valores constantes do CIAP (total do crédito do ICMS mensal) para o livro Registro de Apuração do ICMS. Desta forma, esta infração resta totalmente caracterizada.

Na infração 02, ocorreu a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, tendo o contribuinte feito uso de crédito referente às entradas de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, por acessão física, além do imposto concernente à aquisição de um veículo para transporte de pessoal.

Nota que o autuante esclareceu o ponto levantado pela defesa, no que se refere à indicação inadequada do dispositivo regulamentar que alicerçou a imputação, quando informou que, na realidade, o enquadramento correto é o art. 97, inciso IV, alínea "c", e § 2º, incisos II e III do RICMS/BA, tendo o autuado sido cientificado a respeito dessa explanação.

Ao se insurgir contra a parcela da exigência concernente à incorporação de bens por acessão física, o impugnante alegou que as mercadorias se encontram vinculadas diretamente ao processo de industrialização de cimento, visando o aumento da sua capacidade de moagem, referindo-se a "calha de interligação para alimentação do moinho", "suporte de sustentação para transformador", "duto de descarga do elevador de silo", "módulo para transportador de correia", "galpão desmontável" e "concreto refratário". Acrescentou que os equipamentos se referem a bens do ativo permanente, sendo legítimo o uso do crédito, uma vez que os citados materiais não se incorporariam fisicamente à estrutura imobiliária da fábrica.

O autuante, por sua vez, consignou que muito embora aqueles materiais se encontrem relacionados de alguma forma ao processo industrial, são bens e materiais de construção que se integram à estrutura metálica da fábrica, sendo imobilizados por acessão física.

Coaduno inteiramente com o entendimento oferecido pelo preposto fiscal, haja vista que não se pode admitir que, pela sua descrição, aqueles bens sejam considerados como integrantes do ativo imobilizado do estabelecimento. Mesmo porque, considerando-se o seu local de uso e a sua finalidade, fica evidente que integram o patrimônio imobiliário do contribuinte, desde quando são empregados diretamente na estrutura física dos imóveis e do maquinário existente no estabelecimento, o que representa uma ampliação da empresa, classificando-se, assim, como um bem imóvel por acessão física, sendo alheio, desta forma, à atividade do estabelecimento, não gerando, por via de consequência, direito à apropriação de crédito fiscal, em conformidade com o disposto no art. 97, inciso IV, alínea "c", § 2º, inciso III do RICMS-BA, transcritos a seguir:

**"Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:**

...

...

c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, consideram-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:

...

III - os imóveis por acessão física.”

Concluo, deste modo, restar caracterizada a irregularidade apontada pela fiscalização, quanto à parcela da exigência atinente ao crédito fiscal referente à aquisição dos materiais acima indicados.

No que concerne, entretanto, à fração do lançamento fiscal correlacionado ao uso do crédito fiscal vinculado à compra de um automóvel, constato que o autuado trouxe ao processo os elementos de prova de que o veículo em questão não é usado no transporte de pessoal, tendo em vista que esse serviço é realizado por empresa contratada para tanto, enquanto que a Parati indicada na autuação é utilizada para uso dos assuntos da fábrica, a exemplo de compra de peças e equipamentos urgentes, e, eventualmente, para transportar técnicos de mineração que inspecionam o processo de extração de minérios, em locais distantes da fábrica, não se destinando ao transporte de pessoal.

Ressalto, no entanto, que apesar de concordar com a manutenção do crédito fiscal relativo à aquisição do mencionado automóvel, o faço por outra razão, que consiste no fato de ser admissível a utilização do crédito nesse caso, tendo em vista que o veículo não é usado para o transporte pessoal dos administradores da empresa ou de terceiros, conforme prevê o inciso II do § 2º do art. 97 do RICMS/BA, a seguir transcrito:

“Art. 97.

...

§ 2º.

...

II - os veículos de transporte pessoal, assim entendidos os automóveis ou utilitários de uso individual dos administradores da empresa ou de terceiros;”

Desta forma, com base nas modificações introduzidas pelo autuante através do demonstrativo de fls. 670/671, quando excluiu os valores relativos aos créditos fiscais referentes à aquisição do citado veículo, a infração 02 fica mantida de forma parcial, no montante de R\$16.711,79.

A infração 03 se originou da falta de recolhimento do ICMS, em razão da condição do autuado de responsável pelo imposto deferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte de seus funcionários. O contribuinte alegou ter ocorrido cobrança em duplicidade do imposto, sob a assertiva de que sendo o fornecedor empresa de pequeno porte, inscrita no Simples Nacional, no fornecimento de alimentos não haveria diferimento do imposto, para cobrança do destinatário, tendo em vista que o ICMS já teria sido recolhido, com base no regime de apuração de ICMS em função da receita bruta, conforme extrato do Simples Nacional que anexou. Pleiteou pela aplicação da redução da base de cálculo de 30%, prevista no art. 87, inciso XX do RICMS/BA.

Contestando os argumentos defensivos, o autuante salientou que as disposições estabelecidas no inciso XVIII do art. 343 se referem aos fornecimentos de refeições por quaisquer contribuintes deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, não excionando qualquer estabelecimento do regime de diferimento. Lembrou, ainda, ser o artigo 87, inciso XX, do RICMS/Nacional a concessão de habilitação para operar no regime de diferimento.

no art. 386 do RICMS, o recolhimento do tributo pelo Simples Nacional não exclui a incidência nas operações alcançadas pela substituição tributária.

Além das abalizadas ponderações do autuante, com as quais concordo, acrescento que em conformidade com o disposto no art. 343, inciso XVIII do RICMS-BA, o lançamento do ICMS incidente nos fornecimentos de refeições a estabelecimento de contribuinte, destinados ao consumo por parte de seus empregados, fica diferido para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento adquirente. Por outro lado, o art. 438 do RICMS estabelece que o contribuinte que adquirir as refeições efetuará o recolhimento do imposto por ele lançado, na condição de responsável solidário, o que afasta a afirmação defensiva de que a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS em questão não seria do autuado. Também com base nesse dispositivo regulamentar, fica descaracterizada a argumentação de que a exigência tributária importaria em cobrança em duplicidade do imposto.

Observo que o autuado não contestou que as refeições relacionadas nas notas fiscais objeto do lançamento foram destinadas ao consumo de seus funcionários, sustentando, porém, que o fornecedor já tinha efetuado o recolhimento do ICMS e, portanto, a manutenção da exigência acarretaria em *bis in idem*. Ressalto que de acordo com o § 2º do art. 344 do RICMS/BA, somente é permitido ao contribuinte que apure o imposto pelo regime normal ter habilitação para operar no regime de diferimento, o que exclui aqueles cadastrados na condição de empresas de pequeno porte, o que vem a ser o presente caso.

Por outro lado, como os pagamentos de ICMS efetuados pelo fornecedor no período compreendido pela autuação foram realizados na condição de empresa optante pelo regime do SimBahia, descabe a alegação defensiva, haja vista que não há como vincular os mencionados recolhimentos mensais com os valores dos débitos do imposto que está sendo cobrado. Mesmo porque em todos os meses abrangidos pela autuação os recolhimentos efetuados pela referida empresa (fornecedor das refeições) ocorreram em valores substancialmente inferiores àqueles correspondentes às aquisições efetuadas pelo impugnante. Ademais, como o autuado era o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, não pode alegar desconhecimento da legislação aplicável ao caso e nem da situação cadastral do seu fornecedor.

Consigno que apesar das alegações de que o fornecedor seria optante pela apuração com base na receita bruta, não consta nos cadastros da SEFAZ que esse contribuinte apurava o imposto dessa forma.

Assim, concluo que o fornecedor das refeições, ao contrário do quanto sustentado na defesa, não recolheu o ICMS relativo às operações de venda para o autuado, exigidos por intermédio desta infração. No entanto, quanto à alegação do autuado de que faria jus à redução da base de cálculo no montante de 30%, entendo que lhe assiste razão, tendo em vista que a disposição contida no inciso XX do art. 87 do RICMS/BA, não estabelece nenhuma condição para a concessão desse benefício. Assim, refaço os cálculos correspondentes, para deduzir dos montantes apurados aquele percentual, de modo que a infração 03 resta parcialmente caracterizada, no valor de R\$16.957,42:

OCORRÊNCIA	VALOR JULGADO (R\$)
31/05/2009	2.094,22
30/06/2009	2.376,86
31/07/2009	2.098,97
31/08/2009	2.018,92
30/09/2009	2.043,63
31/10/2009	1.931,28
03/12/2009	2.335,72

31/12/2009	2.057,82
TOTAL	16.957,42

Vale aqui registrar que ao analisar o demonstrativo fiscal correspondente a esta infração (fl. 18), verifiquei que o autuante incorreu no seguinte equívoco: apesar de ter utilizado os valores corretos referentes à Nota Fiscal nº. 202 (fl. 133), emitida em 03/12/2009, bem como de ter apontado o valor total do débito apurado (R\$24.224,89) em conformidade com tais dados, ao realizar o lançamento dos valores mensais para o Auto de Infração, o fez em valor inferior, isto é, respectivamente nas importâncias de R\$2.336,74 e de R\$23.224,88, o que representou uma indicação de R\$1.000,00 a menos que o valor que houvera calculado. Assim, na tabela acima os cálculos atinentes à mencionada ocorrência estão baseados no valor correto daquela nota fiscal.

O lançamento consubstanciado na infração 04 teve como motivação o recolhimento a menos do ICMS, devido a erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa Desenvolve, no que concernente à quantificação da parcela sujeita ao incentivo, uma vez que o contribuinte não excluiu do saldo devedor apurado, o ICMS relativo a operações não amparadas pelo incentivo, relativas às saídas de mercadorias sob as rubricas “saídas outras”, “vendas de mercadorias adquiridas de terceiros”, “remessa de sacaria” e “transferências de produto intermediário”.

Ao atacar esta imputação, o contribuinte aduziu que a acusação se baseou tão somente no item 2.1.30 da Instrução Normativa nº. 27/2009, frisando que esta não tem respaldo legal para contradizer o quanto estipulado no Decreto nº. 8.205/02, que regulamentou o Programa Desenvolve, e que estabeleceu, através do art. 3º, § 4º, a regra para o cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS, passível de incentivo fiscal. Frisou que, além disso, mesmo que a Instrução Normativa 27/2009 tivesse a competência para alterar as previsões contidas no mencionado Decreto, o seu item 2.1.30, somente teria eficácia a partir de 29/10/2009, data da publicação da Instrução Normativa 57/2009, que lhe acrescentou esse item. Concluiu que não seria válida a diminuição do saldo devedor mensal do ICMS, em decorrência das saídas de mercadorias sob as rubricas indicadas na autuação.

O autuante, por sua vez, ressaltou que o lançamento se baseou tanto nos artigos 2º e 3º do Decreto 8.205/02 como no item 2.1.30 da Instrução Normativa 27/2009, quanto às transferências de produto intermediário (clinquer), as quais somente foram excluídas do saldo devedor mensal do ICMS incentivado a partir da vigência daquele item da Instrução Normativa, ou seja, a partir de 29/10/2009. Explicou que as demais exclusões trataram de operações alheias ao projeto incentivado.

Após analisar os demonstrativos acostados às fls. 19 a 57, constato que os resultados apurados pela fiscalização indicaram a existência de erros nos cálculos procedidos pelo autuado no período compreendido entre os meses de fevereiro e dezembro de 2009, estando vinculados às operações concernentes aos CFOPs (códigos fiscais de operação e prestação) 5102, 6102, 6201, 6918, 5920, 6920 e 6949 (fl. 26), os quais tratam, respectivamente, de “venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”, “devolução de compra para industrialização ou produção rural”, “devolução de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial”, “remessa de vasilhame ou sacaria” e “outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”, referindo-se, portanto, a saídas não vinculadas às operações próprias geradas em razão do projeto incentivado. Deste modo, estas incorreções decorreram de infringência ao quanto estipulado no próprio Decreto nº. 8.205/02, instituidor do Programa Desenvolve, haja vista que não correspondem a operações próprias, geradas em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do referido Programa.

Vejo que em relação a dois outros tipos de operações alcançadas pelo lançamento no caso acima, as concernentes aos CFOPs 5151 e 6151, que versam sobre “tra estabelecimento”, conforme bem salientou o autuante, especificamente, a autuação contemplou tão somente o período entre os meses de outubro a dezembro de 2009, conforme consta no auto de infração.

quando o item 2.1.30 da Instrução Normativa nº. 27/2009 já se encontrava em vigor, descabendo, assim, a alegação defensiva de que esse texto legal teria sido utilizado pelo autuante para exigir a diferença do tributo sobre período antecedente à sua edição.

Consigno que a mencionada Instrução Normativa não trouxe nenhuma inovação à legislação relacionada ao Desenvolve, mesmo porque sendo uma norma interpretativa, não tem essa atribuição. Cabe acrescentar que a diretriz contida no referido item, ou seja, “*saídas de produtos de fabricação própria não vinculado ao projeto aprovado*”, já se encontrava prevista no art. 3º do Decreto 8.205/02, que regulamentou a Lei nº. 7.980/01.

Assim, com base no quanto explanado acima, concluo pela manutenção da infração 04 em sua totalidade.

Por fim, através da infração 07, o contribuinte foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento, por tê-los enquadrado como se fossem destinadas ao seu ativo imobilizado.

Ao se insurgir contra a exigência, o impugnante discriminou o local de uso e a destinação de cada uma das mercadorias atinentes à autuação, aduzindo que pelas suas características, não são consideradas como bens de uso e consumo, por se destinarem à manutenção da atividade fim do estabelecimento, por tratar-se de aquisição de ativo imobilizado, gerando a possibilidade de crédito do imposto, à razão de 1/48 avos por mês.

Comungo, mais uma vez, com o posicionamento externado pelo autuante, haja vista que, conforme discriminado pelo próprio sujeito passivo, as mercadorias se referem aos seguintes itens: caixa de emenda óptica, conjunto de cabine para elevador com inversor de frequência, chapas de revestimento do moinho, válvula de guilhotina pneumática, válvula rotativa URB 300/8 completa, flange FF-215 e motor Weg, válvula rotativa, casquilho fixo do mancal, revestimento de casquilho e válvula para filtro de mangas. Apesar desses materiais se destinarem à manutenção da atividade fim do estabelecimento, como se destinam à reposição de materiais e peças de equipamentos ou partes de equipamentos da sua planta industrial, são classificados como materiais de uso e consumo, estando correta a exigência do imposto que foi indevidamente utilizado como crédito fiscal.

Friso que em conformidade com o disposto no art. 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA, somente “*a partir de 01/01/2011, será admitida a utilização do crédito fiscal em relação aos bens ou materiais destinados o uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação*”.

Ressalto, inclusive, estar consolidado este entendimento na jurisprudência deste CONSEF, de acordo com reiteradas decisões, na primeira instância e confirmadas pelas Câmaras de Julgamento Fiscal, a exemplo dos Acórdãos JJF 0032-04/08, CJF 0201-11/06 e CJF 0129-11/07.

No que se refere à alegação defensiva quanto à não cumulatividade do ICMS, saliento que de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de ilegalidade da legislação tributária estadual.

Com base no acima exposto, o lançamento correspondente à infração 07, do modo como foi calculado pelo autuante, está correto, o que torna a exigência totalmente pertinente.

Desta forma, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, restando caracterizadas as infrações 01, 04, 05, 06 e 07, e mantidas parcialmente as infrações 02 e 03, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206917.0002/10-0, lavrado contra **CCB – COMPOR CIMENTOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$478.919,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alínea “f” e VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de novembro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR