

**PROCESSO** - A. I. Nº 206886.0008/07-0  
**RECORRENTE** - CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0036-01/09  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/NORTE  
**INTERNET** - 30/03/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0054-12/12

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado a lubrificação e manutenção de equipamentos, cujos serviços realizados não têm participação no processo produtivo do estabelecimento industrial. Infração caracterizada. 2. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA EM RELAÇÃO AO PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. OPERAÇÕES REGULARMENTE ESCRITURADAS. NULIDADE. Modificada a Decisão recorrida. A imputação revela-se insegura, cujos valores não foram devidamente esclarecidos e/ou confirmados em diligência efetuada pela ASTEC/CONSEF. Infração Nula. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA.

O Auto de Infração, lavrado em 31/01/2008, exige ICMS no valor de R\$504.223,13, em decorrência do cometimento de cinco infrações à norma tributária deste Estado. Entretanto somente fazem parte do Recurso Voluntário as infrações 1 e 2, como se seguem:

*Infração 01 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$18.945,11, acrescido da multa de 60%. Consta que se refere à aquisição de gás para empilhadeiras, sendo considerado o crédito utilizado, tendo em vista que os serviços executados pelo referido equipamento são utilizados em serviços auxiliares ou complementares à produção;*

*Infração 02 – recolheu a menos ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2005, março a maio e dezembro de 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$472.069,40, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte determinou a base de cálculo do incentivo fiscal do Programa Desenvolve em valores superiores a que tem direito, ora inserindo parcelas do imposto relativo à diferença de alíquota sobre aquisições de bens para o ativo imobilizado na coluna “débitos sobre operações próprias”, ora excluindo parcelas de créditos mensais no campo “operações próprias” referentes a transferências do CIAP na proporção de 1/48 tanto em relação ao imobilizado quanto à diferença de alíquota correspondente, excluindo também parcelas do crédito referente à aquisição de matéria prima. Deste modo, resultou em recolhimento a menos do ICMS, tendo em vista a dilação das parcelas a maior do Programa Desenvolve.*

No campo “Descrição dos Fatos” foram acrescentadas as seguintes informações:

*Infração 01 – o produto utilizado nas empilhadeiras (GLP) não é insumo consumido no processo produtivo e nem integra o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização. O crédito indevido se encontra discriminado nos Anexos I e I-A (fls. 21/22).*

*Infração 02 – as parcelas dilatadas referentes ao mencionado incentivo fiscal foram superiores aos valores a que o contribuinte tem direito. A diferença apurada decorreu da inserção na base de cálculo do incentivo das parcelas correspondentes ao ICMS diferença de alíquota, lançadas mensalmente no livro RAICMS nº 06, sendo que tais valores independem da produção ou determinação do saldo devedor das operações próprias. As diferenças se encontram discriminadas nos demonstrativos de Apuração Mensal do Desenvolve (fls. 56 a 79).*

Após rejeitar todas as arguições de nulidade apresentadas pelo impugnante, a 1ª JF se posiciona a respeito da infração 01. Após descrevê-la e apresentar a tese arguida pela defesa e pelo autuante, assim decide:

“(…)

*Saliento que para serem considerados como produtos intermediários, é necessário que os materiais sejam consumidos no processo produtivo ou integrem o produto final, na condição de elementos indispensáveis à sua composição, conforme está previsto no art. 93, § 1º, alíneas “b” e “c” do RICMS/97. Constatado que as mercadorias em questão se referem a material de uso e consumo do estabelecimento, tendo em vista que são utilizadas como combustível para movimentar as empilhadeiras, que por sua vez são utilizadas tão somente para movimentar e transportar as mercadorias fabricadas no estabelecimento do impugnante. Isto significa que o papel desempenhado pelos referidos equipamentos e consequentemente pelos materiais objeto da autuação (GLP) somente ocorre em momento posterior à fabricação das mercadorias comercializadas pelo contribuinte. Considerando o tipo de atividade executado na fabricação de cerveja, os referidos materiais efetivamente são utilizados nos equipamentos, constituindo-se em material de uso e consumo, desde quando não são consumidos no processo produtivo nem são integrados às mercadorias produzidas.*

*Vale aqui registrar que a matéria tratada nos Pareceres emanados da DITRI e no Acórdão oriundo da 1ª JF deste CONSEF, utilizados pela defesa, não guardam correlação com a questão da presente lide. Isto porque naqueles casos o alvo da discussão se tratava de combustíveis para emprego em gerador de energia na área de produção, utilizado como combustível para operacionalizar a caldeira para aquecimento de fornos usados na produção de biscoitos, o que caracteriza que o produto se enquadrava no conceito de “produto intermediário”, uma vez que consumido no processo produtivo. Já o GLP utilizado nas empilhadeiras do estabelecimento do autuado somente é consumido após a fabricação dos produtos.*

*Ressalto, inclusive, estar consolidado este entendimento na jurisprudência deste CONSEF, no caso específico de empresas fabricantes de bebidas em geral, de acordo com reiteradas decisões, na primeira instância e confirmadas pelas Câmaras de Julgamento, a exemplo dos Acórdãos JF 0032-04/08, CJF 0201-11/06 e CJF 0129-11/07. Para melhor elucidar a questão, transcrevo deste último Acórdão, trecho do voto proferido pelo eminente Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, que trata de situações que guardam similaridade com o caso presente, haja vista que se refere à utilização indevida de crédito fiscal e à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual:*

{…}

*Conforme explanação acima, resta descaracterizada a tese defensiva de que não se encontravam caracterizados os pressupostos para a cobrança do tributo, visto que se tratavam de mercadorias utilizadas como produtos intermediários, indispensáveis ao processo de industrialização.*

*No que concerne à alegação do impugnante de que mesmo admitindo-se que os materiais em questão se referem a bens de uso e consumo, ainda assim ensejariam a utilização do crédito fiscal correspondente, assevero que as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento somente darão direito de crédito a partir de 1º/01/2011, na forma da previsão contida no art. 33, inciso I da LC nº. 87/96, modificada pela LC nº. 122/06. Inclusive esta determinação foi recepcionada pelo art. 29, § 1º, inciso II da Lei nº. 7.014/96, assim como pelo art. 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/97.*

*Assim, estando convencido que os materiais adquiridos pelo impugnante se tratam de bens destinados ao uso e consumo do seu estabelecimento, fato este que se constitui num impeditivo à utilização dos créditos fiscais correspondentes e tendo em vista que os demonstrativos constantes às fls. 21/22 apontam claramente os valores dos créditos indevidamente utilizados pelo impugnante, concluo pela manutenção integral da infração 01.*

Em relação à infração 2, a descreve, apresenta a tese arguida pela defesa e pelo autuante e assim decide:

{…}

*Constatado que através do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o estabelecimento autuado foi habilitado através da Resolução nº. 45/2003, sendo-lhe concedida a dilação de prazo de 72 meses para pagamento de 90% do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado.*

*Observe que de acordo com o art. 2º dessa Resolução, seguindo os comandos contidos no art. 2º, inciso I da Lei nº. 7.980/01 e no art. 3º do Decreto nº. 8.205/02, a dilação do prazo se aplica ao “saldo devedor do ICMS relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado”.*

*Com base no quanto disposto acima, entendo estar claro que o contribuinte somente pode incluir no montante que servirá de base de cálculo para apuração do ICMS a ser beneficiado com a dilação do prazo de pagamento, os valores correspondentes às operações de saídas de mercadorias produzidas no estabelecimento, que seguramente devem ser considerados como “operações próprias”, não estando aí incluídos, evidentemente, débitos outros desse imposto, a exemplo daquele concernente à diferença de alíquotas decorrente da aquisição interestadual de bens para integrar o seu ativo imobilizado.*

*Assim, faço questão de frisar que o benefício de dilação do prazo para pagamento do saldo devedor do ICMS diz respeito às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, não tendo como prosperar a alegação defensiva de se estender o benefício às operações relativas às aquisições para o ativo imobilizado, pois não foram originadas do projeto de expansão da capacidade produtiva.*

*Aliás, cabe aqui ressaltar que com base no art. 2º, inciso I, alínea “c” do Dec. nº. 8.205/02, o contribuinte beneficiário do mencionado programa, somente faz jus ao benefício do diferimento relativo ao ICMS concernente à diferença de alíquota quando previsto na resolução correspondente, o que não ocorre com o autuado.*

*No que se refere ao pleito defensivo concernente à exclusão dos valores relativos aos créditos correspondentes à aquisição do ativo imobilizado, saliento que esses créditos são compostos pelas parcelas do ICMS destacados nos documentos fiscais e do imposto resultante do cálculo atinente à própria diferença de alíquotas, os quais são registrados e controlados na planilha CIAP e devem ser utilizados em parcelas mensais de 1/48. Como esses créditos estão vinculados à produção e comercialização dos produtos tributados pelo estabelecimento, conclui-se que a sua utilização decorre desta vinculação com as operações próprias, razão pela qual devem ser mantidas no levantamento, da forma como procedido pela fiscalização. Cabe lembrar que nos casos em que ocorra a comercialização de produtos tributados e não tributados, os créditos a serem utilizados dependem da proporcionalidade verificada nas saídas. Concluo, assim, que tem total pertinência a inclusão dos créditos fiscais referentes à aquisição do ativo imobilizado no cálculo do Desenvolve, considerando que tem vinculação com as operações próprias do estabelecimento.*

*Com base em todo o exposto e considerando que nos demonstrativos acostados às fls. 56 a 80, a fiscalização discrimina de forma bastante elucidativa os valores indevidamente utilizados pelo contribuinte, mantenho a exigência tributária referente à infração 02 em sua integralidade.”*

Ao tomar conhecimento da Decisão da 1ª JF, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 278/295). Após transcrever todas as infrações a ele imputadas no presente Auto de Infração, informa que o seu Recurso Voluntário se restringe àquelas indicadas como 1 e 2. Neste sentido, novamente as descrevendo, transcreve a Decisão da JF e afirma que tal Decisão deve ser reformada.

No que se refere à infração 1, afirma que, embora a JF tenha mantido o lançamento fiscal sob a alegação de que o GLP não se enquadra no “conceito de produto intermediário” com tal posição não concorda, pois ele é utilizado em suas empilhadeiras, portanto se inserindo no conceito de “produto intermediário”, gerando o direito ao uso dos créditos de imposto.

Argui que o RICMS/BA, através do transcrito art. 93, inciso I, alínea “b”, autoriza expressamente o registro de créditos na aquisição de produtos intermediários, enquanto que o § 1º do mesmo artigo condiciona a utilização do crédito ao efetivo consumo dos bens nos processos de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, ou seja, consumidos nesses processos.

Manifesta o entendimento que, de acordo com esses dispositivos, produtos intermediários são todos aqueles que não se integrando ao produto final, são consumidos nos processos acima mencionados, salientando que os bens que se integram ao produto final, a rigor, são classificados como matérias-primas.

Acrescenta que do Parecer nº 15.409/2006, exarado pela DITRI (Diretoria de Tributação da SEFAZ), se extrai que produto intermediário é aquele que atua no processo produtivo de maneira intrínseca e essencial, se consumindo a cada participação. Daí, conclui que o GLP utilizado nas empilhadeiras, apesar de não integrar fisicamente ao produto final, é consumido no seu processo produtivo, razão pela qual deve ser entendido como produto intermediário.

A propósito, esclarece que o ciclo de produção da cerveja somente se encerra quando os produtos são devidamente empilhados e armazenados, o que significa que antes desse momento, porque não estão aptos à comercialização, ainda se encontram em fase de produção. Aduz que sem o uso das empilhadeiras, e consequentemente do GLP, não poderia concluir sua produção, para promover a circulação jurídica das mercadorias (fato gerador do ICMS), assim como os produtos não poderiam ser comercializados se não fossem retirados com as empilhadeiras das máquinas onde são industrializados.

Conclui que o GLP utilizado como combustível nas empilhadeiras é produto intermediário, consumido durante o seu processo produtivo, gerando direito aos créditos do ICMS. Ressalta que

a própria SEFAZ/BA já se manifestou pelo direito ao crédito na aquisição de combustíveis consumidos no processo produtivo, conforme ementa relativa ao Parecer nº 5.066, proferido pela DITRI, que transcreveu. Apresenta, também, trecho do voto concernente ao julgamento do Auto de Infração nº 271330.0007/01-6 (Acórdão JF nº 0193-01/02), que igualmente versa a respeito de produtos intermediários.

Frisa que especificamente sobre o GLP, a SEFAZ/BA já manifestou o entendimento de que se caracteriza como produto intermediário, gerando direito ao crédito do ICMS, de acordo com o já mencionado Parecer DITRI nº 15.409/2006, que transcreveu em parte. Estabelecendo um paralelo entre a conclusão extraída desse Parecer com a presente lide, salienta que o GLP utilizado como combustível nas empilhadeiras é produto intermediário, uma vez que se consome de forma imediata e integral durante o processo produtivo, além do que sem ele a linha de produção seria efetivamente interrompida, concluindo que a Decisão recorrida deve ser reformada.

Com base no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 438945/SP, destaca que a jurisprudência do STJ (Superior Tribunal de Justiça) acata o creditamento da forma como efetivado realizado.

Ressalta que mesmo admitindo-se, para efeito de argumentação, que os bens em referência são de uso e consumo, a vedação do direito ao crédito ainda assim será indevida, por afrontar o princípio da não-cumulatividade, previsto no transcrito § 2º, inciso I do art. 155 da Constituição Federal de 1988. Lembra que as únicas restrições a esse princípio se encontram no inciso II desse mesmo dispositivo e se referem aos casos de isenção ou não incidência do imposto.

Utilizando-se do entendimento manifestado por Roque Antônio Carraza a respeito desse assunto, observa que fora dessas circunstâncias é absolutamente vedado à legislação infraconstitucional impedir o direito ao crédito do ICMS. Assevera que, entretanto, a Lei Complementar nº 87/96 pretendeu manipular o referido princípio, impondo restrições temporais ao direito ao crédito do ICMS, como se verifica em seus artigos 20 e 33, inciso I, o que não é admitido pela Constituição Federal, que assegura o legítimo direito à apuração dos mencionados créditos.

Em resumo, argui que seja porque os bens objeto da autuação se enquadram no conceito de produtos intermediários, seja porque a CF/88 garante o direito do crédito sobre bens de uso e consumo, a exigência fiscal concernente à infração 1 deve ser cancelada.

Ao tratar sobre a infração 2, faz uso do art. 2º, inciso I da Lei nº 7.980/01, do art. 3º do Decreto nº 8.205/02 e dos artigos 1º e 2º da Resolução nº 45/2003 do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, ressaltando ter obtido regime de dilação de prazo de 72 meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, desde que fosse relativo a operações próprias e fosse gerado em razão de investimentos previstos no projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo.

Realça que a controvérsia se refere à correta interpretação do alcance da expressão “operações próprias”, tendo em vista que a fiscalização entendeu que não deveriam ser incluídos os débitos decorrentes da diferença de alíquotas provenientes de aquisições interestaduais de bens para o ativo imobilizado. Nesse sentido, passa a apreciar o significado do referido conceito para fins de fruição do benefício fiscal, tendo em vista a intenção da legislação instituidora do Programa DESENVOLVE.

Argumenta que no Auto de Infração foi adotada a interpretação restritiva, que considera como operações próprias apenas aquelas decorrentes de vendas de mercadorias industrializadas no estabelecimento contemplado pelo benefício fiscal, o que a seu ver não está em conformidade com a intenção da legislação correspondente ao programa.

Salienta que de acordo com o transcrito art. 3º da Lei instituidora do DESENVOLVE, os benefícios fiscais objetivam estimular a expansão e a modernização de empreendimentos industriais instalados no Estado da Bahia. Assim, ao adquirir bens para o seu ativo permanente, o impugnante investiu na expansão e modernização do estabelecimento contemplado pelo benefício, isto é, praticou exatamente a conduta que a legislação do DESENVOLVE visou estimular.

Consigna que tais investimentos no ativo permanente ensejaram o crescimento da produção e o aumento das vendas pelo estabelecimento, gerando, conseqüentemente, aumento do ICMS devido ao Estado da Bahia. Deste modo, entende ser lícita a conclusão de que para o Programa DESENVOLVE, a expressão “operações próprias” abrange quaisquer operações realizadas pelo estabelecimento, que gerem débitos de ICMS e que decorram de investimentos previstos no projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo.

Enfatiza que seguindo essa ordem de idéias, não restam dúvidas de que os débitos do ICMS relativos à aquisição interestadual de bens para o ativo imobilizado se constituem em débitos de operações próprias, gerados em razão dos investimentos em conformidade com a habilitação que lhe foi concedida.

Afirma que, desse modo, a inclusão dos débitos em discussão no saldo devedor incentivado foi correta, o que deve cancelar os pretensos débitos lançados na infração 2.

Todavia, caso assim não se entenda, o que admite apenas para argumentar, requer que então sejam excluídos do cálculo do DESENVOLVE os créditos correspondentes às aquisições para o ativo. Nesse sentido, frisa que a Decisão recorrida adotou dois pesos e duas medidas, ao excluir os débitos relativos à diferença de alíquotas do cálculo do benefício e, ao mesmo tempo, manter os créditos correspondentes, o que no seu entender se constituía uma incongruência. Entende que, se tal posição for mantida importará em indevida redução do benefício fiscal garantido pela Lei nº 7.980/01.

Realça que, caso se entenda que os débitos devam ser excluídos do cálculo do saldo devedor incentivado, que o mesmo entendimento seja adotado, por coerência, em relação aos créditos decorrentes da aquisição de ativos permanentes para que não acarrete redução substancial do saldo devedor incentivado e, por consequência, anulação do benefício fiscal em relação às demais operações.

Conclui que, sob qualquer ângulo que se analise a questão, deve ser reconhecido que a Decisão recorrida deve ser reformada quanto à infração 2.

Requer que seja dado Provimento ao seu Recurso Voluntário, conseqüentemente reformando a Decisão recorrida. E, especificamente em relação à infração 2, caso se entenda que os débitos da diferença de alíquotas devam ser excluídos do cálculo do saldo devedor incentivado, requer, em sede de pedido subsidiário, que o mesmo entendimento seja adotado em relação aos créditos correspondentes.

A PGE/PROFIS (fls. 301/304), após consignar os pleitos contidos no Recurso Voluntário, bem como os motivos que determinaram a exigência fiscal, passa a analisá-los.

Quanto a infração 1 observa que os “*juízes a quo informam que o autuado utilizou créditos referentes a material utilizado como combustível para movimentar as empilhadeiras, que são utilizadas apenas para movimentar e transportar as mercadorias fabricadas no estabelecimento, constituindo-se em material destinado ao uso e consumo do autuado. Portanto, dentro de uma análise do conceito juridicizado de produto intermediário, passível de gerar crédito fiscal, não se encarta a mercadoria objeto da autuação (GLP), porquanto não consumido integralmente em um único processo produtivo ou prestação de serviço*”.

Nesta análise, passa a explicar a intenção do legislador em não permitir a utilização de crédito fiscal relativo a bens de uso e consumo, partindo, primeiramente da própria etimologia das palavras “uso” (definida) e “consumo” que, a seu ver “*já denotam a alcance da norma positiva aberta referente à matéria*”, sendo “*fácil concluir que a palavra “uso” é o morfema delineador do sentido do outro elemento lingüístico utilizada na norma em epígrafe, qual seja a palavra “consumo”, entrementes desvelar a idéia de utilização não concludente de um bem*”.

Neste sentido, continua, o legislador estadual, em interpretação autêntica do que estabelece a Lei Complementar e, principalmente para operar o regime do crédito fiscal relativo à não-cumulatividade do ICMS, definiu os requisitos para o enquadramento de um bem como de “uso e consumo” de uma empresa, conforme disposto no art. 93, do RICMS/BA, o qual transcreve,

permitindo, deste modo, inferir que se enquadram como bem de uso e consumo aqueles bens que não são consumidos integralmente e nem integram o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável à sua produção, composição ou prestação.

Nesta linha, indaga e responde qual a razão desta delimitação legal, que “*é a implementação do regime do crédito fiscal (regime atual escolhido pelo legislador complementar), operacionalizando o princípio da não-cumulatividade que trabalha com a ideia de operações subsequentes de circulação de bem material ou imaterial (serviços)*”. Assim, “*os bens que não passam a uma etapa seguinte do ciclo econômico, seja por não integrarem o produto final ou por não serem absolutamente consumidos no processo produtivo de um produto final, não podem gerar direito à crédito fiscal, sob pena de violar mortalmente o regime do crédito físico adotado pelo legislador brasileiro, apesar da forte tendência no futuro à adoção do regime do crédito financeiro*”.

Por tudo que expôs, entende não poder dar guarida a tese do recorrente, consequentemente, a Decisão recorrida não merecia reforma.

Quanto à infração 2, após indicar a pretensão do recorrente (operações próprias açambarcar os bens adquiridos para integrar o seu ativo imobilizado, por se constitui investimento em expansão e modernização da empresa, conduta estimulada pelo Programa DESENVOLVE), entende que o art. 2º, I, da Lei nº 7.980/01 e o art. 3º do Decreto nº 8.205/02 ao conferirem a dilação do prazo ao saldo devedor do ICMS relativo às operações próprias e gerado em razão de investimentos previstos no projeto incentivado, não estende o benefício fiscal às operações relativas às aquisições para o ativo imobilizado, seja porque não são operações próprias, seja porque não foram originadas do projeto de expansão da capacidade produtiva.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

O anterior relator do presente processo o considerou instruído e encaminhou os autos para julgamento (fl. 305).

No dia 07/07/2009, a empresa apresenta Memorial cujo teor, de forma sucinta, é o mesmo do seu Recurso Voluntário (fls. 307/312).

Na sessão do dia 08/07/2009, o nobre relator deste PAF toma conhecimento do memorial acima citado e entende encaminhar os autos em diligência à ASTEC/CONSEF para dirimir dúvidas a respeito da infração 2, o que foi aceito pelos seus pares. As providências a serem tomadas foram as seguintes:

1. *Identifique se de fato todos os créditos fiscais das operações relativas à aquisição de ativos imobilizados, no período alcançado pela autuação, foram mantidos na apuração do ICMS sujeito ao DESENVOLVE. Para tanto, deverá o diligente intimar o contribuinte para que este proceda à demonstração aritmética, a partir da sua escrita fiscal, de que os créditos dos ativos fixos foram mantidos no benefício. Verificar, a partir das informações prestadas, se é verdadeira a afirmativa de que no Auto de Infração foram cobrados apenas os débitos de ICMS sem as correspondentes deduções dos créditos, havendo ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS.*
2. *Caso seja constada a veracidade da distorção apontada pelo autuado, o diligente da ASTEC deverá excluir os créditos fiscais dos ativos fixos da parcela do ICMS alcançada pelo DESENVOLVE, alocando-as para a conta corrente normal da empresa.*
3. *Após a providência acima, deverá o diligente refazer a conta-corrente fiscal do contribuinte, identificando nesta apuração, o real montante do imposto devido a título de diferença de alíquota pelas operações de aquisições de ativos fixos, elaborando, em novo demonstrativo de débito da infração nº 2.*

Através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 114/2010, fiscal estranho ao feito, inicialmente ressalta que embora tenha constatado que os elementos integrantes do presente processo (demonstrativos, planilhas e documentos) seriam suficientes para a elaboração do seu trabalho, intimou o recorrente a apresentar a demonstração aritmética da base de cálculo do Incentivo Fiscal do Programa DESENVOLVE no período de autuação, bem como os livros de Apuração do ICMS (LRAICMS) exercícios 2005 e 2006.

Em resposta à primeira questão apresentada no item 1 da diligência solicitada, disse o fiscal diligente: *“A análise das planilhas elaboradas pelo autuante, apensadas aos autos às fls.56/79, que dão sustentação ao Demonstrativo de Débito da atuação 02, aliado aos registros observados no LRAICMS, permite-nos afirmar que os créditos fiscais das operações relativas a aquisição de ativo imobilizado, no período alcançado pela atuação, foram mantidos na apuração do ICMS sujeito ao DESENVOLVE”*.

Quanto à segunda questão do item 1, assim se posiciona: *“Em 02/05/05 intimamos o autuado (fl.330), nos termos do disposto no artigo 932 do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, a apresentar a esta fiscalização, para cumprir diligência do AI nº 206886.0008/07-0, o Demonstrativo de Apuração Mensal do ICMS incentivado Programa DESENVOLVE, relativo aos Exercícios de 2005 e 2006, em conformidade com art. 5º do Decreto nº 8.205 de 03/04/02 que instituiu o Programa. O autuado, em 25/05/05 (fl.331) apresentou um CD contendo as planilhas de demonstrativo de apuração do ICMS incentivado do Programa DESENVOLVE. Foram essas planilhas associadas a outros elementos extraídos do próprio processo, como as planilhas elaboradas pelo autuante às fls.56/79 e os LRAICMS requisitados, que nos permitiu construir a Planilha 01: EXCLUSÃO do Débito ICMS - DIFAL Imobilizado e INCLUSÃO do Crédito ICMS - DIFAL Imobilizado na APURACAO DO ICMS DESENVOLVE (fls.340/347), a Planilha 02: EXCLUSÃO do Débito ICMS - DIFAL Imobilizado e EXCLUSÃO do Crédito ICMS - DIFAL Imobilizado na APURACAO DO ICMS DESENVOLVE(fl.349/356) e a Planilha 03: INCLUSAO do Débito ICMS - DIFAL Imobilizado e INCLUSÃO do Crédito ICMS - DIFAL Imobilizado na APURACAO DO ICMS DESENVOLVE(fl.358/365)”*.

Quanto à terceira questão do item 1, assim se posiciona: *“A análise das planilhas elaboradas pelo autuante, apensadas aos autos às fls.56/79, que dão sustentação ao Demonstrativo de Débito da atuação 02, atesta que efetivamente foram expurgados da base de cálculo do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE apenas os Débitos de ICMS DIFAL Ativo Imobilizado, não expurgando os Créditos ICMS DIFAL Ativo Imobilizado”*.

E, quanto aos itens 2 e 3 da diligência requerida diz o seguinte: *Para esse contexto elaboramos a Planilha 02: EXCLUSÃO do Débito ICMS - DIFAL Imobilizado e EXCLUSÃO do Crédito ICMS - DIFAL Imobilizado na APURACAO DO ICMS DESENVOLVE (fls. 349/356). Os resultados demonstram tanto diferenças na apuração do ICMS Normal Lançado não incentivado com pagamento no dia 09 do mês subsequente após apuração, quanto ICMS Dilatado DESENVOLVE Lançado incentivado com pagamento em 72 meses na forma da Resolução 45/03 que habilitou o autuado no Programa. Essas diferenças podem ser constatadas na Planilha através das linhas com a seguinte descrição “DIFERENCA DESENVOLVE” e “DIFERENCA ICMS NORMAL”. Ainda nessa perspectiva, desenvolvemos o Quadro 02: Planilha 02: EXCLUSÃO do Débito ICMS - DIFAL Imobilizado e EXCLUSÃO do Crédito ICMS - DIFAL Imobilizado na APURACAO DO ICMS DESENVOLVE (fl.348), que resumidamente podemos ver com clareza as diferenças apuradas. Há de se observar que todas as diferenças levantadas no cálculo da apuração do ICMS Dilatado Desenvolve surge a mesma diferença no ICMS Normal a recolher dia 09. Isso ocorre porque toda a apuração do Programa DESENVOLVE dar-se dentro da Conta Corrente Fiscal do Contribuinte”*.

Apresentando o Quadro 2 com a exclusão do débito e do crédito do ICMS – DIFAL imobilizado na apuração do ICMS DESENVOLVE, através da recomposição da conta-corrente do ICMS (fl. 325), elabora demonstrativo de débito relativo à infração 2 (Quadro 2) com ICMS no valor de R\$93.873,21 para os meses de março de 2005 e dezembro de 2006.

Em seguida, faz as seguintes considerações: *“Para esses meses que se levanta débito, torna-se necessário o autuado estornar o ICMS Desenvolve Lançado no LRAICMS nos mesmos valores e meses, conforme destacado na ultima coluna do Quadro 02 acima apresentado. Nos demais meses da atuação, conforme se pode observar no citado Quadro 02, tem-se que o Autuado lançou valores a maior em relação ao ICMS Normal e ao mesmo tempo deixou de dilatar ICMS pelo Programa DESENVOLVE nos mesmos valores”*.

Após responder aos questionamentos solicitados por esta CJF, passa a analisar mais detidamente a Instrução Normativa nº 27/09, alterada pelas Instruções Normativas nºs 54/09 e 57/09, que dispõe

sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher possível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE, já que o recorrente questionou o não expurgo dos créditos ICMS DIFAL Ativo Imobilizado. Diz que quanto ao expurgo ou não da base de cálculo do incentivo fiscal, no que se refere aos Créditos, não restam dúvidas: o item 2.2.18 da Instrução Normativa nº 27/09 é claro: não integram a base de cálculo do incentivo “*os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) de entradas de bens do ativo imobilizado não vinculado ao projeto industrial aprovado*”. Porém, dúvidas ocorrem em relação aos Débitos, pois o item 2.1.20 da Instrução Normativa nº 27/09 diz: “*não integra a base de cálculo do incentivo débitos originários de operações com bem de ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo*” e o item 2.1.24 da IN nº 27/09 diz: *não integram a base de cálculo do incentivo “Débitos de Diferença de Alíquotas”*. Que as determinações do item 2.1.20 são claras, porém aquelas do item 2.1.24, centro da diligência requerida, é que é a questão, já que essa diferença de alíquota, em relação ao ativo imobilizado, é de uma forma geral ou apenas do ativo imobilizado não vinculado ao projeto industrial aprovado, a exemplo do que explicita a instrução normativa em relação aos créditos do item 2.2.8?

Neste contexto, solicitou à Gerência do Setor Indústria e Comércio Exterior (GEINC) uma manifestação quanto à apuração do Saldo Devedor Mensal do ICMS a Recolher passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE (fl. 333). A resposta, embora entendendo não incisiva, deixou a interpretação de que não integram a base de cálculo da apuração do Saldo Devedor Mensal do ICMS a Recolher possível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE os débitos e créditos fiscais de bens do ativo imobilizado não vinculado ao projeto industrial incentivado. Agora, se os débitos e créditos fiscais de bens do ativo imobilizado são relacionados ao projeto industrial incentivado, devem integrar a base de cálculo da apuração do Saldo Devedor Mensal do ICMS a Recolher possível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE tanto os relacionados ao DIFAL, quanto os relacionados ao Livro CIAP.

E, como toda a manifestação de recurso se baseia na prerrogativa de que todos os débitos de Diferença de Alíquota glosados se relacionam ao Ativo Imobilizado com fulcro a estimular a expansão e a modernização do parque industrial e, como o autuante, em relação aos créditos não os glosou quando da apuração das planilhas (fls. 56/79) que dão sustentação ao demonstrativo de débito da infração 2, implicando assim, que os mesmos possuem a mesma natureza, apresenta novo quadro (Quadro 3) incluindo os créditos e os débitos do ICMS – DIFAL Imobilizado na apuração do ICMS Desenvolve, através da recomposição da Conta Corrente do ICMS, com ICMS a ser exigido no valor de R\$237.142,42, conforme demonstrativo de débito á fl. 238. E, ainda explica que: “*Há de se observar que todas as diferenças levantadas no calculo da apuração do ICMS Dilatado Desenvolve surge a mesma diferença no ICMS Normal a recolher dia 09. Isso ocorre porque toda a apuração do Programa DESENVOLVE dar-se dentro da Conta Corrente Fiscal do Contribuinte*”.

Termina suas explanações afirmando: “*Nos demais meses da autuação, conforme se pode observar no Quadro 03, tem-se que o autuante lançou valores a maior em relação ao ICMS Normal e ao mesmo tempo deixou de dilatar ICMS pelo Programa DESENVOLVE nos mesmos valores e meses, conforme destacado na ultima coluna do Quadro 03 acima apresentado. Nos demais meses da autuação, conforme se pode observar no citado Quadro 03, tem-se que o autuante lançou valores a maior em relação ao ICMS Normal e ao mesmo tempo deixou de dilatar ICMS pelo Programa DESENVOLVE nos mesmos valores. Analisando mais detidamente as diferenças apuradas no Quadro 03, vê-se que as diferenças levantadas são ajustes não considerados pelo autuado e Autuante na apuração da base de calculo da apuração do Saldo Devedor Mensal do ICMS a Recolher possível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE e vice-versa. Especificamente em relação as diferenças apuradas nos meses de março, abril e maio de 2006 decorreram por mudança de atitude do autuado na apuração da base de calculo do DESENVOLVE. Nesses três meses o autuado, diferentemente dos demais meses, deixou de considerar os créditos fiscais de bens do ativo imobilizado na apuração do Saldo Devedor Mensal do ICMS a Recolher possível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE, quanto a diferença identificada no mês dezembro de 2006 foi gerada em função de o autuado ter lançado*



*POR ENTRADAS - AQUISICAO DE CREDITOS no arquivo Excel de apuração do ICMS Desenvolve: 513.862,50, onde o valor correto deveria ter sido utilizado o valor de 671.010,97”.*

Intimado para tomar conhecimento do Parecer ASTEC/CONSEF acima indicado, o autuante, apenas, apõe ciência na comunicação e não se manifesta (fl. 375). A empresa (fls. 378/386) relata a infração a ele imputada, sua impugnação, a Decisão de 1º Grau e transcreve a diligência solicitada por esta 2ª CJF.

Passando a se pronunciar a respeito da conclusão a que chegou o diligente fiscal, afirma que ela lhe dar razão quando indicou que apenas os débitos do ICMS DIFAL Ativo Imobilizado foram expurgados da base de cálculo do DESENVOLVE, não sendo expurgados os correspondentes créditos.

No entanto, o diligente ao apontar um débito remanescente de R\$93.879,21, referente aos meses de março de 2005 e dezembro de 2006, não apresentou informações suficientes para que pudesse recompor os cálculos efetuados objetivando verificar se os supostos débitos procedem. Assim, sob pena de cerceamento de defesa, solicita que a ele sejam disponibilizadas as planilhas com a memória de cálculo, bem como, a abertura de novo prazo para exercer o seu direito de manifestação.

Afora, que, embora o demonstrativo elaborado pelo diligente fiscal tenha sido apontado suposto débito, também apontou diferenças de ICMS a serem restituídas pela empresa, em todos os meses analisados, no montante total de R\$928.241,60. Em assim sendo, caso esta CJF decida acatar os cálculos da diligência levada a efeito, existe uma diferença a seu favor, reconhecida oficialmente pela Autoridade Fiscal, que supera largamente o que se está sendo exigido.

Com o título de “Reconhecimento da Improcedência do Auto de Infração”, afirma o recorrente de que *“após as respostas e providências de cálculo descritas no item acima, a autoridade fiscal esgotou o escopo da diligência determinada pela 2ª Câmara do CONSEF”*. Entretanto, a autoridade fiscal decidiu, de ofício, ir adiante para manifestar seu entendimento do que deveriam ser mantidos no cálculo do DESENVOLVE, tantos os débitos como os créditos do diferencial de alíquota. Portanto, reconheceu a improcedência do Auto de Infração, pois defendeu, exatamente, toda a sua argumentação. Porém, ao recalcular o incentivo fiscal do DESENVOLVE, utilizando-se dos mesmos procedimentos da empresa, apurou pretensas diferenças de ICMS no montante de R\$237.142,43 que devem ser desconsideradas, pois: a uma, já que o próprio fiscal apurou créditos da empresa nos meses de janeiro, março, abril de 2005 e janeiro, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2006, estes devem ser reconhecidos para abater o suposto débito, que passaria a ser de, apenas, R\$21.548,85. A dois, como a autuação diz respeito, exatamente, à inclusão de débitos de diferencial de alíquota no saldo devedor beneficiado pelo DESENVOLVE, a conclusão é que o procedimento da empresa está correto, o que levaria a improcedência da autuação. E, continua: *“Não pode a autoridade responsável pela diligência, nesse momento processual, pretender modificar os fundamentos da autuação e refazer os cálculos da autoridade autuante, em verdadeira revisão do lançamento fora das estritas hipóteses do artigo 149 do Código Tributário Nacional (“CTN”), nenhuma das quais aplicáveis ao presente caso. Em suma, ou se concorda com a inclusão dos débitos do diferencial de alíquotas no cálculo do incentivo e se cancela integralmente a exigência fiscal (pedido principal), ou então, se acata o pedido subsidiário de exclusão dos créditos relativos aos ativos imobilizados do cálculo do saldo devedor incentivado. Nesta última hipótese, o montante da exigência deve ser reduzido, ou mesmo cancelado, nos termos expostos no item II.1 acima”*.

Por fim, sob pena de cerceamento de defesa, requer que lhe seja disponibilizada a planilha com a memória de cálculos efetuados pelo diligente fiscal.

A PGE/PROFIS (fls. 392/393), após relatar de forma sucinta a motivação do Recurso Voluntário interposto, a opinião anterior do Órgão Jurídico, do pedido de diligência e da conclusão a que chegou o diligente fiscal passa a emitir seu Parecer conclusivo.

Inicialmente, reitera o Parecer anterior, relativamente à infração 1. No tocante à infração 2, diz que com base na conclusão técnica da ASTEC, entende que o novo valor do débito do ICMS a ser

exigido é aquele apontado a fl. 325 dos autos, em conformidade com o princípio constitucional da não-cumulatividade. E, quanto à sustentação do recorrente de que todos os créditos do ativo fixo devem compor o cálculo de débito do ICMS incentivado, não ver razão para concordar com essa tese, já que a legislação do programa DESENVOLVE restringe o benefício às operações próprias fruto do projeto originalmente aprovado para o incentivo fiscal. Por ser norma jurídica de concessão de benefício fiscal, não há que se fazer interpretação ampliativa, ainda mais frente à clareza da regra, dentro do seu contexto e objetivo. De igual sorte, afirma não ver dificuldade em identificar os números que deram origem a planilha 02 elaborada pelo diligente da ASTEC, pois o trabalho foi desenvolvido com base na documentação que está em poder do contribuinte. As colunas da referida planilha se referem a valores lançados e escriturados pelo próprio contribuinte

Esta 2ª CJF, mais uma vez, converte o PAF em diligência para que seja disponibilizado ao recorrente todo o seu conteúdo constante às fls. 322/365 dos autos. Foi dado prazo de 10 dias para que, querendo, a empresa se manifestasse. Após, o processo deveria ser encaminhado à PGE/PROFIS (fl. 396).

Em manifestação (fls. 404/416), o recorrente, inicialmente expressa os fatos acontecidos neste processo e os seus pedidos e argumentos já relatados. Em seguida, com o título *“Do Resultado da Diligência e da Nova Documentação Recebida”* passa a discutir o mérito da acusação. Nesta esteira, novamente identifica a infração, o que tem sustentado ao longo da lide e transcreve o pedido de diligência solicitado por esta CJF para afirmar que, diante da inconformidade do diligente do resultado obtido, ele extrapolou completamente a determinação do escopo da diligência requerida e enviou e-mail a GEINC fazendo questionamentos a respeito dos cálculos do Desenvolve, conforme transcreve. E, entende, embora o diligente tenha entendido, após resposta da GEINC, de que não integram a base de cálculo da apuração do saldo devedor mensal do ICMS incentivado os débitos e créditos fiscais de bens do ativo imobilizado não vinculado ao projeto industrial incentivado, este não é o que parece ser a resposta dada. Ou seja, pela resposta dada é óbvio que os créditos de ativo fixo relacionados com sua atividade podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE. Desta forma, prossegue, no mérito o Auto de Infração não pode prosperar na medida em que a premissa da autuação encontra-se errada. E, não cabe à fiscalização, em sede de diligência solicitada em segunda instância deste Colegiado, *“conjeturar sobre a autuação e apresentar proposições de como deveria ser mantido o não o auto guerreado”*.

Em seguida, ratifica todas as suas alegações anteriormente expostas e contidas na sua manifestação de fls. 378/386.

A PGE/PROFIS em nova manifestação (fls. 421/422) assim se posiciona: *“Da análise dos autos, vejo que a nova manifestação do recorrente não traz nada de novo que justifique a mudança de posicionamento desta Especializada, senão vejamos. O ponto central da discussão gira em torno do crédito fiscal se referir ou não a bens e equipamentos que funcionem no plano aprovado pelo programa DESENVOLVE. Ou seja, a questão é a interpretação, como dito no Parecer anterior, do que seja a “operação própria” contida no texto do benefício fiscal. O benefício fiscal se aplica exclusivamente aos bens e máquinas utilizadas no projeto de expansão aprovado pelo DESENVOLVE, e é essa a sinalização dada pelo Parecer GEINC citado nessa manifestação pelo Recorrente, emprestando-lhe, data vênua, interpretação que não merece acolhimento. Em sendo assim, reitero os termos do Parecer de fls. 392/393, já aprovado pelo Procurador Assistente à fl. 155, devendo os autos seguir ao CONSEF para julgamento”*.

## VOTO

A infração 1 do presente Auto de Infração exige imposto tendo em vista a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. A empresa utilizou créditos fiscais pela aquisição de GLP para as suas empilhadeiras.

O recorrente traz, como defesa, dois argumentos. No primeiro, afirma, em síntese, que diante do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS os créditos destacados nas notas fiscais

não poderiam ser glosados. Como segundo, a mercadoria é produto intermediário do seu processo produtivo, já que o GLP utilizado nas empilhadeiras, apesar de não se integrar fisicamente ao produto final, é consumido no ciclo de produção da cerveja que somente se encerra quando os produtos são devidamente empilhados e armazenados.

Não se contesta que a Constituição Federal determina de que o ICMS é não cumulativo (art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88). Entretanto, este mesmo artigo e parágrafo constitucionais também determinam (inciso XI, “c”) que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. A Lei Complementar nº 87/96, em obediência ao comando constitucional, assim também se posiciona (art. 19 e 20). Contudo, no seu art. 33 veda a utilização dos créditos fiscais provenientes das aquisições de matérias de uso e consumo até 01/01/2020 (alteração dada pela Lei Complementar 138, de 2010). A legislação estadual (Lei nº 7.014/96 e RICMS) segue fielmente tais determinações. Pelo exposto, não se pode dar guarida à pretensão do recorrente sobre este aspecto.

O segundo aspecto da defesa se prende ao fato de que a mercadoria não foi adquirida para uso e consumo, sendo produto intermediário.

O RICMS/97 no art. 93, inciso V, “b” define o que seja material de uso e consumo: *mercadorias que não forem destinadas a 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* (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96) e no § 1º, I, do citado artigo determina que: Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que: I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Diante destas determinações, o sistema de crédito do ICMS que prevalece na legislação estadual tem cunho restrito, não comportando ampliações para abranger os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos e ferramentas, nem produtos utilizados após o término da produção de uma mercadoria, no caso como pontuou a empresa, a cerveja. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS (Decreto nº 6.284/97). No mais, este Conselho de Fazenda, assim tem se posicionado, ou seja, entende que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal.

Nesta esteira, o GLP utilizado pela empresa em suas empilhadeiras e que teve seu crédito fiscal glosado, resta evidenciado que não pode ser caracterizado como produto intermediário, já que a função das empilhadeiras no estabelecimento industrial do recorrente, e por ele próprio dito, é o transporte dos produtos industrializados e embalados, para o setor de armazenamento onde são empilhados e disponibilizados para comercialização. Em assim sendo, elas não estão vinculadas diretamente ao processo produtivo, visando tão-somente à comercialização da mercadoria, após a devida fabricação do produto.

Registro, neste momento, que as matérias tratadas nos Pareceres emanados da DITRI e no Acórdão citado no Recurso Voluntário não guardam correlação com a questão da presente lide, uma vez estarem vinculadas à aquisição de produtos ligados diretamente à industrialização.

Portanto, não existindo lastro legal para dar amparo aos argumentos apresentados pelo recorrente, mantenho integralmente a Decisão recorrida.

A infração 2 exige ICMS pelo recolhimento a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2005, março a maio e dezembro de 2006. Na descrição dos fatos, o autuante

informou que o contribuinte determinou a base de cálculo do incentivo fiscal do Programa Desenvolve em valores superiores a que tem direito, ora inserindo parcelas do imposto relativo à diferença de alíquota sobre aquisições de bens para o ativo imobilizado na coluna “*débitos sobre operações próprias*”, ora excluindo parcelas de créditos mensais no campo “operações próprias” referentes a transferências do CIAP na proporção de 1/48 tanto em relação ao imobilizado quanto à diferença de alíquota correspondente, excluindo também parcelas do crédito referente à aquisição de matéria-prima, o que resultou em recolhimento a menos do ICMS, tendo em vista a dilação das parcelas à maior do Programa DESENVOLVE. Foram apresentadas planilhas de cálculos da conta corrente fiscal do ICMS incentivado pelo Programa DESENVOLVE e constantes das fls. 56/79 dos autos.

Entre os argumentos apresentados pela empresa, desde a inicial, é que havia uma distorção no cálculo do imposto exigido, pois a fiscalização havia nele excluídos todos os débitos mensais relativos à diferença de alíquota do seu ativo imobilizado e incluídos os seus créditos. Alega no caso, desobediência ao princípio da não-cumulatividade. Este argumento não foi aceito pela JJF e, assim, foi ele trazido pela empresa em sede de Recurso Voluntário.

Esta 2ª CJF em busca da verdade material e para que não mais houvesse qualquer questionamento a respeito da não aplicação da não-cumulatividade do imposto, encaminhou os autos à ASTEC/CONSEF apresentando questões a serem respondidas. Após respostas dadas aos questionamentos feitos, se os créditos fiscais, de fato, tivessem sido incluídos no cálculo do imposto os excluísse, refazendo-se “*a conta-corrente fiscal do contribuinte, identificando nesta apuração, o real montante do imposto devido a título de diferença de alíquota pelas operações de aquisições de ativos fixos, elaborando, em novo demonstrativo de débito da infração nº 2*”. O diligente da ASTEC/CONSEF respondeu aos questionamentos deste Colegiado. Porém, para a apuração do imposto refez não somente a conta corrente do ICMS incentivado pelo Programa DESENVOLVE, mas, também, a conta corrente das operações próprias, em completo descompasso com a auditoria fiscal realizada. E, indo adiante, demonstrou que a empresa possuía créditos a maior na sua conta corrente fiscal não incentivado.

Neste momento, concluo que existe um grande vício de condução processual a ser enfrentado.

A uma, compreendo que o anterior relator deste PAF ao redigir o seu pedido de diligência o fez de forma equivocada, extrapolando a auditoria levada a efeito, pois ela se restringiu em um levantamento da conta corrente do ICMS incentivado pelo Programa DESENVOLVE e não de todo o conta corrente da empresa, ou seja, aquele incentivado e o não incentivado.

A dois, o diligente fiscal, não observando o limite condutor da diligência (a auditoria realizada) e o limite de sua competência, procedeu a uma nova fiscalização, esquecendo, inclusive que para tal precisaria de Ordem de Serviço formal e de estar lotado no setor de fiscalização desta Secretaria de Fazenda. Por oportuno, as conclusões a que chegou o diligente fiscal teve por base tão-somente as planilhas elaboradas pela fiscalização, um demonstrativo aritmético da base de cálculo do incentivo fiscal DESENVOLVE apresentado pelo próprio recorrente (que não consta dos autos) e do RAICMS dos exercícios de 2005 e 2006, sem qualquer orientação da fiscalização de quais os procedimentos que deveriam ser seguidos no referido contexto.

Com tais situações, o valor do ICMS apresentado de R\$93.873,21 restou inconclusivo e sem lastro legal para ser definido como o *quantum* a ser exigido e, muito menos, o valor de R\$928.241,60 como saldo credor da empresa na sua conta corrente não incentivado.

Mais a situação não ficou somente nestas questões. O diligente fiscal, mais uma vez, extrapolando a sua competência, que é de sanear um processo administrativo fiscal a pedido deste Colegiado ou mesmo da PGE/PROFIS, por iniciativa própria, emitiu juízo de valor a respeito da matéria em lide. Para isto, solicitou a GEINC informações a respeito das Instruções Normativas que regem o Desenvolve e apresentou o seu entendimento sobre o assunto. Nesta linha, refez a conta-corrente fiscal incentivado e aquele não incentivado da empresa, entendendo que o recorrente, além de ser devedor do ICMS incentivado, e para o período fiscalizado, no valor

de R\$237.142,43, era ainda devedor do ICMS não incentivado no valor de R\$ 21.548,85. E tudo isso com base na documentação acima já citada e através, como dito, de outra auditoria fiscal.

Com este procedimento, confundiu a linha de condução do processo, não somente obrigando o recorrente a enfrentar outra linha de defesa e, principalmente, afastando a liquidez do tributo a ser, efetivamente, exigido.

Para agravar a situação, quando chamado para tomar conhecimento da diligência realizada, o autuante ficou-se silente sobre a manifestação do auditor revisor, não trazendo à lide apreciação sobre os fatos substanciais tracejados no Parecer da ASTEC/CONSEF, e que modificava por completo a sua própria autuação. Tal atitude desaguiou, e mais uma vez, em insegurança a respeito dos valores do imposto apontado no presente lançamento fiscal.

E, por fim, em qualquer momento foi perquirido, se de fato os créditos fiscais da diferença de alíquota do ativo imobilizado e apresentados pertenciam, de fato, as aquisições destes ativos para o parque industrial incentivado.

Em assim sendo e diante dos fatos ora delineados, concluo que a imputação se mostra insegura, visto que a própria diligência realizada não esclareceu os fatos que deram causa a autuação. Desta forma, voto pela nulidade da ação fiscal, no que tange à infração 2.

Diante de tudo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto para afastar a exigência pertinente à infração 2 e manter inalterada a Decisão em relação à infração 1, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206886.0008/07-0, lavrado contra **CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$32.153,73**, acrescido das multas de 60% sobre R\$26.338,03 e 70% sobre R\$5.815,70, previstas nos incisos VII, alínea “a”, II, alíneas “b” e “e” e III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de março de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS