

PROCESSO - A. I. N° 206917.0002/10-0  
RECORRENTE - CCB – CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL LTDA. (CIA. DE CIMENTO DO BRASIL)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0362-01/10  
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE  
INTERNET - 10/07/2012

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0165-12/12**

**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 e aos equipamentos inerentes à atividade industrial (processo de industrialização de cimento) da empresa, reduz o montante do débito. Infração parcialmente comprovada. Modificada a Decisão recorrida. **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. Não acatadas as arguições de nulidade e nem apreciadas as alegações de ilegalidade da legislação tributária estadual. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou pela Parcial Procedência do Auto de Infração, exigindo do autuado o valor total de R\$478.919,05, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 31/03/2010 decorre de sete infrações, sendo motivadoras do presente Recurso Voluntário as infrações 1, 2, 3, 4 e 7, abaixo transcritas, como segue:

*Infração 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;

**Infração 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;

**Infração 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;

**Infração 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;

**Infração 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.

Como dito alhures, a 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiu, à unanimidade, pela procedência parcial da autuação com os argumentos e fundamentos que se seguem, *in verbis*:

**“VOTO**

(...)

... o autuado acatou expressamente as infrações 05 e 06, tendo, inclusive, efetuado o recolhimento dos montantes exigidos.

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 Permanente (CIAP), nos termos do § 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 às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior; contendo os seguintes campos:

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 ação física, além do imposto concernente à aquisição de um veículo para transporte de pessoal.

Noto 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:

...  
IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

...  
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 deferimento 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 excepcionando qualquer estabelecimento do regime de diferimento. Lembrou, ainda, ser vedada às empresas do Simples Nacional a concessão de habilitação para operar no regime de diferimento. Concluiu que com base 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 (clíquer), 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 aquelas concernentes aos CFOPs 5151 e 6151, que versam sobre “transferência de produção do estabelecimento”, conforme bem salientou o autuante, especificamente em relação a essas saídas, a autuação contemplou tão somente o período entre os meses de outubro e dezembro de 2009, portanto 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.”

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionado às fls. 735/749, de início, se insurge para afirmar que quanto à infração 1, não se creditou a maior do ICMS incidente sobre as entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, no período fiscalizado, ao tempo em que observa que o dispositivo legal em que o Auditor busca enquadrar a acusação fiscal é “insuficiente” para identificar a pretensa falta apontada, tudo porque o fiscal autuante deixou de indicar qual dos incisos do § 17º, do art. 93, do Decreto n.º 6.284/97, teria deixado de ser cumprido pela defendant – alegando cerceamento ao seu amplo direito de defesa.

Aduz que à luz dos demonstrativos que compõem a infração 1, o pretenso crédito a maior se verifica sempre no mês de entrada da mercadoria no estabelecimento e no último mês em que é completado o período de apropriação do crédito. Explica dizendo que, ao cumprir o disposto no inciso I, do § 17º, do art. 93, do RICMS/BA, procedeu à apropriação do crédito à razão de 1/48 avos por mês, tendo como marco inicial o mês de entrada do bem, sem a divisão desse “avo” pro rata die, a fim de que não fosse contrariado o dispositivo legal supracitado. Insiste que da inteligência da norma, a primeira fração, no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, deve ser apropriada por inteiro, sem que seja fracionada. Assevera que igual raciocínio se aplica à apropriação da última parcela do crédito em questão.

Referindo-se ao art. 20, §5º, I e IV, da LC 87/1996, diz que não há qualquer alusão à apropriação sob o critério de cálculo “*pro rata die*”.

Pugna pela reforma da Decisão recorrida para tornar improcedente a infração 1, ao tempo em que reitera a preliminar arguida inicialmente, e que aponta para a falta de indicação do inciso do §17º, do art. 93, do RICMS-BA, que teria sido infringido.

Quanto à infração 2, aduz que a análise das mercadorias constantes das notas fiscais de entrada e que deram azo à autuação, se pode verificar que as ditas mercadorias se destinam ao ativo permanente, não por acessão física, dado que jamais fizeram parte das estruturas imobiliárias do estabelecimento fiscalizado, tendo o crédito do imposto se dado na forma do art. 93, I, §17º, do RICMS/BA, à razão de 1/48 avos. Elenca as referidas mercadorias (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), discorrendo sobre a aplicação e serventia de cada uma. Nessa esteira, insiste que os equipamentos acima relacionados, além de não serem alheios à sua atividade, estão diretamente relacionadas com o processo de industrialização de cimento, tratando-se, pois, de bens do ativo permanente que não são adquiridos para locação a terceiros ou para fins de investimento ou especulação, motivo pelo qual entende legítimo o crédito do ICMS na forma prescrita na legislação. Reitera seu pedido de improcedência da infração 2.

Quanto à infração 3, na parte da autuação que foi mantida, diz que, mesmo com redução da base de cálculo em 30%, sob os termos do art. 87, II, do RICMS/BA, “*há flagrante cobrança em duplicitade do mesmo imposto, sobre o mesmo fato gerador, pela mesma entidade tributante, acarretando o malfadado bis in idem*”. Aduz que quando se trata de empresa de pequeno porte, fornecedora de alimentos, inscrita no Simples Nacional, como é o caso da Empresa Nutri Refeições Coletivas, não há que se exigir o imposto por diferimento sobre tais operações, para cobrança de ICMS do destinatário, tido como contribuinte substituto, dado que não se aplica o quanto dispõe o art. 343, XVIII, combinado com os arts. 347, 348 e 65, do RICMS/BA. Complementa

asseverando que o ICMS incidente sobre as operações com a Empresa acima referida já havia sido recolhido, “*não com base nos valores das notas fiscais, mas conforme o extrato do Simples Nacional em anexo*”, entendendo que não mais cabe o recolhimento exigido no Auto de Infração, sob pena de cobrança de imposto em duplicidade.

Insiste que a Empresa Nutri Refeições Coletivas possui regime de apuração de ICMS em função de sua receita bruta, com base no Simples Nacional, e não em função do valor da nota com redução, e que ela, recorrente, na condição de substituta tributária, se subsume não só nas obrigações da substituída, mas, também nos direitos e benefícios fiscais, nos termos do art. 342 do RICMS/BA. Em assim sendo, entende que não pode o fisco baiano pretender tomar como base de cálculo do ICMS o valor da nota, mesmo que reduzido, e cobrar imposto do recorrente, contribuinte substituto, quando o contribuinte substituído já pagou todo o ICMS sobre sua receita bruta, na forma estabelecida para o Simples Nacional.

Pede a total improcedência da infração 3.

Quanto à infração 4, diz que se baseou no item 2.1.30, da Instrução Normativa nº 27/2009, que estabelece a forma de ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, sendo expurgados os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE.

Contrariando os fundamentos da Decisão combatida, diz que a Instrução Normativa nº 27/2009 não tem caráter simplesmente interpretativo porque cria regra nova para o cálculo do DESENVOLVE, atentando contra os princípios da hierarquia e da competência da norma. Entende que a regra para o cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS, passível de incentivo pelo DESENVOLVE, está regulada pelo disposto no art. 3º, §4º, do Decreto nº 8.205/2002, e, nesta condição, qualquer inserção, alteração ou complementação na dita norma teria, necessariamente, que ser feita por via de decreto estadual. Assevera, ademais, que a Lei nº 7.980/2001, que instituiu o DESENVOLVE, e o Decreto nº 8.205/2002 que regulamentou o referido programa, “*não delegaram ao Superintendente de Administração Tributária, a competência para estabelecer ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, como também para classificar quais as prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa, e tampouco autorizar o expurgo desses valores*”.

Cita e transcreve o art. 3º, § 4º, do Decreto nº 8.205/2002 para dizer do estabelecimento da regra para o cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS, passível de incentivo fiscal, acrescentando que tal regra, até o momento, não foi revogada, alterada, acrescida ou complementada por outro decreto, de mesma hierarquia normativa.

Afirma que, no seu caso, que já tinha o empreendimento instalado, com vistas à ampliação ou expansão, o valor da parcela do ICMS, com incentivo do DESENVOLVE, deve ser calculada com base no §4º, do art. 3º, do Decreto nº 8.205/2002. Nesse sentido, faz referência à Resolução nº 18/2003, do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, publicada em 16/05/2003, que “*... fixou, em seu art. 3º, para o recorrente, o valor da parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível do incentivo, no que exceder a R\$779.991,88 ...*”.

Aduz, também, que não foram discriminadas, por decreto, quais as operações ou prestações não vinculadas ao investimento constante do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE, e que os valores correspondentes tivessem que ser expurgados do saldo devedor do ICMS. Mais uma vez, assevera que tal matéria não é de competência de instrução normativa, e muito menos de autoria do Superintendente de Administração Tributária, sendo, pois, de decreto estadual.

Por derradeiro, argumenta que vem calculando a parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE com respaldo nos arts. 2º e 3º, do Decreto 8.205/2002, especialmente no que determina o art. 3º, §4º do mesmo Decreto, cumprindo,

fielmente, o quanto determina a Resolução nº 18/2003, do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE.

Pugna pela improcedência da infração 4, e diz que “*caso a Instrução Normativa nº 27/2009 tivesse competência para acarretar as alterações supra, só para argumentar, o seu item 2.1.30 só teria eficácia a partir da publicação da Instrução Normativa nº 57/2009, em 29/10/2009, não alcançando as saídas ocorridas no período de 28/02/2009 a 28/10/2009.*”

Quanto à infração 7, aduz o recorrente que as mercadorias adquiridas e constantes do Demonstrativo anexo ao Auto de Infração não são alheias à sua atividade, estando diretamente relacionadas com o processo de industrialização de cimento, também classificadas como bens do ativo permanente, não sendo destinadas à locação para terceiros, para investimento ou especulação, entendendo, pois, legítimo o crédito do ICMS, na forma prescrita no art. 93, I, § 17º, do RICMS/BA.

Diz que contrariando o entendimento da Junta de Julgamento Fiscal, as mercadorias em questão não se classificam como partes e peças de reposição de equipamentos, porque possuem características próprias de bens do ativo fixo ou imobilizado. Ressalta que as referidas mercadorias são tributadas pelas entradas, não sendo alheias à atividade-fim do estabelecimento, participando diretamente do processo de industrialização de cimento, cujo produto final é tributado na saída, donde se conclui, são as entradas que dão direito ao crédito do imposto.

Listando, discriminando o local de uso e destinação de todas as mercadorias envolvidas na autuação (*caixa de emenda óptica, conjunto cabine elevador com inversos de frequência, chapas de revestimento do moinho, válvula guilhotina pneumática p/temperatura máxima 1400C, válvula rotativa URB 300/8 completa, Flange FF-215 e MotorWeg, válvula rotativa em aço Fiap do separador, válvula rotativa, casquilho fixo mancal, revestimento de casquilho e válvula rotativa para filtro de mangas*), asseverar que não podem ser classificadas como “*bens adquiridos para uso e consumo do estabelecimento*”, mas como bens destinados à manutenção da atividade fim do estabelecimento. Conclui afirmando que, em se tratando de aquisições de ativo imobilizado, permanente ou fixo, resta possível o uso do crédito do imposto, pelas entradas, à razão de 1/48 avos por mês, com base no art. 93, V, “a” e § 17º, I, do RICMS/BA.

Entendendo que as mercadorias devem ser classificadas como equipamentos, máquinas ou aparelhos e não como partes e peças de equipamentos, pede a improcedência da infração 7.

A PGE/PROFIS, em Parecer conclusivo exarado pelo Dr. José Augusto Martins Junior, fls. 765/768, conclui pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Primeiramente, referindo-se à infração 1, diz que as razões recursais são desprovidas de amparo jurídico, asseverando que a legislação tributária estadual prevê claramente os critérios de apropriação de créditos fiscais relativos aos bens do ativo permanente, dispondo expressamente a utilização da proporcionalidade “*pro rata die*” na apuração do 1/48 avos, conforme prescrito no art. 93, §17º, I, do RICMS/BA c/c o disposto no art. 20, § 5º, IV, da Lei Complementar nº 87/96. Aponta, ainda, que a autuação (infração 1) decorre de erro na escrituração do livro CIAP, dado que foi desconsiderado o método de aplicação da proporção prevista na legislação, e em razão do equívoco na transcrição dos valores do CIAP para o livro Registro de Apuração do ICMS.

Referindo-se à infração 2, diz que parece irrefutável, pela própria descrição feita pelo recorrente quanto à utilização dos bens arrolados neste item do lançamento, que alguns deles se emolduram na acepção de bens imóveis por acessão física, porquanto claramente incorporados à estrutura física do estabelecimento fabril, enquanto outros, aparentemente, não se enquadram perfeitamente neste mesmo conceito.

Discorre derredor da falta de clareza e a forma genérica com que é definido, no Novo Código Civil, os bens móveis por acessão física, trazendo, também à discussão a definição doutrinária uníssona do conceito de bens imóveis por acessão física artificial ou industrial é aquela que tem como nota a justaposição ou aderência produzida pelo trabalho do homem ao solo, compreendendo as construções e plantações, ou seja, tudo quanto o homem incorporar

permanentemente ao solo de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano. Nessa esteira, conclui que se podem incluir na categoria de bens imóveis por acessão física, as construções provisórias que se destinam à possível remoção ou retiradas. Em assim sendo, diz o ilustre Procurador que o bem descrito como “galpão desmontável” foge do arquétipo de bens imóveis por acessão física, como o próprio nome indica, possibilitando seu creditamento pelo recorrente, o mesmo não acontecendo quanto aos demais itens que, claramente, se enquadrarem na ótica de bens imóveis por acessão física, porquanto definitivamente agregado à estrutura imobiliária do imóvel do contribuinte.

Tratando da infração 3 do Auto de Infração, entende correta a Decisão combatida com fulcro no fato de que não existe nenhuma exceção ou impedimento à aplicação do regime do diferimento preconizado no art. 343, XVIII, do RICMS às empresas alcançadas pelas normas do Simples Nacional.

Quanto à tese recursal do pagamento em duplicidade do ICMS, com fundamento de que o fornecedor estaria sob o regime do Simples Nacional, já tendo recolhido o imposto, entende o ilustre Procurador que não assiste razão ao sujeito passivo, diante da impossibilidade de se fazer uma precisa correlação do que foi recolhido mensalmente com os valores dos débitos do imposto que se exige.

No que pertine à infração 4, entende que a tese recursal de que a Instrução Normativa nº 27/09 teria inovado ao Decreto nº 8.205/02, também não merece guarida, tudo porque resta comprovado nos autos que as operações expurgadas do cálculo da parcela incentivada pelo benefício do DESENVOLVE, não se enquadraram na espécie operações próprias engendradas em razão do projeto de investimento habilitado ao regime incentivado, conforme certificado nos CFOP's das operações. Salienta que as operações de transferência de produção do estabelecimento foram devidamente expurgadas do rol de operações compreendidas no lançamento.

Por fim, tratando da infração 7, entende que resta claro nos autos, com substância na descrição dos produtos, que se trata de material de reposição e ferramentais, classificados, portanto, como materiais de uso e consumo, sendo seu creditamento feito à base de 1/48 avos.

Conclui opinando pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, com a declaração da procedência parcial da infração 2.

A ilustre procuradora assistente, Dra. Aline Solano Casali Bahia, fls. 769, ratifica, na integralidade, o Parecer de fls. 765/768 da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 1ª JJF deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso que ora se aprecia cinge-se unicamente às infrações 1, 2, 3, 4 e 7, haja vista que o recorrente reconheceu o cometimento das infrações 5 e 6.

Em apertada síntese, as infrações que motivaram o Recurso Voluntário interposto acusam o sujeito passivo de: a) Utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação; b) Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento; c) Haver deixado de proceder o recolhimento do ICMS substituído por diferimento, na condição e responsável pelo recolhimento do imposto diferido, referente aos fornecimentos de alimentação para consumo dos seus empregados; d) Recolhimento a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa Desenvolve; e e) Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Em sede de preliminar, o recorrente se insurge contra suposta omissão no Auto de Infração, da precisa fundamentação legal relativa à infração 1, aduzindo que o fiscal autuante não apontou,

precisamente, o inciso do art. 93 do RICMS/BA que teria sido infringido. Com respeito à infração 2, entende que teria ocorrido inadequação do dispositivo regulamentar indicado na autuação.

A conclusão a que chego, depois de analisar os autos, é que são inconsistentes os fundamentos trazidos na preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente. Isto porque, restou clara a compreensão das acusações fiscais, de tal modo que o recorrente, quando da sua defesa, demonstrou haver compreendido, com perfeição, a acusação que lhe pesa. Por outro lado, não se vislumbra incongruência entre os dispositivos legais indicados na autuação e a descrição dos fatos, o que serve a corroborar a tese que sustenta a Decisão recorrida quanto à matéria.

Dito isto, certo de que o Auto de Infração, como lavrado, não suscita a possibilidade de dubiedade na interpretação das acusações fiscais, afasto as nulidades suscitadas, posto que, no meu entender, foram atendidas as disposições contidas no art. 39 do RPAF/99, afastando todas as possibilidades de nulidade listadas no art. 18 do mesmo dispositivo legal.

Superadas as preliminares, adentro ao mérito das infrações 1, 2, 3, 4 e 7, dado que as infrações 5 e 6 não são objeto do Recurso Voluntário em análise.

Quanto à infração 1, o centro da discussão é a 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, tudo em razão da aplicação do critério “*pro rata die*”.

O recorrente fundamenta sua insurgência dizendo que, ao cumprir o disposto no inciso I, do § 17º, do art. 93, do RICMS/BA, procedeu à apropriação do crédito à razão de 1/48 avos por mês, tendo como marco inicial o mês de entrada do bem, sem a divisão “*pro rata die*”.

Vejo que não merece qualquer guarida a tese recursal. Em verdade, o lançamento sob julgamento tem fundamento na legislação, e lá, no art. 93 do RICMS/BA, se observa que a apropriação do crédito tributário 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. Os Incisos II e IV, esclarecem que tal 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, observado o critério de proporcionalidade “*pro rata die*”, que deve ser aplicado no cálculo dos valores a serem apropriados. Isto posto, com olhos sobre o demonstrativo da infração 1, resta correto o lançamento, não merecendo qualquer reparo a Decisão recorrida.

A infração 2 discute a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, com as ditas mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, por acessão física.

O recorrente se insurge contra o lançamento aduzindo que da análise das mercadorias constantes das notas fiscais de entrada e que deram azo à autuação, há de se concluir que as referidas mercadorias tiveram como destino o seu ativo permanente, contudo, não por acessão física, vez que jamais fizeram nem fazem parte das estruturas imobiliárias do estabelecimento fiscalizado.

Vejo que quanto a esta infração, a Junta de Julgamento Fiscal entendeu parcialmente procedente a autuação, mantendo o lançamento referente à parcela da exigência atinente ao crédito fiscal atinente às seguintes mercadorias: “*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*”.

Da simples análise das mercadorias acima elencadas, vê-se claramente que, à exceção do “*galpão desmontável*”, as demais são equipamentos inerentes à atividade do recorrente, relacionados, diretamente, com o processo de industrialização de cimento. Em assim sendo, considerando que a discussão da matéria tem como ponto fulcral a acessão física, não posso entender como tais equipamentos possam ser considerados partes das estruturas imobiliárias do sujeito passivo. De outra banda, quanto ao “*galpão desmontável*”, à luz do quanto se verifica nos autos, no meu entender resta caracterizado que é uma acessão física, pois, há que se afastar a condição de construção provisória, dado que é inaplicável ao caso.

Isto posto, entendo parcialmente caracterizada a infração 2, sendo parcialmente provido o Recurso Voluntário em razão do afastamento das mercadorias acima elencadas, à exceção do “galpão desmontável”, restando a exigência de imposto no valor de R\$13.650,12, correspondente a 12 meses de R\$1.137,51 cada.

Quanto à infração 3, a matéria que se discute tem assento na falta de recolhimento do ICMS, em razão da condição do autuado de responsável pelo imposto diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos funcionários do recorrente.

Os fundamentos recursais referem-se à cobrança do imposto em duplicidade, considerando que sendo o fornecedor das refeições, empresa de pequeno porte, inscrita no Simples Nacional, não haveria que se falar em diferimento do imposto, 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.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu, acertadamente, pela parcial procedência da infração com fundamento no art. 343, inciso XVIII do RICMS-BA, cujo texto diz que 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.

Bem, quanto ao disposto na norma indicada acima, Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, vejo que não resta qualquer dúvida quanto à imputação fiscal. A norma é indiscutivelmente clara, e aponta para a exigência do imposto tal como lançado, sobretudo porque o art. 438 do mesmo RICMS determina que o contribuinte que adquirir as refeições, como no caso em tela, efetuará o recolhimento do imposto por ele lançado, na condição de responsável solidário. Ora, da inteligência da disposição contida no art. 438, acima mencionado, o que se depreende é que não se pode afastar a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto que se exige, por solidariedade do sujeito passivo.

Importante salientar, como também fez o julgador de primo grau, que, apesar de a tese recursal referir-se à condição de optante pela apuração do imposto com base na receita bruta do fornecedor das refeições, o que se verifica é que não consta do cadastro da SEFAZ a indicação da opção referida, o que corrobora a acusação fiscal.

Por tudo isso, presentes os fundamentos legais para a manutenção do que remanesceu da exigência fiscal, entendo que nenhum reparo merece a Decisão recorrida.

Quanto à infração 4, que cuida do recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa DESENVOLVE, a Junta de Julgamento Fiscal entendeu, corretamente, que, de fato, existem erros nos cálculos realizados pelo recorrente no período fiscalizado. As operações que envolvem “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”, correspondentes aos CFOP’s 5102, 6102, 6201, 6918, 5920, 6920 e 6949, referem-se a saídas não vinculadas às operações próprias geradas em razão do projeto incentivado.

Na matéria em questão, não se pode deixar de observar e cumprir o quanto determina o Decreto nº. 8.205/02 que institui o Programa DESENVOLVE, muito menos se pode deixar atentar para os projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do referido Programa, tudo porque é preciso que se verifique, com acuidade, quais são, efetivamente, as operações próprias, acobertadas pelo projeto acima referido. Nesse diapasão é que quando se verifica que estão inclusas nas parcelas beneficiadas operações que lá não deveriam estar, há a necessidade de se proceder à exigência do imposto correspondente, tal como fez o autuante, conduta ratificada pelos julgadores de primo grau.

Referentemente à Instrução Normativa 57/2009, vejo que os argumentos recursais são desprovidos de sustentabilidade, haja vista que, como bem apontou o relator *a quo*, a dita Instrução não inova a legislação relacionada ao Desenvolve, dado que é instrumento incompetente para tanto. Ademais, a própria legislação cuidou de regular a matéria, tratando especificamente das “*saídas de produtos de fabricação própria não vinculado ao projeto aprovado*” - o art. 3º do Decreto 8.205/02.

Pelo exposto, entendo que não merece qualquer reparo a Decisão recorrida.

Por derradeiro, a infração 7, que trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, enquadrado pelo recorrente como se fosse destinado ao seu ativo imobilizado.

A questão tratada nesta infração cinge-se à determinação de serem as mercadorias em questão destinadas ao uso e consumo ou ao ativo imobilizado do recorrente.

A discriminação de cada mercadoria objeto da presente infração, feito pelo próprio recorrente, no meu entender, deixa claro que os itens ali referidos (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), têm como destinação, como bem apontou o autuante e a própria Junta de Julgamento Fiscal, a reposição de materiais e peças de equipamentos ou partes de equipamentos da planta industrial do sujeito passivo.

Dito isto, da análise da discriminação das mercadorias, aliada ao que preceitua a legislação, chega-se à conclusão de que as ditas mercadorias são, efetivamente, enquadradas como materiais de uso e consumo, o que determina a correção do lançamento sob julgamento, sobretudo se considerada a vigência da norma de regência da matéria.

Convém lembrar que o art. 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA, regula a possibilidade da utilização do crédito fiscal em relação aos bens ou materiais destinados o uso ou consumo do próprio estabelecimento. Deixo de transcrever o dispositivo da norma, pois, já foi citado no julgamento de piso.

Por tudo o quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto, reformando a Decisão quanto à infração 2, e mantendo incólume a Decisão recorrida quanto às demais infrações.

## 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 207097.0004/10-0, lavrado contra CCB - CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL LTDA. (CIA. DE CIMENTO DO BRASIL), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$475.857,38, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS