

A.I. N° - 277992.0101/12-7
AUTUADO - ELON FELICIANO LESSA
AUTUANTE - ADILENE VIEIRA TEIXEIRA AMARAL
ORIGEM - INFAC INDÚSTRIA
INTERNET - 03/10/2012

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0216-03/12

EMENTA: ICMS. 1. INCENTIVOS FISCAIS. DESENVOLVE. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. ERRO NA CORREÇÃO PERIÓDICA DA PARCELA “FIXA”, E INCLUSÃO, NA APURAÇÃO DO SALDO DEVEDOR MENSAL INCENTIVADO, DE CRÉDITOS FISCAIS NÃO VINCULADOS AO PROJETO APROVADO. Fatos demonstrados nos autos. Apesar de a Resolução 101/03 do Desenvolve ter entrado em vigor no último dia do mês, o benefício entra em vigor na data da publicação e aplica-se a partir do mês da publicação. Quanto aos créditos, trata-se de aquisições de álcool a ser utilizado como matéria-prima na produção de tintas. A interpretação da Instrução Normativa 27/09 sobre esse aspecto deve ser feita por exclusão: na especificação das operações com créditos fiscais não vinculados ao projeto (CNVP) consta no subitem 2.2.1 “Compra para comercialização”, e portanto, como o álcool não é adquirido “para comercialização”, e sim “para industrialização”, já que constitui matéria-prima, conclui-se que tais créditos não devem integrar a fórmula contemplada no item 2 da referida instrução, tendo em vista que não se trata de créditos fiscais “não vinculados” ao projeto, e sim de créditos fiscais “vinculados” ao projeto. Mantido o lançamento. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DA ANTECIPAÇÃO. SAÍDAS POSTERIORES TRIBUTADAS. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEIXOU DE SER ANTECIPADO. A multa aplicada neste caso tem por fundamento o § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, combinado com o inciso II, alínea “d”, do mesmo artigo. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. Previsão legal. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/3/12, diz respeito aos seguintes fatos:

1. recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. O contribuinte é beneficiado pelo Desenvolve, e a parcela fixa constante na Resolução

101/03 entrou em vigor no dia de sua publicação (30.9.03), tendo sido corrigida pelo contribuinte a partir de setembro de 2003, quando deveria ser a partir de outubro de 2003. Além disso, o contribuinte utilizou o ICMS da substituição tributária de compra de álcool para deduzir o montante do imposto a recolher após o cálculo do benefício, e, conforme disposto no RICMS, o procedimento correto seria colocar o valor referente ao “ICMS substituição” dentro da apuração normal do imposto, no campo “outros créditos” do livro de apuração. Lançado tributo no valor de R\$ 118.184,76, com multa de 60%;

2. “Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente” – multa de R\$ 716,67;
3. falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, sendo lançado tributo no valor de R\$ 74,61, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se (fl. 130-131) alegando que a correção do valor da parcela fixa, “piso”, foi considerada pela auditora como a partir de outubro de 2003, porém tal interpretação está equivocada, uma vez que o benefício começou a ser usufruído a partir da “competência” setembro/2003, consoante o art. 4º da Resolução 101/03 do Desenvolve. Reclama que esse equívoco acarreta distorção nos cálculos de todo o período considerado.

Reclama também que a auditora incorreu em outro equívoco ao dizer que foi utilizado o ICMS da substituição tributária de compra de álcool para deduzir o montante do imposto a recolher após o cálculo do benefício, e que conforme disposto no RICMS o procedimento correto seria colocar o valor referente ao “ICMS substituição” dentro da apuração normal do imposto, no campo “outros créditos” do livro de apuração, mas não especificou qual o artigo do Regulamento em que se baseou para fazer tal afirmação. Frisa que os recolhimentos foram efetuados a título de antecipação do imposto pela aquisição em outros Estados de álcool “para outros fins”.

Aduz que a Instrução Normativa 27/09, que disciplina a metodologia de apuração do Desenvolve, não faz qualquer menção de que tais recolhimentos sejam enquadrados entre os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) – item 2.2 da mencionada instrução. Argumenta que o valor do ICMS recolhido a título de antecipação do imposto pela aquisição em outros Estados de álcool “para outros fins” está convenientemente registrado na linha 006 – outros créditos do livro de apuração.

Apresenta planilhas para demonstrar a exatidão dos valores obtidos a título de incentivo Desenvolve e consequente apuração do ICMS normal devido em cada mês.

Pede que seja considerada insubstancial a parcela do débito apontado no 1º lançamento.

A auditora responsável pelo lançamento prestou informação (fls. 167/171) dizendo que, quanto à parcela fixa – “piso” –, ao analisar o índice apresentado pela empresa, detectou que ela utilizou em alguns períodos (2003/2004, 2004/2005 e 2007/2008) os índices acumulados de 11 meses, em vez de 12, ou seja, a empresa utilizou os índices acumulados de setembro a julho, gerando uma distorção no cálculo da parcela desde o primeiro ano. Acrescenta que também constatou divergências com relação aos índices dos demais períodos analisados, conforme demonstrativo anexo.

No tocante à planilha apresentada durante a ação fiscal, foi considerado também erroneamente o período de 30.9.03 a 31.8.04, em vez de ser calculado levando em conta o período de 12 meses, como é definido na Resolução 101/03, que trata da parcela fixa do imposto a ser recolhido, e como a resolução entrou em vigor no dia 30.9.03, este “piso” já foi válido para todo o mês de setembro.

Informa que, tendo em vista esses aspectos, elaborou novo demonstrativo constando o IGPM acumulado com os índices corretos para o período analisado, sendo que, em decorrência dos equívocos apresentados na correção da parcela fixa, tanto da empresa quanto dos demonstrativos da ação fiscal, em que foram utilizados 11 meses para a atualização do primeiro ano, foram geradas distorções que influenciaram o valor a menos da parcela fixa, e em função das distorções apresentadas solicitou ao supervisor a emissão de ordem de serviço a fim de cobrar o valor devido do ICMS normal.

Com relação ao imposto do álcool, a autuante explica que se baseou nos arts. 355, III, e 356, § 6º [do RICMS]. Diz que o autuado é beneficiário do Programa Desenvolve para produzir tintas para flexografia e retrogravura, utilizando como um dos seus insumos o álcool, produto enquadrado no regime de substituição tributária, e de acordo com o art. 356, § 6º, do RICMS, o estabelecimento industrial que adquirir produtos enquadrados no regime de substituição tributária para utilização como matéria-prima (no caso, álcool), a legislação permite a utilização, como crédito, tanto do imposto relativo à operação normal como do antecipado, e o destinatário lança o documento fiscal no Registro de Entradas na forma regulamentar, indicando na coluna “Observações” o valor do ICMS antecipado, cujo montante, no final do período, é transportado para o item 007 – outros créditos do livro de apuração. A autuante considera que, por essas razões, a empresa poderá utilizar os dois créditos – o normal e o antecipado –, por se tratar de créditos fiscais vinculados ao projeto. A seu ver, o contribuinte, na defesa, reforça o entendimento “da fiscalização” quando diz que, com relação aos recolhimentos efetuados a título de antecipação do imposto pela aquisição em outros Estados de álcool “para outros fins”, não consta na Instrução Normativa 27/09 qualquer menção de que tais recolhimentos sejam enquadrados entre os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.

Prossegue dizendo que os demonstrativos elaborados na ação fiscal para apuração do ICMS normal obedeceram aos critérios estabelecidos na Instrução Normativa 27/09, separando as operações vinculadas ao projeto beneficiado das operações não vinculadas ao projeto, tendo sido feitas duas demonstrações, uma de operações próprias e outra de operações com mercadorias adquiridas e recebidas de terceiros, e ao final as duas demonstrações foram consolidadas.

Informa a autuante que, ao contrário do procedimento adotado pelo contribuinte, que utilizou o ICMS antecipado do álcool (adquirido como insumo) como sendo crédito decorrente de operações de terceiros, nos demonstrativos foi utilizada a definição de que os referidos créditos são decorrentes de aquisição de produto para industrialização (insumo).

Conclui dizendo que não detectou nenhum documento fiscal de saída relativa a operações de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros (álcool), porque se assim fosse o autuado não poderia utilizar os créditos referentes a tais operações, nem o normal e muito menos o “substituído”, pois a fase de tributação estaria encerrada.

Declara manter a autuação.

Apresentou novos demonstrativos da parcela fixa (“piso”), com os índices mensal e acumulado no ano.

Deu-se ciência do teor da informação ao contribuinte (fls. 188-189), e este não se manifestou.

VOTO

Compõe-se este Auto de Infração de 3 lançamentos, sendo que o contribuinte se defendeu apenas do 1º, que cuida de recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, por dois motivos:

- a) o contribuinte é beneficiado pelo Desenvolve, e a parcela fixa constante na Resolução 101/03 entrou em vigor no dia de sua publicação (30.9.03), tendo sido corrigida pelo contribuinte a partir de setembro de 2003, quando deveria ser a partir de outubro de 2003;
- b) além disso, o contribuinte utilizou o ICMS da substituição tributária de compra de álcool para deduzir o montante do imposto a recolher após o cálculo do benefício, entendendo a fiscalização que o procedimento correto seria registrar o valor referente ao ICMS pago por substituição dentro da apuração normal do imposto, no campo “outros créditos” do livro de apuração.

A autuação envolve portanto dois aspectos. O primeiro diz respeito à periodicidade da correção da parcela “fixa” em função do benefício do programa Desenvolve.

O autuado reclamou que a fiscalização se equivocou ao fazer a correção a partir de outubro de 2003, haja vista que o benefício entrou em vigor em setembro.

Ao prestar a informação, a auditora reconheceu que realmente se equivocou, de modo que tanto houve erros por parte da empresa quanto por parte dela, auditora. Os erros da empresa decorreram do fato de em alguns períodos terem sido adotados os índices acumulados de 11 meses, em vez de 12, pois a empresa utilizou os índices acumulados de setembro a julho. Já por parte da auditora, esta informa que os erros ocorreram por não levar em conta o período de 12 meses, porque, como a Resolução 101/03 entrou em vigor no dia 30.9.03, o benefício já era válido em setembro, porém nos cálculos da autuação não foi levado em conta o mês de setembro. Informa que, tendo em vista esses aspectos, elaborou novo demonstrativo constando o IGPM acumulado com os índices corretos para o período analisado, sendo que, em decorrência dos equívocos apresentados na correção da parcela fixa, tanto da empresa quanto dos demonstrativos da ação fiscal, em que foram utilizados 11 meses para a atualização do primeiro ano, foram geradas distorções que influenciaram o valor a menos da parcela fixa, e em função das distorções apresentadas “solicitou ao supervisor a emissão de ordem de serviço a fim de cobrar o valor devido do ICMS normal”.

É preocupante essa revelação de que foi elaborado um Auto de Infração complementar relativamente a um fato que se encontra pendente de julgamento. Antes do julgamento, sendo verificado que o débito foi autuado a menos, o correto é informar isso e deixar que o órgão julgador, ao apreciar o fato, decida sobre o que já foi lançado e represente à repartição fiscal para que providencie o lançamento complementar em nova ação fiscal. haja vista que as parcelas acrescidas dizem respeito ao mesmo fato, nos mesmos meses, envolvendo os mesmos elementos de investigação.

De qualquer sorte, fica o registro de que no item 1º deste Auto realmente houve recolhimento de ICMS a menos e o valor devido é superior ao que foi lançado. Apesar de a Resolução 101/03 do Desenvolve ter entrado em vigor no último dia do mês, o benefício entra em vigor na data da publicação e aplica-se a partir do mês da publicação. Deixo de representar à repartição fiscal para que se proceda a nova ação fiscal a fim de apurar a diferença, tendo em vista que, segundo a autuante, já foi solicitada ordem de serviço para cobrar a parcela complementar.

O segundo aspecto ou motivo do lançamento em discussão consiste no fato de o contribuinte ter utilizado o ICMS da substituição tributária de compra de álcool para deduzir o montante do imposto a recolher após o cálculo do benefício, entendendo a fiscalização que o procedimento correto seria registrar o valor referente ao ICMS pago por substituição dentro da apuração normal do imposto, no campo “outros créditos” do livro de apuração.

No jargão fiscal, em relação às operações com álcool, faz-se a distinção entre o álcool etílico hidratado combustível (AEHC) e o álcool “para outros fins”. Sempre que alguém se refere ao álcool “para outros fins”, fica subentendido que se trata de álcool não destinado a fins carburantes. Essa

distinção tem aplicação em especial na definição dos critérios de cálculo do imposto da substituição tributária.

O caso em exame neste Auto diz respeito à apuração do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo pelo programa Desenvolve. No cálculo da parcela do saldo devedor passível desse benefício devem ser feitos ajustes que envolvem grande complexidade técnica. A metodologia do cálculo desses ajustes não é disciplinada pela lei nem pelo regulamento do Desenvolve, e sim pela Instrução Normativa 27/09. Essa instrução estabelece a fórmula e descreve os conteúdos dos elementos da fórmula de apuração do saldo mensal do ICMS a ser pago.

O autuado reclama na defesa que a fiscalização utilizou o ICMS da substituição tributária de compra de álcool para deduzir o montante do imposto a recolher após o cálculo do benefício. Frisa que os recolhimentos foram efetuados a título de antecipação do imposto pela aquisição em outros Estados de álcool “para outros fins”. Aduz que a Instrução Normativa 27/09, que disciplina a metodologia de apuração do Desenvolve, não faz qualquer menção de que tais recolhimentos sejam enquadrados entre os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) – item 2.2 da mencionada instrução. Argumenta que o valor do ICMS recolhido a título de antecipação do imposto pela aquisição em outros Estados de álcool “para outros fins” está convenientemente registrado na linha 006 – outros créditos do livro de apuração.

O álcool adquirido pelo autuado é utilizado como matéria-prima na produção de tintas. É portanto do tipo que no jargão fiscal se denomina “álcool para outros fins”. O contribuinte alega que com relação aos recolhimentos efetuados a título de antecipação do imposto pela aquisição em outros Estados de álcool “para outros fins”, não consta na Instrução Normativa 27/09 qualquer menção de que tais recolhimentos sejam enquadrados entre os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP).

De fato, a referida instrução não faz menção nesse sentido no item 2.2. É que a interpretação da mencionada instrução é dificultada pela forma lacônica como são enunciados os elementos, sem comentários ou notas explicativas, de modo que o esclarecimento do ponto em discussão neste caso se deduz por exclusão: na especificação das operações com créditos fiscais não vinculados ao projeto (CNVP) consta logo no subitem 2.2.1 “Compra para comercialização”, e portanto, como o álcool não é adquirido “para comercialização”, e sim “para industrialização”, já que constitui matéria-prima, conclui-se que tais créditos não devem integrar a fórmula contemplada no item 2 da referida instrução, tendo em vista que não se trata de créditos fiscais “não vinculados” ao projeto, e sim de créditos fiscais “vinculados” ao projeto.

Há que se lamentar o grau de dificuldade para o contribuinte compreender e cumprir normas dessa ordem, mas a complexidade decorre da excepcionalidade desse tipo de incentivo, criado para fazer frente à chamada guerra fiscal.

Mantendo o lançamento do item.

Cumpre porém observar que o fato de os créditos do álcool não deverem ser considerados na apuração do saldo devedor mensal passível de incentivo pelo Desenvolve não afeta o direito legítimo ao crédito na aquisição daquela matéria-prima. O art. 355, III, do RICMS prevê que não deve ser feita a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar a estabelecimento industrial para utilização como matéria-prima. E o art. 356, no § 6º, prevê que nos casos em que a legislação permita a utilização, como créditos fiscais, tanto do imposto relativo à operação normal como do antecipado, o destinatário lançará o documento fiscal no Registro de Entradas, na forma regulamentar, indicando, na coluna “Observações”, o valor do ICMS antecipado, cujo montante, no final do período, será transportado para o item “007 - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS.

Os outros lançamentos não foram impugnados.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 277992.0101/12-7, lavrado contra **ELON FELICIANO LESSA**, devendo ser intimado o autuado a efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 118.259,37**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “a”, e “f”, da Lei nº 7.014/96, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 716,67**, prevista no art. 42, inciso II, “d”, c/c o § 1º, da supracitada lei, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de setembro de 2012

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA