

A. I. Nº - 299314.0001/08-3  
AUTUADO - SANSUY S/A INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS  
AUTUANTES - ISRAEL CAETANO e CRIZANTO JOSE BICALHO  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 19. 02. 2009

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0013-01/09**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** BENEFICIÁRIO DO PROGRAMA. BAHIAPLAST. **a.1)** CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO EM PERCENTUAL A MAIS QUE O PERMITIDO. Infração subsistente. **a.2)** DEVOLUÇÕES DE VENDAS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS BENEFICIADAS COM CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO INTEGRAL DE CRÉDITO. FALTA DE ESTORNO. Comprovado a falta do estorno do crédito utilizado. Infração subsistente. **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Autuado elide parcialmente a autuação comprovando que parte da exigência fiscal diz respeito à insumos no processo produtivo. Infração parcialmente subsistente. **c)** SERVIÇO DE TRANSPORTE. O serviço de transporte de pessoal não está contemplado no art. 93 do RICMS/BA. Infração reconhecida. **d)** ATIVO IMOBILIZADO. O autuado lançou no CIAP como bens do ativo imobilizado materiais de uso e consumo do estabelecimento. Infração subsistente. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE SAÍDA DE MERCADORIA PARA NÃO CONTRIBUINTE. Estando o destinatário localizado em outro Estado e não sendo contribuinte do ICMS, a alíquota aplicável é a prevista para as operações internas. Infração caracterizada. 3. BASE DE CÁLCULO. **a)** ERRO NA DETERMINAÇÃO. O IPI integra a base de cálculo do imposto nas saídas destinadas para consumidor final. Infração subsistente. **b)** TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. É devida a inclusão do ICMS na base de cálculo referente às transferências interestaduais para estabelecimentos da mesma empresa. Infração subsistente. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Refeitos os cálculos com redução do valor apurado. Infração parcialmente subsistente. 5. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DADOS INCORRETOS. MULTA. Infração reconhecida. 6. EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA SAÍDA PARA O EXTERIOR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Autuado elide parte da autuação, comprovando que ocorreu a exportação, bem como que parte destinada ao mercado interno fora tributada. Alegações defensivas acatadas pelos autuantes. Remanesceu débito referente à nota fiscal cuja exportação não foi comprovada. Infração parcialmente procedente. Rejeitadas as nulidades argüidas. Não acolhido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/07/2008, exige do autuado ICMS no valor de R\$ 1.460.235,65, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 140,00, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal presumido de ICMS, previsto pelo programa Bahiaplast que após estornado constituiu saldo de ICMS a recolher, nos meses de agosto a novembro de 2003 e março de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 124.847,73, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte habilitado aos benefícios do programa BAHIAPLAST (Resolução nº 16/2002, publicada no Diário Oficial de 30/12/2002 e revogada a partir de 12/03/2005 pela Resolução nº 02/05) relativos à crédito presumido, fixado em 41,1765% do imposto destacado o percentual a ser utilizado pela SANSUY S/A INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS, nas saídas para o mercado estadual e em 50% nas operações de saídas interestaduais de laminados plásticos e flexíveis de PVC, o qual cometeu a presente infração conforme os demonstrativos, anexo 02;
2. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004 e janeiro a abril de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 385.208,28, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte, nas operações de devolução de vendas, cujas saídas se deram com o uso do benefício do crédito presumido escriturou estas entradas com o aproveitamento da totalidade do ICMS destacado no documento fiscal de devolução, sem proceder o devido estorno do crédito de ICMS, anteriormente utilizado no LRAICMS, a título de crédito presumido, conforme os demonstrativos anexos. Anexo 03;
3. Recolheu a menos ICMS em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da federação, utilizando alíquota interestadual, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004 e janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 505.832,61, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou alíquota de 12% para o cálculo do ICMS nas operações interestaduais de vendas de produtos a NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS, quando o correto é 17%, conforme os demonstrativos anexos. Anexo 04;
4. Recolheu a menos ICMS em decorrência da não inclusão do IPI na base de cálculo do imposto, quando da venda de mercadorias a consumidor final, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004 e janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 112.477,74, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte, nas operações interestaduais de vendas de produtos a NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS, não incluiu na base de cálculo do ICMS o valor relativo ao IPI;
5. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004 e janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 24.127,34 acrescido da multa de 60%. Consta que o Contribuinte desconsiderando que se tratava de aquisições de materiais de uso e consumo, utilizou o crédito fiscal indevidamente, conforme os demonstrativos anexos;
6. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras entidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro a agosto, outubro e novembro de 2003, janeiro, abril, junho a setembro, novembro e dezembro de 2004, janeiro, abril a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 11.871,24, acrescido da multa de 60%. Consta que o Contribuinte, desconsiderando que se tratavam de aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo, não recolheu o valor relativo a diferença de alíquota de ICMS. Demonstrativos anexos. Anexo 06;

7. Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA( Declaração e Apuração Mensal do ICMS), no mês de dezembro de 2005, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 140,00;
8. Deixou de recolher o ICMS nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação Exportação, sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registro de Exportação, nos meses de junho, novembro e dezembro de 2003, fevereiro, abril, maio e agosto de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 64.776,25 acrescido da multa de 60%.Consta que foi anexado Relatório SISCOMEX, no qual não constam os documentos fiscais que acobertaram operações de saídas para o exterior. Conforme os demonstrativos anexos. Anexo 08;
9. Efetuou saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004 e janeiro a outubro e dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$161.648,68, acrescido da multa de 60%.Consta que foi anexado relatório de estoque/produção onde constam os custos unitários totais de produção de cada produto, as planilhas de CPV – Custo de Produtos Vencidos e o demonstrativo das operações de saídas interestaduais de produtos em transferência para estabelecimento do próprio Contribuinte com valor abaixo do custo de produção. Conforme demonstrativos anexos.Anexo 09;
10. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, que resulte em operações de saídas tributadas, no mês de fevereiro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.886,92, acrescido de multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou indevidamente o valor do ICMS destacado em documento fiscal de prestações de serviço de transporte de pessoal;
11. Utilizou crédito fiscal do ICMS relativo à entrada de bem ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, janeiro a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007 e janeiro a maio de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 67.558,86, acrescido da multa de 60%. Conforme demonstrativos. Anexo 11.

O autuado apresentou defesa às fls. 663 a 691(vol. III), se reportando a cada item da autuação, conforme abaixo:

**Infração 01** – Alega que os autuantes identificaram a existência de erro no cálculo do crédito presumido, referente ao incentivo do Bahiaplast, lançado na escrita fiscal em alguns meses, contudo, não incluíram no levantamento os meses nos quais o valor do crédito presumido foi lançado a menos.

Diz que refez o demonstrativo elaborado pelos autuantes para incluir os meses em que o crédito presumido foi lançado a menos e que os “Demonstrativos do Cálculo do Crédito Presumido” às fls. 704, 706 e 708, apresentam o cálculo detalhado do crédito presumido em cada mês. Esclarece que tais demonstrativos foram elaborados com base no Registro de Apuração do ICMS do período de 2003 a 2005, cujas cópias são apresentadas às fls. 710 a 787.

Salienta que, conforme se verifica pelo “Novo Demonstrativo de Utilização Indevida de Crédito Presumido” à fl. 789, houve o lançamento a menos de crédito presumido nos meses indicados no quadro a seguir:

Mês/Ano	Crédito Presumido a Menor (R\$)
jan/03	295,94
fev/03	1.284,04
abr/03	431,92
mai/03	932,57
jul/03	190,06
dez/03	339,94
jan/04	675,94
mar/04	2.351,54
abr/04	3.208,64
mai/04	796,82
jun/04	306,06
ago/04	38,33
set/04	1.989,68
out/04	398,12
nov/04	591,45
jan/05	1.484,62
fev/05	1.020,01

Assevera que, com a inclusão destes meses no levantamento há um aumento dos valores dos saldos credores verificados ao longo do período fiscalizado, com consequente redução dos valores devidos nos meses em que houve saldo a pagar. Com esta alteração os valores devidos nos meses de agosto/03 e março/05 e, consequentemente, o demonstrativo de débito relativo a esses dois meses, ficam alterados conforme a seguir:

Agosto/03

Valor cobrado no auto de infração – R\$ 21.444,23

Valor após revisão – R\$ 18.309,71

Março/05

Valor cobrado no auto de infração – R\$ 44.340,53

Valor após revisão – R\$ 31.139,38

Pede fundamentado nos demonstrativos e nas provas apresentados, pela procedência parcial deste item da autuação.

**Infração 02-** Sustenta que as operações realizadas não guardam qualquer relação com o art. 100, inciso II ou com o art. 124 do RICMS, dispositivos indicados pelos autuantes, haja vista que não realiza qualquer operação com redução de base de cálculo, operação que obrigaría o contribuinte a efetuar o estorno exigido, segundo os termos do art. 100, inciso II do RICMS. Diz que o art. 124 por sua vez apenas indica o momento em que deve ocorrer o pagamento do ICMS, sem também caracterizar qualquer infração.

Assevera que no demonstrativo elaborado pelos autuantes não existe qualquer referência ou demonstração sobre saídas com redução de base de cálculo, ou seja, a descrição legal do fato não está de acordo com o enquadramento indicado pelos autuantes.

Invoca o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal RPAF/99, para dizer que o seu art. 18, inciso IV, “a”, determina que são nulos os atos que não contenham elementos suficientes para determinar a infração.

Sustenta que resta evidente na presente autuação que a infração não está determinada com segurança.

Cita e reproduz ainda, o RPAF/99, precisamente o seu art. 19, que determina que não devem ser declarados nulos os atos se houver apenas o erro de indicação:

Ressalta, contudo, que na segunda parte do dispositivo mencionado do RPAF, este é contundente quando estabelece que a nulidade somente não deve ser declarada se o enquadramento legal ficar evidente pela descrição dos fatos. Alega que neste caso, o enquadramento legal não ficou evidenciado pela descrição do fato, ou seja, a incorreção na indicação do dispositivo regulamentar na presente infração leva à anulação do lançamento efetuado.

Continuando, diz que para determinação da multa a ser aplicada foi utilizado o art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei 7.014/96, que transcreve.

Assevera que o dispositivo legal que fundamenta a multa aplicada determina que a hipótese de exigência de estorno deve estar prevista na legislação. Sustenta que os autuantes não indicaram no Auto de Infração em que dispositivo fundamentou-se a exigência de estorno de crédito em função das devoluções ocorridas.

Ressalta que o CONSEF já decidiu diversas vezes pela nulidade de Auto de Infração que não contenha elementos necessários para se determinar a infração, citando e transcrevendo o Acórdão CJF 0829/11, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Cita ainda o Acórdão CJF Nº 1149/99, também da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, para reforçar os seus argumentos. Pede pela nulidade da infração 02.

**Infração 03** – Assevera que em nenhum documento apresentado, seja na descrição da infração ou no demonstrativo apresentado, os autuantes indicaram o motivo pelos quais eles entenderam que os destinatários das mercadorias são NÃO CONTRIBUINTES, omissão que impede a empresa de contestar o enquadramento dos destinatários das mercadorias. Alega que o enquadramento da infração (art. 50, inciso I, alínea “b” do RICMS) também não dá indicativos das razões que levaram os autuantes a entender que os destinatários das mercadorias se enquadram na condição de não contribuinte.

Argui que esta omissão do Auto de Infração é um claro cerceamento ao direito de defesa do impugnante, que deve levar à nulidade do lançamento, conforme determina o art. 18, inciso II do RPAF/99.

Afirma que o CONSEF vem reiteradamente determinando a nulidade do auto de infração se houver cerceamento ao direito de defesa, citando e transcrevendo o Acórdão CFJ 0391-11/02, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal. Diz que o CONSEF aprovou em 07 de agosto de 2002 súmulas de jurisprudência e a Súmula Nº 01, determinou pela nulidade do procedimento em caso de cerceamento de defesa.

Pede pela nulidade deste item da autuação argüindo que houve cerceamento de defesa e a infração não foi devidamente caracterizada, invocando o art. 18, inciso IV, “a” do RPAF/99, que são nulos os atos que não contenham elementos suficientes para determinar a infração.

Prosseguindo, cita a Lei Complementar Nº 87/96, afirmando que esta determina em seu art. 4º a condição de contribuinte do ICMS.

Diz que o mesmo texto foi repetido no art. 36 do RICMS da Bahia, que incluiu em seus parágrafos algumas hipóteses objetivas para enquadramento de pessoas físicas ou jurídicas como contribuintes, conforme transcreve.

Sustenta que não há como o fornecedor de uma mercadoria identificar dentre milhares de clientes quais deles efetuam operações de circulação de mercadorias com habitualidade ou com intuito comercial, sendo impossível que seja efetuado um acompanhamento junto a todos os clientes de forma a precisar aqueles que não são contribuintes.

Aduz que a única referência que existe é o cadastro de contribuintes de ICMS de cada Estado e se o Fisco de destino concedeu a inscrição estadual para uma determinada empresa isto ocorreu porque no entendimento do Fisco, a condição de contribuinte está presente. Aduz que a concessão de inscrição segue algumas formalidades que inclui até mesmo a vistoria ao estabelecimento do contribuinte, sendo os cadastros atualizados frequentemente, inclusive através das informações econômicas e fiscais apresentadas pelos contribuintes, ou seja, a condição de contribuinte é continuamente verificada pelas Secretarias de Fazenda e Finanças dos Estados.

Aduz que o levantamento efetuado pelos autuantes traz uma coluna denominada “Insc. Estadual”, onde indica que todas as saídas que foram objeto de autuação destinaram-se a empresas inscritas no cadastro de contribuinte do Estado onde está situado o destinatário da mercadoria. Argumenta que, se o próprio Estado de destino concedeu a inscrição no cadastro de contribuintes, não deve ser o impugnante, nem mesmo os autuantes, que devem determinar que os destinatários são não contribuintes.

Diz que por estar plenamente demonstrado que efetuou vendas para empresas inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS, caso não seja decretada a nulidade antes argüida, por prudência, pede a improcedência deste item do auto de infração.

**Infração 04** – Destaca que esta infração decorre diretamente da infração 03. Afirma que os autuantes entenderam que a empresa efetuou vendas interestaduais para não contribuintes do imposto e que por este motivo o IPI deveria ter sido incluído na base de cálculo do ICMS.

Argúi a nulidade deste item, pois os autuantes não indicaram os motivos pelos quais eles entenderam que os destinatários das mercadorias são não contribuintes.

Pede, ainda, que caso não seja determinada a nulidade argüida, a improcedência desta infração por estar plenamente comprovado que efetuou saídas interestaduais para empresas inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS dos Estados de destino.

**Infração 05** - Alega que neste item da autuação os autuantes entenderam que a empresa utilizou indevidamente crédito relativo a material para uso e consumo, referente às seguintes mercadorias:

- Fita isolante de PVC 19x20 Anti-chama;
- Oxigênio gás;
- Acetileno gás;
- Composto granulado p/ limpeza;
- Luva, curva, joelho, tubo, cap e anel KNT.

Admite que o consumo de oxigênio e acetileno é destinado ao uso em máquina de soldagem, razão pela qual reconhece a infração a ela atribuída.

Contudo, com relação às outras mercadorias, entende que os créditos glosados não se enquadram como uso e consumo, conforme passa a explicar:

#### Fita isolante de PVC 19x20 Anti-chama

Assevera que utiliza dois tipos de fitas isolantes. Uma delas é a do tipo “Fita isolante de PVC 19x20 Anti-chama” e a outra é a “Scotch 33 fita isolante baixa tensão”.

Esclarece que os dois tipos apresentam diferenças em suas características, mas a principal delas está no fato de que a “Fita isolante de PVC 19x20 Anti-chama” utilizada pela Sansuy é adesiva nas duas faces, enquanto a fita Scotch possui essa característica apenas em uma das faces. Indica que, pelas fotos apresentadas no anexo (doc. 09) pode-se observar a diferença entre as duas mercadorias.

A “Scoth 33 fita isolante baixa tensão” é utilizada em reparos e em instalações elétricas, caracterizando-se como material de uso e consumo, razão pela qual não utilizou os créditos destacados nas notas fiscais de aquisição desta mercadoria, conforme pode ser confirmado pelo lançamento das seguintes notas fiscais de aquisição de fitas e os correspondentes lançamentos no Livro de Registro de Entradas:

Nota Fiscal	Fornecedor	Mês	Folha do Livro	Anexo
091.010	Elétrica Bahiana	Janeiro/2003	16	Doc. 10 e doc. 11
101.839	Elétrica Bahiana	Agosto/2003	04	Doc. 12 e doc. 13
133.318	Elétrica Bahiana	Dezembro/2004	37	Doc. 14 e doc. 15
138.716	Elétrica Bahiana	Março/2005	24	Doc. 16 e doc. 17
152.369	Elétrica Bahiana	Setembro/2005	04	Doc. 18 e doc. 19

Por outro lado, o tratamento dispensado às aquisições da “Fita isolante de PVC 19x20 Anti-chama” foi diferente, pois, a impugnante utilizou como crédito o imposto incidente nas aquisições desta mercadoria porque ela tem aplicação como material de embalagem.

Esclarece que os filmes de PVC que produz são vendidos em rolos ou bobinas, sendo tais rolos formados em tubetes de papelão. No início do processo de bobinamento dos filmes de PVC precisam ter aderência aos tubetes para que o bobinamento seja feito de forma uniforme. Conforme pode ser verificado pelas fotos em anexo (doc. 20), a fita isolante de dupla face é aplicada ao longo do tubo de papelão para permitir a aderência entre o filme de PVC e o tubete e a correta formação da bobina.

Sustenta que pelas explicações e provas apresentadas resta evidente que “Fita isolante de PVC 19x20 Anti-chama”, objeto de autuação, é um material de embalagem, autorizando o direito ao crédito de ICMS, conforme determina o art. 93, inciso I, alínea “b” do RICMS, que reproduz.

Continuando, alega que adotou procedimentos diferentes para dois tipos de fitas isolantes, demonstrando que efetivamente as suas aplicações são distintas. Uma mercadoria se caracteriza como material de embalagem e outra como material de uso e consumo.

Aduz que os autuantes não efetuaram a cobrança dos créditos referentes às aquisições dos tubetes de papelão, não havendo motivo para glosar os créditos referentes às aquisições de fita isolante que também compõe a embalagem da mercadoria.

Afirma que adotou o procedimento correto ao utilizar o crédito nas aquisições “Fita isolante de PVC 19x20 Anti-chama”, razão pela qual pede a exclusão deste item de mercadoria da autuação.

#### Composto granulado p/ limpeza;

Esclarece que no processo produtivo é utilizada uma extrusora e que na produção dos filmes há uma alternância entre filmes com diferentes características, principalmente a cor (branca, cristal, cinza, azul, preto, dentre outras). Acrescenta que entre uma campanha para produção de uma determinada cor e outra, o equipamento é operado com a alimentação de um composto granulado de PVC para que todo material da cor que estava sendo produzida seja retirado do sistema, preparando-o para operar e produzir com outro tipo de produto, com cor diferente.

Diz que este composto granulado é constituído pelo mesmo material utilizado no processo produtivo (PVC) e a mistura dele com o material que foi retirado do sistema ainda serve como matéria-prima e é reciclado, mas sem possibilidade na produção de outro produto que não seja o da cor preta.

Argumenta que pelas explicações e provas apresentadas fica evidente que o composto granulado, que foi objeto de autuação, é um produto intermediário que posteriormente é utilizado como

matéria-prima, autorizando o direito ao crédito de ICMS, conforme determina o art. 93, inciso I, alínea “b” do RICMS, razão pela qual pede a exclusão deste item de mercadoria da autuação.

Luva, curva, joelho, tubo, cap e anel KNT.

Esclarece que um dos produtos que desenvolve são os biodigestores para saneamento e aproveitamento bioenergético, sendo produto aplicado no tratamento de efluentes, transformando em biofertilizantes os dejetos provenientes da suinocultura, avicultura, dentre outros.

As aplicações e características dos biodigestores estão apresentadas no folder em anexo (doc. 21).

Diz que os biodigestores produzidos apresentam caixas de distribuição e tubulações que permitem o abastecimento com os dejetos e encaminhamento do biofertilizante para lagoa também revestida com manta, possuindo, também tubulações necessárias para o transporte do biogás.

Assevera que é responsável pela fabricação dos biodigestores que incluem também as tubulações utilizadas para alimentação de dejetos e para a saída dos gases ou do biofertilizante.

Destaca que, além do fornecimento dos biodigestores, incluído as tubulações que o compõem, é também responsável por fornecer o projeto, inclusive os desenhos, conforme doc. 22, e que nos desenhos pode-se observar em detalhes a estrutura de um biodigestor, inclusive as tubulações que fazem parte do sistema. Acrescenta que as luvas, curvas, joelhos, tubos, caps e anéis KNT que adquire são componentes do sistema biodigestor que é formado por lonas, tubulações, mantas e geomembranas.

Conclui que as mercadorias adquiridas e que tiveram os créditos glosados pela fiscalização são matérias-primas (componentes) que fazem parte do biodigestor.

Assevera que adotou o procedimento correto ao utilizar o crédito nas aquisições de luvas, curvas, joelhos, tubos, caps e anéis KNT, razão pela qual pede a exclusão destes itens da autuação e, por consequência, a improcedência do Auto de Infração nesta infração.

**Infração 06-** Afirma que esta infração decorre diretamente da infração 05. Os autuantes entenderam que era devida a diferença entre a alíquota interna e a interestadual por tratar-se de aquisição de bens de uso ou consumo. Neste item foi cobrada a diferença de alíquota apenas sobre as aquisições de fita isolante de PVC 19x20 Anti-chama, composto granulado p/ limpeza, luva, curva, joelho, tubo, cap e anel KNT. Diz que, conforme amplamente comprovado na impugnação referente ao item anterior, estes produtos não podem ser considerados material de uso e consumo no processo da impugnante, sendo, portanto, improcedente a cobrança de diferença de alíquota sobre estas aquisições.

Esclarece que no Auto de Infração não foi cobrada a diferença de alíquota nas aquisições de oxigênio gás e acetileno gás, uma vez que as aquisições foram efetuadas dentro do Estado da Bahia.

Pelos mesmos motivos expostos na impugnação apresentada ao item anterior, pede pela improcedência total deste item, pois as mercadorias cujos créditos foram objeto de discussão são insumos utilizados no processo produtivo.

**Infração 07** - Reconhece a incorreção no preenchimento da Declaração e Apuração Mensal do ICMS.

**Infração 08** – Diz que nesta infração os atuantes cobraram o ICMS relativo a saídas de mercadorias com destino ao exterior que não foram efetivamente exportadas, e que a exigência não pode prosperar pelos fatos apresentados a seguir:

Nota fiscal 65.514

A nota fiscal 65.514 (doc. 23) foi emitida em complemento à nota fiscal 65.407 (doc. 24), conforme consta na observação contida no campo de descrição dos produtos, ou seja, efetivamente ela não correspondeu a uma saída de mercadoria.

A nota fiscal 65.407, que correspondeu à efetiva saída da mercadoria foi efetivamente exportada, conforme pode ser comprovado pelo Registro de Exportação (RE) 03/0650869-001 (doc. 25) e Declaração de Despacho de Exportação (DDE) 2030488134/1 (doc. 26).

#### Nota fiscal 72.662

A mercadoria descrita na nota fiscal 72.662 (doc. 27) foi efetivamente exportada juntamente com a mercadoria da nota fiscal 72.661 (doc. 28). Ambas tiveram o mesmo destinatário e foram emitidas na mesma data e foram objeto de registro através do RE 03/1453506-001 (doc. 29), que totaliza o peso líquido de 7.573 Kg, exatamente a soma dos pesos líquidos das duas notas fiscais (930 Kg e 6.643 Kg).

Na DDE 2031114731/3 (doc. 30) consta exatamente o mesmo peso líquido da RE, equivalente à soma das duas notas fiscais, e os números das duas notas fiscais foram citadas, mas no caso da nota 72.662 houve um equívoco na digitação do número da nota sendo consignado o número 72.622.

Constata-se que houve apenas um erro formal e que a exportação está devidamente comprovada.

#### Nota fiscal 73.872

A mercadoria descrita na nota fiscal 73.872 (doc. 31) foi efetivamente exportada juntamente com as mercadorias das notas fiscais 73.528 (doc. 32) e 73.656 (doc. 33). Ambas tiveram o mesmo destinatário e foram objeto de registro através do RE 03/1573653-001 (doc. 34), que totaliza o peso líquido de 34.412 Kg, exatamente a soma dos pesos líquidos das três notas fiscais (48 Kg, 17.128 Kg e 17.236 Kg).

Na DDE 2031114731/3 (doc. 35) e no *Bill of Lading* (doc. 36) consta exatamente o mesmo peso líquido da RE, equivalente à soma das três notas fiscais, mas no caso da nota 73.872 houve um equívoco na omissão do número da nota na DDE.

Constata-se que houve apenas um erro formal e que a exportação está devidamente comprovada.

#### Nota fiscal 90.040

A mercadoria descrita na nota fiscal 90.040 (doc. 37) foi efetivamente exportada juntamente com as mercadorias das notas fiscais 90.038 (doc. 38) e 90.039 (doc. 39). Ambas tiveram o mesmo destinatário e foram objeto de registro através dos REs 05/0228544-001 e 05/0228544-002 (doc. 40), que totaliza o peso líquido de 9.909,7 Kg, exatamente a soma dos pesos líquidos das três notas fiscais (6.733,6 Kg, 2.054,4 Kg e 1.121,7 Kg).

Na DDE 2050178752/6 (doc. 41) e no *Bill of Lading* (doc. 42) consta exatamente o mesmo peso líquido das REs, equivalente à soma das três notas fiscais, mas no caso da nota 90.040 houve um equívoco na omissão do número da nota na DDE, sendo citada a nota fiscal 88.584 que se refere a uma saída efetuada para o mercado interno.

Diz que se constata ter ocorrido, apenas, um erro formal e que a exportação está devidamente comprovada.

#### Notas fiscais 93.030, 94.376, 99.470 e 99.472

Acrescenta que todas as notas fiscais acima referidas tiveram como natureza da operação o código 7.101, ou seja, venda de produção do estabelecimento para o exterior por terem sido pagas em moeda conversível, o que pode ser comprovado através de um dos contratos de cambio firmado com a AGCERT International (doc. 43), sendo que as vendas faziam parte de um programa de assistência internacional para o desenvolvimento do uso de biodigestores por produtores locais.

Esclarece que as mercadorias indicadas nas notas fiscais seriam destinadas ao mercado interno, conforme é citado no campo observações das Notas Fiscais 93.030, 94.376, 99.470 e 99.472 (doc. 44), contudo, conforme indicado nas notas fiscais de exportação, as notas fiscais foram então remetidas

para os produtores rurais através de notas fiscais tributadas normalmente, o que pode ser comprovado através das notas fiscais de remessa números 93.032, 110.680 e 110.681 (doc. 45).

Assevera que ocorreu, no caso, uma entrega no Brasil, tributada, por conta da empresa situada no exterior que efetuou o pagamento em moeda conversível.

Conclui dizendo que restou comprovado que o imposto incidente nas saídas correspondentes às notas fiscais que foram objeto de autuação foi devidamente pago pela impugnante.

**Infração 09** – Diz que os autuantes alegam que efetuou saídas em transferência para outros estabelecimentos da mesma empresa com preço inferior ao custo de produção, com fundamento no art. 56, inciso V, alínea “b” do RICMS:

Afirma que serão apresentadas algumas argumentações que indicam pela nulidade desta infração.

#### Primeira Argumentação

O RICMS é claro ao determinar que a base de cálculo deve ser igual ao custo de produção. No levantamento efetuado pelos autuantes (anexo 09) eles acrescentaram ao custo dos insumos o valor do ICMS ao dividirem por 0,88.

O RICMS determina apenas que a base de cálculo deve ser igual ao custo da mercadoria produzida. Se a intenção do legislador fosse determinar a adição do ICMS ao custo de produção ele deveria fazê-lo expressamente, mas não fez.

A interpretação equivocada dos termos do art. 52 do RICMS não pode servir para fundamentar a adição do ICMS à base de cálculo aplicável nas transferências:

Art. 52. O montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

O art. 52 é objetivo ao determinar que o ICMS deva fazer parte da sua própria base de cálculo, indicando que o cálculo deve ser “por dentro”. No entanto este dispositivo não pode servir de fundamento para distorcer o comando contido no art. 56, inciso V, alínea “b” do RICMS que é o seguinte: a base de cálculo do ICMS é o custo da mercadoria produzida, ou seja, na base de cálculo que é exatamente igual ao custo, já está integrado o ICMS.

Exemplifica a argumentação da seguinte forma: se o custo de produção é igual a R\$ 1,000, a base de cálculo deve ser exatamente igual ao custo, ou seja, igual a R\$ 1,000. Se para encontrar a base de cálculo for adicionado ao custo o ICMS, têm-se o valor de R\$ 1,136. Isto implica que a base de cálculo (R\$ 1,136) será superior ao custo (R\$ 1,000) e não igual, conforme determina a legislação.

#### Segunda Argumentação

Para calcular o custo devido na transferência os autuantes adotaram os seguintes passos:

1. Identificaram nas fichas de estoque de cada produto, em cada mês, o valor do custo unitário baixado no estoque;
2. Calcularam, com base nas tabelas de CPV da empresa (docs. 46 a 48), o percentual correspondente a matéria-prima, mão de obra direta, mão de obra indireta, energia elétrica e serviço de utilidades;
3. Aplicaram sobre o valor encontrado no primeiro passo o percentual do passo anterior para calcular o “custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra”.
- 4.

Alega que no procedimento adotado para realizar o levantamento fiscal os autuantes fizeram algumas considerações que distorcem totalmente o levantamento efetuado. Diz que eles efetuaram o cálculo do percentual correspondente a matéria-prima, mão de obra direta, mão de obra indireta,

energia elétrica e serviço de utilidades utilizando o CPV da empresa como o todo e não apenas o correspondente às atividades exclusivamente desenvolvidas pela unidade da Bahia.

Assevera que pela comparação das tabelas de CPV com os demonstrativos contábeis se constata que os CPVs acumulados nos anos fiscalizados correspondem exatamente ao valor do custo dos produtos vendidos indicado nas Demonstrações de Resultado de 2003 a 2005 da empresa que foram publicadas (doc. 49), conforme a seguir:

Período	Relatório de CPV - Valor Acumulado (R\$)	CPV na Demonstração de Resultado (em milhares de reais)
2003	145.282.888	145.283
2004	175.114.591	175.114
2005	217.718.666	217.719

Esclarece que a empresa possui outra unidade industrial em Embú, Estado de São Paulo, que apresenta um portfólio de produtos e custos de produção totalmente diferentes da unidade da Bahia, tendo os autuantes considerado que a unidade da Bahia apresenta o mesmo perfil de custo da unidade de São Paulo, o que diz não ser verdadeiro.

Acrescenta que os índices de consumo matérias-primas, os rendimentos, os preços de insumos, o custo da mão de obra, dentre outras parcelas são totalmente diferentes, devido a diversos fatores, mas principalmente em decorrência da diferença de atividades que são desenvolvidas nas duas unidades.

Conclui que o levantamento elaborado pelos autuantes carece de precisão, não permitindo que o montante do débito seja determinado com segurança.

Cita e reproduz o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal-RPAF/99, que determina em seu art. 18, inciso IV, “a” que são nulos os atos que não contenham elementos suficientes para determinar a infração.

Diz que nesses casos a posição do CONSEF tem sido pelo julgamento da nulidade dos lançamentos efetuados, citando e reproduzindo o Acórdão CFJ 0828/99, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Sustenta que as diferenças apuradas pelos autuantes constituem-se apenas em indícios de irregularidade e que deste indício deveria ter sido calculado o custo nos termos indicados pelo RICMS do Estado da Bahia.

Conclui pedindo a nulidade deste item do Auto de Infração.

**Infração 10** - Reconhece a utilização indevida do crédito referente às aquisições de prestação de serviços de transporte de pessoal.

**Infração 11**- Afirma que neste item da autuação os autuantes apresentaram apenas um simples demonstrativo (anexo 11) onde indicam um valor de crédito indevido para cada um dos meses do período fiscalizado (2003 a 2005). Alega que na descrição da infração consta apenas que o valor foi “superior ao permitido pela legislação”, sem indicar como os valores foram calculados.

Diz que no demonstrativo consta ainda a observação de que “os valores apropriado estão lançado em outros créditos no lv. Reg. apuração do ICMS”. Ao comparar o valor indicado no demonstrativo com os valores lançados na coluna outros créditos não há qualquer coincidência com os valores autuados.

Citando como exemplo o mês de janeiro do ano de 2003, consigna que foi autuado como apropriação de crédito indevido o valor de R\$ 773,94, contudo, observar a página do Livro de Apuração (doc. 05)

correspondente ao mês em análise, constata-se que não há o lançamento deste valor na coluna “outros créditos”. Afirma que esta inconsistência se repetiu em todos os outros meses.

Alega que pelos elementos apresentados pelos autuantes não há como caracterizar com segurança a infração que foi cometida e precisar o montante do débito, havendo, portanto, claro cerceamento de defesa, razões pelas quais ser declarada a nulidade deste item do auto de infração.

Cita e reproduz o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal-RPAF/99, que determina em seu art. 18, inciso IV, “a” que são nulos os atos que não contenham elementos suficientes para determinar a infração.

Sustenta que a jurisprudência do CONSEF já é pacífica neste sentido, tendo sido inclusive objeto da Súmula Nº 01:

Conclui pedindo pela nulidade deste item do Auto de Infração.

Finaliza a sua peça defensiva, requerendo que sejam julgadas nulas as infrações 02, 03, 04, 09 e 11; improcedentes as infrações 03, 04, 06 e 08; e parcialmente procedentes as infrações 01 e 05.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls.900 a 917, contestando item por item as alegações defensivas, conforme a seguir:

**Infração 01** – Dizem que, conforme o art. 2º, da Resolução nº 16/2002, o prazo de contagem dos benefícios dar-se-á da data da publicação da Resolução no Diário Oficial do Estado e vigorará até 31 de dezembro de 2007. Manifestam o entendimento de que o autuado não pode solicitar da Secretaria da Fazenda o reconhecimento de qualquer valor de crédito presumido não utilizado tempestivamente.

Acrescentam que, conforme se constata à fl. 665, o autuado reconhece o valor de R\$18.309,71, relativamente a agosto/2003 e o valor de R\$31.139,38, relativamente a março/2005. Não contesta os valores relativos a setembro/2003, outubro/2003 e novembro/2003, respectivamente, R\$14.132,76, R\$42.395,66, e R\$2.534,55.

Afirmam que a alegação do autuado em nada o beneficia. Mantêm integralmente este item da autuação.

**Infração 02** – Contestam a alegação defensiva, afirmando que no anexo 03, às fls. 129 a 211, verifica-se claramente a repercussão mensal das operações de entradas dos produtos (devolução de produtos que se deram com alíquota plena) que foram escrituradas com alíquota plena e que, conforme cópias do LRAICM, às fls. 164 a 209 dos autos, sem o devido estorno de crédito.

Asseveram que as citadas operações de entradas dos produtos (devoluções de produtos que se deram com alíquota plena) decorreram de saídas que se deram com benefício fiscal do crédito presumido – Programa Bahiaplast, resultando em utilização a mais do citado benefício.

Salientam que, além do Anexo 03, ricamente detalhado e documentado, que inclui o DEMONSTRATIVO DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL INDEVIDO DE ICMS, DECORRENTE DE ENTRADAS DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM BENEFICIADAS COM CRÉDITO FISCAL PRESUMIDO - PROGRAMA BAHIAPLAST, existe a descrição pormenorizada e clara da Infração 02, retirada do Auto de Infração em lide, cuja transcrição é feita pelo próprio autuado.

Afirmam que o autuado menciona os artigos 18 e 19 do RPAF, bem como decisões do CONSEF pela nulidade de Auto de Infração que não contenha elementos necessários para se determinar a infração, contudo, restou demonstrado justamente o contrário, isto é, foram apresentados e comprovados todos os elementos necessários para se determinar a infração. Mantêm a infração.

**Infração 03** - Afirmam que pelas palavras do autuado se depreende que este não se lembra ter cometido o mesmo tipo de infração, conforme Auto de Infração nº 207103.0002/05-2, do qual, Inclusive, aproveitaram às fls. 1663 a 1702, pois, destas citadas folhas, retiramos cópias reprográficas e anexamos ao presente PAF, fls.: 265 a 304, pois, também são consultas ao SINTEGRA/ICMS efetuadas

em datas que se encontram exatamente dentro do período autuado. Manifestam entendimento de que foi bastante facilitado o reconhecimento por parte do contribuinte da continuada prática dos mesmos procedimentos que caracterizam a infração em tela. Dizem que o contribuinte continuou cometendo a mesma infração nos exercícios posteriores ao fiscalizado e autuado (Auto de Infração nº 207103.0002/05-2), inclusive, relativamente aos mesmos clientes. Salientam que o Auto de Infração nº 207103.0002/05-2, foi julgado procedente, tanto na primeira como na segunda instância, conforme extrato do julgamento dos Acórdãos JJF Nº. 442/04/05 e CJF Nº 125/11/06.

Prosseguindo, afirmam que, conforme demonstrado, não houve qualquer cerceamento ao direito de defesa do autuado, não tendo qualquer sentido, tentar relacionar a autuação em tela com outras já julgadas pelo CONSEF onde houve tal cerceamento. Não há, portanto, motivo para se falar em nulidade do lançamento.

Asseveram que o autuado confunde o mero cadastro de pessoa jurídica junto a secretaria de fazenda estadual com o fato de ser o cadastrado contribuinte do ICMS e que existem pessoas jurídicas não obrigadas a inscrição no cadastro de Contribuinte. Citam como exemplo o artigo 150, V, "b", do RICMS/BA.

Salientam que a declaração do Contribuinte de que: "... *Se o fisco de destino concedeu a inscrição estadual para uma determinada empresa isto ocorreu porque no entendimento dele, o fisco, a condição de contribuinte está presente ...*" demonstra a sua despreocupação com a emissão de documento fiscal, quando, seu cliente, mesmo inscrito na Secretaria de Fazenda é, de fato não contribuinte.

Afirmam que a análise dos documentos acostados ao presente PAF, permite constatar que as atividades econômicas que os adquirentes interestaduais dos produtos do autuado exercem, são próprias de prestadores de serviços.

Sugerem que, em caso de dúvida, ou de necessidade de maiores informações, seja promovida revisão fiscal por auditor estranho ao feito, inclusive, com o envio de preposto fiscal da SEFAZ/BA pelos menos ao Estado de São Paulo, para coletar os dados que certamente poderão muito substanciar este PAF.

Alegam que no DEMONSTRATIVO DO ICMS DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL A MENOR - SAÍDAS DE PRODUTOS DESTINADOS À NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS, parte integrante do ANEXO 04 do presente PAF, às fls. 212 a 304, se verifica que os destinatários são prestadores de serviços gráficos, publicidade, marketing, televisão, fotografia, de comunicação visual, aluguel de máquinas e equipamentos, dentre outros.

Dizem que, conforme visto, o fato da utilização por parte do autuado de alíquota própria para venda a contribuintes em operações de saídas de produtos destinados a não contribuintes, bem como seus argumentos defensivos sem qualquer fundamentação legal, efetivamente não foram proveitosos para sua defesa, portanto, a manifestação do Contribuinte em nada o beneficia. Mantêm a autuação.

**Infração 04** – Esclarecem que esta infração decorre diretamente da infração 03, pois o fato da utilização por parte do autuado de alíquota própria para venda a contribuintes em operações de saídas de produtos destinados a não contribuintes, bem como seus argumentos defensivos sem qualquer fundamentação legal, efetivamente não foram proveitosos para sua defesa.

Acrescentam que o valor do IPI integra a base de cálculo do ICMS, quando da venda de mercadorias a consumidor final. Porém, como já comprovado o autuado, efetuou vendas a não contribuinte, como se contribuintes fossem. Consideram que o autuado não descharacterizou a infração. Mantêm a autuação.

**Infração 05** – Acatam as alegações defensivas referentes à Fita isolante de PVC 19x20 anti-chama, em virtude de ser aplicada ao longo do tubo de papelão para permitir a aderência entre o filme de PVC e o tubete e a correta formação da bobina. Também, do Composto granulado p/ limpeza, produção de uma determinada cor e outra, o equipamento é operado com a alimentação de um

composto granulado de PVC para que todo material da cor que estava sendo produzida seja retirado do sistema, preparando-o para operar e produzir com outro tipo de produto, com cor diferente. Acatam, ainda, as alegações defensivas relativas à luva, curva, joelho, tubo, cap e anel KNT, utilizadas pelo autuado na fabricação dos biodigestores.

Quanto às ferramentas e aparelhos dizem que o autuado nada declara e mantêm a autuação.

Acrescentam que, após as exclusões dos itens cuja defesa foi acatada, os valores de crédito fiscal indevido em consequência de aquisição de materiais de uso e consumo, são apresentados conforme resumo que apresentam:

Material de Uso e Consumo	
Mês/Ano	Crédito Indevido
jan-03	346,80
fev-03	2.180,76
mai-03	16,45
jun-03	409,36
jul-03	346,80
ago-03	754,46
set-03	266,05
out-03	492,83
nov-03	1.361,70
dez-03	346,80
jan-04	486,03
fev-04	707,03
mar-04	1.014,90
mai-04	368,73
jun-04	231,20
jul-04	231,20
ago-04	569,50
set-04	846,26
out-04	231,20
nov-04	231,20
dez-04	593,13
jan-05	254,17
fev-05	668,26
mar-05	346,80

**Infração 06** – Dizem que esta infração decorre diretamente da infração 05, e que após as exclusões dos itens cuja defesa foi acatada, resultou o ANEXO 06 – CORRIGIDO NA DEFESA (anexo), que demonstra os valores de diferença de alíquota em consequência de aquisição de materiais de uso e consumo, cujo resumo, apresentam abaixo:

Mês/Ano	Diferença de Alíquota
jan-03	0,00
fev-03	0,00
mai-03	23,50
jun-03	0,00
jul-03	0,00

**Infração 07** – Dizem que o impugnante reconhece a incorreção no preenchimento da Declaração e Apuração Mensal do ICMS. Mantêm a autuação.

**Infração 08** – Acatam as razões defensivas relativas à Nota Fiscal nº. 65.514; Nota Fiscal nº. 72.662; Nota Fiscal nº. 73.872; Nota Fiscal nº. 90.040. Quanto às Notas Fiscais nº.s 93.030, 94.376, 99.470 e 99.472, dizem que verificando as notas fiscais apresentadas e as informações existentes, constata-se, que a Nota Fiscal 93.030 está relacionada com a Nota Fiscal 93.032, a Nota Fiscal 99.470 está relacionada com a Nota Fiscal 110.680, a Nota Fiscal 99.472 está relacionada com a Nota Fiscal 110.681, motivo pelo qual acatam as alegações defensivas excluindo-as da exigência fiscal. Contudo, no que diz respeito à Nota Fiscal 94.376, dizem que nenhuma relação restou possível e nenhuma justificativa foi apresentada. Mantêm a autuação com relação à Nota Fiscal 94.376, conforme demonstrativo anexo, ANEXO 08 – Corrigido, remanescendo o débito de ICMS devido no valor de R\$15.293,20.

**Infração 09** – Ressaltam que o sujeito passivo demonstra não se lembrar que fora anteriormente autuado por cometer esta mesma infração, conforme Auto de Infração nº 207103.0002/05-2. Manifestam o entendimento de que foi bastante facilitado o reconhecimento por parte do Contribuinte da continuada prática dos mesmos procedimentos que caracterizam a infração em tela. Dizem que o Contribuinte se manteve cometendo a mesma infração nos exercícios posteriores ao fiscalizado e autuado. Informam que o Auto de Infração nº 207103.0002/05-2, foi julgado procedente, tanto na primeira instância como na segunda, conforme Acórdão JJF nº. 442/04/05 e Acórdão nº. 1251/01/06.

Prosseguindo, salientam que não procede o argumento do autuado de não inclusão do ICMS nos custos apurados para efeito de cálculo nas operações de transferências interestaduais de produtos, pois, nas aquisições de insumos, matérias-primas, material de embalagem, o ICMS é retirado dos custos e, na contabilidade, recebe a rubrica ICMS a recuperar. Quando das transferências, o ICMS deve ser embutido, inclusive possibilitando ao destinatário a tomada de crédito.

Rechaçam a “Primeira Argumentação” do autuado, afirmando que na primeira coluna do ANEXO 09, encontra-se a data da emissão de nota fiscal, cujo número se encontra na coluna quatro, relativa à operação de transferência conforme CFOP que está declarado na coluna sete e que foi emitida para dar saída do produto descrito na coluna dez, cuja quantidade está declarada na coluna doze e cujo **Custo de Produção** se encontra declarado na coluna quinze.

Ressaltamos que o **Custo de Produção** declarado na coluna quinze foi levantado e fornecido pelo próprio Contribuinte aos Auditores Estaduais no curso da ação fiscal através do relatório “**FICHA DE ESTOQUE - Custo de Matéria-Prima (considerado neste item, Mat. Secundário e Embalagem), Mão-de-obra.**”, do qual, foi retirado uma pequena parcela, ou seja, uma amostra para melhor entendimento do documento e acostado ao presente PAF, às fls. 563 a 589.

Esclarecem que adotaram este procedimento em consequência de que a totalidade do relatório é constituída de um volume extraordinário de papéis, separados em dezenas de enormes fichários. Portanto, o que se verifica no título da coluna quinze, é que está escrito: **Custo de Produção fonte: Relatório de Produção Sansuy Custo Total Unitário (c) (\$).**

Comentam que a ação fiscal para verificação se houve ou não saída interestadual de produtos em transferência para estabelecimento do mesmo titular com valor abaixo do custo de produção consiste em buscar conhecer o valor do **Custo de Produção** de um determinado produto e comparar com o valor deste na nota fiscal. Contudo, para que esta comparação possa ser possível, é necessário que se promova uma importante correção, pois, o valor de custo de uma determinada quantidade de produto não contém o valor de ICMS e, por outro lado, na nota fiscal o valor do ICMS já está ali embutido para a mesma quantidade de produtos.

Portanto, tais valores não representam uma mesma grandeza e, para proceder corretamente, é importante, antes da efetiva comparação dos valores, que se faça a conversão de suas grandezas. A ação fiscal verifica os procedimentos adotados pelo Contribuinte a luz do RICMS/BA e, encontrando ICMS devido ao Estado, promove através do lançamento do crédito tributário a devida cobrança.

Destacam que podem ser adotados os seguintes procedimentos:

**Procedimento 1** - Nas operações interestaduais que destinam produtos produzidos na Bahia para outros estados da federação a alíquota do ICMS é 12%. Constitui infração promover saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção.

Portanto, para cada R\$100,00 em produtos transferidos, R\$88,00 é do Contribuinte e R\$12,00 é o ICMS. A infração em questão se dá quando o valor do Custo de Produção dos itens transferidos corresponde a um valor menor que R\$88,00. Assim, para atender a art. 56, V, b do RICMS/BA, para um custo de produção de R\$88,00, a nota fiscal teria que ter como valor de Base de Cálculo do ICMS o valor “no mínimo” igual a R\$100,00.

Caso o Contribuinte emita uma nota fiscal com Base de Cálculo, por exemplo, de R\$70,00, ou seja, menor que os R\$100,00, o ICMS destacado é R\$8,40. Como o Estado da Bahia exige que seja no mínimo R\$12,00, então o Contribuinte passará a dever ao Estado da Bahia o ICMS relativamente a diferença (R\$100,00-R\$70,00=R\$30,00) ou seja, R\$3,60 (12% de R\$30,00).

Conclusão: Valor de ICMS devido ao Estado: R\$3,60

**Procedimento 2** – Pode-se, também, chegar ao mesmo resultado da seguinte forma:

Considerando a mesma situação descrita acima, a nota fiscal emitida é de R\$70,00, dos quais 12% são ICMS, ou seja R\$8,40, o que implica que a diferença, ou seja, R\$61,60 é o valor dos produtos do Contribuinte (sem ICMS). Verificando as planilhas de custo junto ao Contribuinte, obtivemos o valor de R\$88,00 para Custo de Produção do item em questão.

Portanto, R\$61,60 é menor que R\$88,00 (Custo de Produção do item em questão) e a diferença R\$26,40 deve também ser considerada no cálculo do ICMS devido na transferência. Considerando que o ICMS faz parte de sua base de cálculo, devemos dividir R\$26,40 por 0,88 e obteremos o valor da “nota fiscal de complementação do valor de transferência”, ou seja, R\$30,00. Calculando 12% desta da “nota fiscal de complementação do valor de transferência”, obtemos R\$3,60 (12% de R\$30,00). Portanto, somando o ICMS da nota fiscal inicial (R\$8,40) com o da “nota fiscal de complementação do valor de transferência” (R\$3,60) temos o valor de R\$12,00.

Conclusão: Valor de ICMS devido ao Estado: R\$3,60

Consignam que adotaram o **Procedimento 1**, por ser mais fácil de ser entendido.

Sustentam que o impugnante esquece que o ICMS é tributo que integra sua própria base de cálculo e que, portanto, para se comparar o valor do custo com o valor da nota fiscal, terá que, “converter” uma grandeza na outra e assim, ou irá dividir o valor do custo por 0,88 (Procedimento 1) ou irá multiplicar por 0,88 o valor da nota fiscal (Procedimento 2) para poder compará-los.

Quanto à “Segunda Argumentação” do autuado sustentam que este tentar manter o foco de discussão longe dos fatos que fundamentaram a autuação em tela, de tal forma a não aprofundar no entendimento do que pretende defender, pois, como disseram acima o **Custo de Produção** declarado na coluna quinze do ANEXO 09 foi levantado e fornecido pelo próprio Contribuinte aos Auditores Estaduais autuantes no curso da ação fiscal através do relatório **“FICHA DE ESTOQUE - Custo de Matéria-Prima (considerado neste item, Mat. Secundário e Embalagem) , Mão-de-obra.”**, do qual, foi retirado uma pequena parcela, ou seja, uma amostra para melhor entendimento do documento e acostado ao presente PAF, às fls.: 563 a 589.

Esclarecem que adotaram este procedimento em consequência de que a totalidade do relatório é constituída de um volume extraordinário de papéis, separados em dezenas de enormes fichários. Registram que, se observando o relatório **“FICHA DE ESTOQUE - Custo de Matéria-Prima (considerado neste item, Mat. Secundário e Embalagem) , Mão-de-obra.”** verifica-se que o mesmo foi elaborado a pedido dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia, no decorrer da ação fiscal, de forma a atender precisamente ao disposto no art. 56, V, b do RICMS/BA e por este motivo traz, em

destaque, o texto seguinte: ***"Custo de Matéria-Prima (considerado neste item, Mat. Secundário e Embalagem), Mão-de-obra."***

Registraram que o próprio Contribuinte, por meio de seu Analista de Estoque, chancelou as fls.: 566 a 589, a pedido da fiscalização, para assim validar uma pequena parcela, ou seja, uma amostra impressa para melhor entendimento do documento em tela. O Contribuinte forneceu todos os relatórios ***"FICHA DE ESTOQUE - Custo de Matéria-Prima (considerado neste item, Mat. Secundário e Embalagem), Mão-de-obra."***, em meio eletrônico também, conforme se comprova às fls.: 562 do presente PAF.

Entendem que a ***"FICHA DE ESTOQUE - Custo de Matéria-Prima (considerado neste item, Mat. Secundário e Embalagem), Mão-de-obra."*** foi elaborada em atenção à solicitação dos Autuantes para atender precisamente ao disposto no art. 56, V, b do RICMS/BA.

Suscitam que o Contribuinte, ao apresentar CPV da empresa como um todo, demonstrou sua tentativa de dificultar os procedimentos dos Autuantes na reportada ação fiscal. Consignam que, de fato, quando o contribuinte apresentou os CPV às fls. 557, 559 e 561, não perceberam que não se tratavam dos valores correspondentes às atividades exclusivamente desenvolvidas pela unidade da Bahia. Registraram, contudo, um fato que saltou aos olhos, o item energia elétrica: Dizem que verificaram que os valores mensais de aquisição de energia elétrica era muito menor que os constantes nos CPVs apresentados, conforme valores que apresentam.

#### Item – Energia Elétrica

ano	CPV apresentado	Contribuinte - Camaçari
2003	3.454.314,00	1.829.509,45
2004	3.673.023,00	2.463.232,54
2005	4.235.525,00	3.020.678,03

Continuando, esclarecem que uma vez constatado o problema promovido pelo contribuinte, procuraram suprir a necessidade de informações, solicitando-as junto ao pessoal que gerencia o banco de dados – CPD que, por sua vez, disponibilizaram elementos da base de dados para que o pessoal que gerencia o custo dos estoques pudesse elaborar o relatório ***"FICHA DE ESTOQUE"***, que atendesse precisamente ao disposto no art. 56, V, b do RICMS/BA. Por este motivo, para que ficasse bem caracterizado, acrescentaram ao final, em destaque, o texto seguinte: ***"Custo de Matéria-Prima (considerado neste item, Mat. Secundário e Embalagem), Mão-de-obra."***

Assim, com a ***"FICHA DE ESTOQUE - Custo de Matéria-Prima (considerado neste item, Mat. Secundário e Embalagem), Mão-de-obra."*** que atende precisamente ao disposto no art. 56, V, b do RICMS/BA, não mais precisaríamos de qualquer CPV, pois, os custos das mercadorias produzidas já estariam ajustados unicamente considerando os valores de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra.

Admitem, contudo, a existência de erro, por ainda aplicarem os valores obtidos às fls. 554, que serviriam para obter o custo dos insumos matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, a partir da aplicação dos valores ali calculados (proporção %) sobre custo total de determinado produto.

Consignam que o procedimento descrito acima beneficiou o autuado, pois, ainda foi aplicado um redutor aos valores do custo já ajustados para atender ao disposto no art. 56, V, b do RICMS/BA, resultando, ao final o ANEXO 09, bem favorável ao Contribuinte.

Afirmam que para demonstrar o que dizem, basta que se preencha toda a coluna dezesseis por 100 (%), que equivale a manter os mesmos valores da coluna quinze ***Custo de Produção (Custo de Matéria-Prima (considerado neste item, Mat. Secundário e Embalagem), Mão-de-obra)*** na coluna dezessete (***Custo Insumos\* unitário – insumos\* = Emb + MO + MS + MP***). Esclarecem que estão anexando parte do ANEXO 09, mais precisamente, relativamente a janeiro a março de 2003, corrigido

conforme acima, preenchendo com 100 (%) a coluna dezesseis, apenas para exemplificar o quanto dizem. Mantêm a autuação.

**Infração 10** – Dizem que o autuado reconhece a utilização indevida do crédito referente às aquisições de prestação de serviços de transporte de pessoal. Mantêm a autuação.

**Infração 11** – Rechaçam os argumentos defensivos dizendo que da planilha original foram excluídos os itens usados em "ADMINISTRATIVO e ICMS Zero", pois não integram o Ciap para efeito de crédito de ICMS.

Esclarecem que na planilha estão os bens classificados pela empresa como "ativos" de 2001 a 2005, porém desclassificados pela auditoria fiscal por ser de uso e consumo.

Dizem que o autuado não analisou o CÁLCULO DO TOTAL MENSAL DE CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS-CIAP - USO E CONSUMO.

Acrescentam que os valores autuados não guardam qualquer relação com os valores que o autuado utilizou em sua escrita, pois, como consta às fls. 600, os valores apropriado estão lançado em outros créditos no livro Registro de Apuração do ICMS e, observando o LRAICMS, constata-se os valores que o Contribuinte utilizou, mês a mês, porém, os valores autuados estão no DEMONSTRATIVO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS DO CIAP – ANEXO 11, à fl. 600.

Asseveram que o contribuinte, sem prestar qualquer atenção ao citado ANEXO 11, diz que "... Tomando-se como exemplo o mês de janeiro do ano de 2003 observa-se que foi autuado como apropriação de crédito indevido o valor de R\$ 773,94. Ao observar a página do Livro de Apuração (doc. 05) correspondente ao mês em análise, constata-se que não há o lançamento deste valor na coluna "outros créditos". Esta inconsistência se repetiu em todos os outros meses. ...", contudo, como pode o Contribuinte querer que o valor autuado, no caso R\$773,94 esteja escriturado no LRAICMS do Contribuinte?!!! Repetimos que, o valor autuado mês a mês decorre do levantamento dos créditos fiscais indevidos relativos a bens do ativo de fls.: 601 a 604. Como foram erroneamente considerados pelo Contribuinte, foram, então, retirados do CIAP do contribuinte e, assim, foram produzidos os demonstrativos de fls.: 605 a 616 verso, dos quais, apurou o montante mensal de crédito fiscal indevido relativamente a ativos permanentes. Mantêm a autuação.

Concluem considerando parcialmente procedente a defesa formulada pelo Contribuinte, opinando que seja julgado procedente em relação as infrações 01, 02, 03, 04, 07, 09, 10 e 11 e parcialmente procedente em relação as infrações 05, 06 e 08.

O autuado se manifestou (fls. 929 a 939), sobre a informação fiscal nos seguintes termos:

**Infração 01** - Neste item os autuantes identificaram que houve erro no cálculo do crédito presumido, referente ao incentivo do Bahiaplast, lançado na escrita fiscal em alguns meses, contudo, os autuantes não incluíram no levantamento os meses nos quais o valor do crédito presumido foi lançado a menos pela impugnante sob a alegação de que o art. 2º, da Resolução nº 16/2002, o prazo dos presentes benefícios contar-se-á da data da publicação desta Resolução no Diário Oficial do Estado e vigorará até 31 de dezembro de 2007. Sendo assim, entendemos que o Contribuinte não pode solicitar da Secretaria da Fazenda o reconhecimento de qualquer valor de crédito presumido não utilizado tempestivamente.

Salienta que o direito ao crédito presumido decorre da existência do débito e que o lançamento do crédito presumido proporcional ao débito só poderia ser efetuado sobre débitos existentes até 31 de dezembro de 2007. Diz, ainda, que a argumentação dos autuantes estaria correta se o lançamento do crédito presumido fosse calculado sobre débitos decorrentes de saídas efetuadas após essa data, contudo, o caso em lide não se enquadra nesta restrição, haja vista que o crédito presumido que lançado a menos na escrita fiscal é proporcional a débitos referentes a saídas realizadas entre os anos de 2003 e 2005, portanto, antes do fim da vigência do incentivo.

Sustenta que não podem os autuantes desconsiderar os meses em que houve lançamento a menos, pois, ao admitirem que ocorreram erros que provocaram tanto lançamento de crédito presumido a menos como a mais, não poderiam considerar apenas os valores apurados nos meses em que houve lançamento de crédito presumido a mais, não havendo motivo para não incluírem quando ocorreu o oposto.

Reitera o pedido de procedência parcial deste item da autuação.

**Infração 02** – Afirma que as alegações apresentadas pelo autuante não contestam o fato de que há uma total divergência entre o fato imputado como infração e o enquadramento legal indicado no auto de infração. Diz que os autuantes também não aproveitaram a informação fiscal para efetuar qualquer correção no enquadramento legal da infração, mantendo, portanto, as razões pelas quais foi pedida a nulidade da infração.

Reitera, com fundamento na falta de apresentação de novos fatos pelos autuantes, o pedido de nulidade deste item da autuação.

**Infração 03** – Argumenta que procede de maneira zelosa, pois não houve qualquer autuação referente a incorreções na emissão de documentos fiscais, mas apenas na aplicação de alíquota inferior à supostamente devida.

Assevera que na impugnação deste item da autuação restou plenamente demonstrado que efetuou vendas para empresas inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS dos Estados destinatários, fato não contestado pelos autuantes.

Afirma que na informação fiscal os autuantes citaram o exemplo do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, porém, este dispositivo não se aplica ao contexto da presente infração, pois a infração trata de operações interestaduais para empresas inscritas no cadastro de ICMS de outros Estados, em atendimento às regras de cada um deles. Diz que a regra da Bahia não pode servir de fundamentação para questionar a inscrição de uma pessoa jurídica no cadastro de contribuintes de outra Unidade da Federação.

Continuando, diz que os autuantes alegaram que a autuação fundamentou-se no fato dos destinatários serem empresas “*prestadores de serviços gráficos, publicidade, marketing, televisão, fotografia, de comunicação visual, aluguel de máquinas e equipamentos,... dentre outros*” . Sustenta que o fato de se enquadarem nestas atividades não impede que as empresas sejam contribuintes de fato, podendo inclusive realizar outras operações tributadas como a revenda de matérias.

Entende que, para terem segurança e certeza quanto ao procedimento fiscal os autuantes deveriam ter solicitado a diligência “*in loco*” em todas as empresas para, após uma análise contábil das operações por elas realizadas, confirmar se elas são ou não contribuintes do ICMS.

Alega que, como os autuantes não apresentaram na informação fiscal fatos novos que pudessem comprovar que os destinatários das mercadorias são não contribuintes, reitera o pedido para que a infração seja declarada nula. Reitera também o pedido para que caso não seja decretada a nulidade antes argüida, seja determinada a improcedência deste item da autuação.

**Infração 04** – Diz que, conforme já exposto na impugnação apresentada, esta infração decorre diretamente da infração 03. Os autuantes entenderam que a empresa efetuou vendas interestaduais para não contribuintes do imposto e que por este motivo o IPI deveria ter sido incluído na base de cálculo do ICMS.

Como os autuantes não apresentaram na informação fiscal fatos novos que pudessem comprovar que os destinatários das mercadorias são não contribuintes, reitera o pedido para que a infração 04 seja declarada nula. Também reitera o pedido para que caso não seja decretada a nulidade antes argüida, seja determinada a improcedência deste item do auto de infração.

**Infração 05** – Afirma que neste item os autuantes acataram todos os argumentos apresentados, concordando com o pedido de declaração da procedência parcial da infração.

**Infração 06** – Diz que neste item os autuantes também acataram todos os argumentos apresentados, concordando com o pedido de declaração da procedência parcial da infração.

**Infração 07** - Reconhece a infração.

**Infração 08** – Assevera que os autuantes acataram quase todos os argumentos apresentados pela defesa, concordando com o pedido de declaração da procedência parcial da infração.

**Infração 09** – Diz que a primeira argumentação apresentada na impugnação contra esta infração, reside no fato de que o RICMS determina que a base de cálculo nas transferências interestaduais deve ser igual ao custo da mercadoria produzida. Afirma que os autuantes não obedeceram esta regra ao comparar a base de cálculo utilizada pela empresa nas transferências interestaduais com o custo adicionado de ICMS. A adição do ICMS foi feita através da divisão do custo por 0,88.

Alega que na contestação apresentada na informação fiscal referente à infração 09 os autuantes afirmaram que a “*ação fiscal para verificação se houve ou não saída interestadual de produtos em transferência para estabelecimento do mesmo titular com valor abaixo do custo de produção consiste em buscar conhecer o valor do Custo de Produção de um determinado produto e comparar com o valor deste na nota fiscal.*”

Diz que na citação dos próprios autuantes foi utilizado o termo “custo” e não o “custo adicionado pelo ICMS” e que para tentar explicar melhor a comparação efetuada os atuantes afirmaram ser “... *necessário que se promova uma importante correção, pois, o valor de custo de uma determinada quantidade de produto não contém o valor de ICMS e, por outro lado, na nota fiscal o valor do ICMS já está ali embutido para a mesma quantidade de produtos.*”

Alega que os autuantes não indicaram o dispositivo legal que autorizaria e fundamentaria a “importante correção”.

Prosseguindo, diz que outro argumento apresentado pelos autuantes é que os valores do custo e o valor utilizado na nota fiscal “... *não representam uma mesma grandeza e, para procedermos corretamente, é importante, antes da efetiva comparação dos valores, que se faça a conversão de suas grandezas*”. Manifesta o entendimento de que a conversão de grandezas se efetua quando as unidades são diferentes e precisam ser padronizadas e levadas à mesma base. A conversão de grandezas é aplicada, por exemplo, no caso de multiplicar por mil um peso indicado em toneladas para transformá-lo em quilogramas. Acrescenta que no caso em discussão, as unidades estão expressas em unidades monetárias (reais), não havendo razão para ser feita qualquer conversão. Sustenta ainda, que não houve qualquer indicação de dispositivo legal ou regulamentar que autorizaria e fundamentaria a “... *conversão de suas grandezas*”.

Continuando a sua manifestação sobre este item da autuação e a informação fiscal, diz que os autuantes afirmaram ainda que: “... *para se comparar o valor do custo com o valor da nota fiscal, terá que, “converter” uma grandeza na outra e assim, ou irá dividir o valor do custo por 0,88 (Procedimento 1) ou irá multiplicar por 0,88 o valor da nota fiscal (Procedimento 2) para poder compará-los.*” Entende que outra vez o verbete “converter” é utilizado em um contexto ao qual não se aplica.

Afirma que não pode prosperar a tentativa dos autuantes em desviar o foco para uma regra que é claramente apresentada pelo RICMS, que determina a comparação do valor unitário de custo de transferência, sem que haja a adição de qualquer outra parcela.

Destaca que na segunda argumentação apresentada contra a infração 09 foi amplamente exposto e provado que no cálculo do custo utilizado para comparação com a base de cálculo nas saídas em transferência para outros Estados os autuantes confundiram as operações relativas a dois estabelecimentos da empresa, situados em Estados diferentes e que possuem características técnicas, operacionais e comerciais diversas, implicando este fato com que o levantamento careça de precisão.

Alega que ao contestar a impugnação apresentada pela empresa os autuantes afirmaram que “*o Contribuinte, ao apresentar CPV da empresa como um o todo, demonstrou sua tentativa de dificultar os procedimentos dos Autuantes na reportada ação fiscal*”. Afirma que os autuantes entendem que houve a intenção da empresa em dificultar a ação fiscal deveriam ter aplicado as sanções previstas em regulamento, mas não aplicarem uma espécie de arbitramento, não previsto na legislação, para estimarem o custo de produção no estabelecimento da empresa em Camaçari, utilizando dados de outro estabelecimento situado em São Paulo.

Continuando diz que os autuantes ao afirmarem que “*... quando o Contribuinte apresentou os CPV de fls.: 557, 559 e 561, não percebemos que não se tratavam dos valores correspondentes às atividades exclusivamente desenvolvidas pela unidade da Bahia*”, estão admitindo que o procedimento efetuado não está de acordo com as melhores práticas de fiscalização, pois eles não “perceberam” que o custo se referia às operações de toda a empresa.

Afirma que, como os autuantes não apresentaram na informação fiscal fatos novos que pudessem contestar os erros cometidos no levantamento fiscal, reitera o pedido para que esta infração seja declarada nula.

**Infração 10** – Reconhece como indevida na utilização do crédito referente às aquisições de prestação de serviços de transporte de pessoal.

**Infração 11**-Afirma que os autuantes ao tentar explicar o procedimento fiscal utilizado para o levantamento dos valores correspondentes a esta infração afirmaram que “*...o valor autuado mês a mês decorre do levantamento dos créditos fiscais indevidos relativos a bens do ativo de fls.: 601 a 604. Como foram erroneamente considerados pelo Contribuinte, foram, então, retirados do CIAP do contribuinte e, assim, foram produzidos os demonstrativos de fls.: 605 a 616 verso, dos quais, apurou o montante mensal de crédito fiscal indevido relativamente a ativos permanentes.*”

Diz que, mesmo após esta explicação a caracterização da infração ainda está confusa e incompleta, haja vista que os autuantes continuam sem apresentar os bens cujos créditos foram objeto de glosa ou os motivos que levaram à exclusão dos valores. Reitera o pedido apresentado na impugnação pela declaração da nulidade deste item da autuação.

Finaliza requerendo que sejam julgadas NULAS as infrações 02, 03, 04, 09 e 11; que sejam julgadas IMPROCEDENTES as infrações 03, 04, 06 e 08; e que sejam julgadas PARCIALMENTE PROCEDENTES as infrações 01 e 05.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de 11 infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado.

Do exame das peças processuais verifico que, relativamente à infração 01-*Utilizou indevidamente crédito fiscal presumido de ICMS, previsto pelo programa Bahiaplast que após estornado constituiu saldo de ICMS a recolher-*, a exigência fiscal decorre do fato de ser o autuado contribuinte habilitado aos benefícios do programa BAHIAPLAST, conforme Resolução nº 16/2002, publicada no Diário Oficial de 30/12/2002, revogada a partir de 12/03/2005 pela Resolução nº02/05, no caso, crédito presumido, fixado em 41,1765% do imposto destacado a ser utilizado nas operações de saídas para o mercado interno e fixado em 50% nas operações de saídas interestaduais de laminados plásticos e flexíveis de PVC.

Ocorreu que o contribuinte nos meses indicados neste item da autuação, utilizou crédito presumido maior do que o autorizado pela Resolução acima referida, significando dizer que, recolheu a menos o imposto devido, conforme apontado no Auto de Infração.

Observo que pretende o autuado sejam considerados – compensados – os créditos presumidos que utilizou a menos nos períodos que aponta na peça de defesa, especificamente, nos demonstrativos que apresenta.

Vejo também que os autuantes discordam do autuado, manifestando o entendimento de que este não pode solicitar da Secretaria da Fazenda o reconhecimento de qualquer valor de crédito presumido não utilizado tempestivamente.

No que diz respeito à impossibilidade de utilização intempestiva do crédito presumido na forma pretendida pelo autuado, coaduno com o entendimento manifestado pelos autuantes, haja vista que a ação fiscal constatou a utilização a mais do percentual de crédito presumido autorizado na Resolução nº. 16/2002, o que implicou no recolhimento a menos do imposto devido.

No caso, não vislumbro outro procedimento a não ser o previsto no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, para os valores recolhidos indevidamente pelo autuado, isto é, a formalização de pedido específico de restituição do indébito, conforme assegurado em seu artigo 73, abaixo transscrito:

*“Art. 73. Serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência.”*

Assim, considero correta a autuação, pois, embasada em documentos e demonstrativos que comprovam o cometimento da irregularidade apontada. Mantida a infração.

No que concerne à infração 02 - *Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução-*, verifico que o autuado argui a nulidade da autuação sob a alegação de que as operações realizadas não guardam qualquer relação com o art. 100, inciso II ou com o art. 124 do RICMS, dispositivos indicados pelos autuantes, haja vista que não realiza qualquer operação com redução de base de cálculo, operação que o obrigaria a efetuar o estorno exigido, segundo os termos do art. 100, inciso II do RICMS.

Alega ainda que o art. 124 por sua vez apenas indica o momento em que deve ocorrer o pagamento do ICMS, sem também caracterizar qualquer infração, e que no demonstrativo elaborado pelos autuantes não existe qualquer referência ou demonstração sobre saídas com redução de base de cálculo, ou seja, a descrição legal do fato não está de acordo com o enquadramento indicado pelos autuantes.

Invoca o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal RPAF/99, para dizer que o seu art. 18, inciso IV, “a”, determina que são nulos os atos que não contenham elementos suficientes para determinar a infração, restando evidente na presente autuação que a infração não está determinada com segurança.

Ressalta que a segunda parte do artigo 19 do RPAF é contundente quando estabelece que a nulidade somente não deve ser declarada se o enquadramento legal ficar evidente pela descrição dos fatos. Alega que neste caso, o enquadramento legal não ficou evidenciado pela descrição do fato, ou seja, a incorreção na indicação do dispositivo regulamentar na presente infração leva à anulação do lançamento efetuado. Diz ainda que para determinação da multa a ser aplicada foi utilizado o art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei 7.014/96, que transcreve.

Assevera que o dispositivo legal que fundamenta a multa aplicada determina que a hipótese de exigência de estorno deve estar prevista na legislação. Sustenta que os autuantes não indicaram no Auto de Infração em que dispositivo fundamentou-se a exigência de estorno de crédito em função das devoluções ocorridas.

Ressalta que o CONSEF já decidiu diversas vezes pela nulidade de Auto de Infração que não contenha elementos necessários para se determinar a infração, citando e transcrevendo o Acórdão CJF 0829/11, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Cita ainda o Acórdão CJF Nº. 1149/99, também da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, para reforçar os seus argumentos.

Noto também que os autuantes contestam a alegação defensiva, sustentando que no anexo 03, às fls. 129 a 211, verifica-se claramente a repercussão mensal das operações de entradas dos produtos (devolução de produtos que se deram com alíquota plena) que foram escrituradas com alíquota plena e que, conforme cópias do LRAICM, às fls. 164 a 209 dos autos, sem o devido estorno de crédito.

Asseveram que as citadas operações de entradas dos produtos (devoluções de produtos que se deram com alíquota plena) decorreram de saídas que se deram com benefício fiscal do crédito presumido – Programa Bahiaplast, resultando em utilização a mais do citado benefício.

Salientam que, além do Anexo 03, ricamente detalhado e documentado, que inclui o DEMONSTRATIVO DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL INDEVIDO DE ICMS, DECORRENTE DE ENTRADAS DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM BENEFICIADAS COM CRÉDITO FISCAL PRESUMIDO - PROGRAMA BAHIAPLAST, existe a descrição pormenorizada e claramente explicada da Infração 02, retirada do Auto de Infração em lide, cuja transcrição é feita pelo próprio autuado.

Afirmam que o autuado menciona os artigos 18 e 19 do RPAF, bem como decisões do CONSEF pela nulidade de Auto de Infração que não contenha elementos necessários para se determinar a infração, contudo, restou demonstrado justamente o contrário, isto é, foram apresentados e comprovados todos os elementos necessários para se determinar a infração.

Apesar de assistir razão ao autuado, quando afirma que as operações realizadas não guardam qualquer relação com o art. 100, inciso II ou com o art. 124 do RICMS, dispositivos indicados pelos autuantes, haja vista que não realiza qualquer operação com redução de base de cálculo, operação que o obrigaria a efetuar o estorno exigido, segundo os termos do art. 100, inciso II do RICMS, observo que a imputação se apresenta de forma clara, afastando qualquer possibilidade de cerceamento do direito de ampla defesa e do contraditório.

Assim é que, apesar de o enunciado da infração falar em falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, na própria descrição da infração consta: “**O contribuinte, nas operações de devolução de vendas, cujas saídas se deram com o uso do benefício do crédito presumido escriturou estas entradas como o aproveitamento da totalidade do ICMS destacado no documento fiscal de devolução, sem proceder o devido estorno do crédito de ICMS, anteriormente utilizado no LRAICMS, a título de crédito presumido, conforme os demonstrativos anexos. Anexo 03.**”

Ademais, verifico que o Anexo 03, além dos documentos também traz demonstrativo com o título “DEMONSTRATIVO DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL INDEVIDO DE ICMS, DECORRENTE DE ENTRADAS DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM BENEFICIADAS COM CRÉDITO FISCAL PRESUMIDO - PROGRAMA BAHIAPLAST” onde se constata a existência de descrição detalhada e clara da Infração 02 que, inclusive, é do conhecimento do autuado, pois, recebeu o citado demonstrativo.

Na realidade, a única impropriedade que existe na acusação fiscal reside no fato de descrever redução da base de cálculo e não crédito presumido pelas saídas.

Ora, o próprio autuado na peça de defesa afirma que não realiza operações de saídas com redução da base de cálculo mas, sim, beneficiadas com crédito presumido na apuração.

Assim sendo, jamais poderia ser acusado de algo que não praticou nem poderia praticar, restando claro que o equívoco dos autuantes decorreu simplesmente pela indicação de redução da base de cálculo ao invés de crédito presumido.

Acrescente-se a isso, que o autuado tomou ciência da informação fiscal onde os autuantes esclarecem a autuação.

Acredito que o autuado sabe efetivamente do que está sendo acusado na autuação, pois, restou evidente se tratar devolução de mercadorias cujas saídas foram beneficiadas com o crédito presumido, sendo que, na entrada o contribuinte utilizou indevidamente o crédito fiscal destacado no documento fiscal.

No presente caso, não vislumbro qualquer ofensa ao artigo 18 do RPAF/99. Diversamente do autuado, entendo que deve prevalecer a parte final do artigo 19 do mesmo Diploma regulamentar acima reportado, haja vista que pela descrição dos fatos, fica evidente o enquadramento legal da infração no artigo 97, X, "b," do RICMS/BA, com a multa aplicada de 60% prevista no artigo 42, II, "a" da Lei nº. 7.014/96. Assim sendo, rejeito a nulidade argüida pelo autuado.

No mérito, verifico que restou comprovado pela análise dos documentos e demonstrativos acostados pelos autuantes, o cometimento da infração por parte do autuado. Infração mantida.

Relativamente à infração 03 - *Recolheu a menos ICMS em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da federação, utilizando alíquota interestadual*, constato que o autuado argüi a nulidade da autuação sob o argumento de que em nenhum documento apresentado, seja na descrição da infração ou no demonstrativo apresentado, os autuantes indicaram o motivo pelos quais eles entenderam que os destinatários das mercadorias são NÃO CONTRIBUINTES, omissão que impede a empresa de contestar o enquadramento dos destinatários das mercadorias. Alega que o enquadramento da infração (art. 50, inciso I, alínea "b" do RICMS) também não dá indicativos das razões que levaram os autuantes a entender que os destinatários das mercadorias se enquadram na condição de não contribuinte.

Argüi que esta omissão do Auto de Infração é um claro cerceamento ao direito de defesa do impugnante, que deve levar à nulidade do lançamento, conforme determina o art. 18, inciso II do RPAF/99.

Certamente, não pode prosperar a pretensão do autuado, haja vista que os elementos acostados aos autos apontam para o total conhecimento da acusação fiscal. Ademais, conforme consignado pelos autuantes o autuado cometeu o mesmo tipo de infração, conforme Auto de Infração nº 207103.0002/05-2, do qual aproveitaram às fls. 1663 a 1702, retirando de tais folhas cópias reprográficas anexadas ao Auto de Infração em exame às fls. 265 a 304, haja vista que são consultas ao SINTEGRA/ICMS que alcançam datas que se encontram exatamente dentro do período autuado. Não acolho, portanto, a nulidade argüida.

No mérito, observo que não se trata de matéria nova tanto no âmbito deste CONSEF quanto para o próprio impugnante, haja vista que este já fora autuado sobre a mesma matéria, conforme o Auto de Infração nº. 207103.0002/05-2, cujo julgamento de primeira instância proferido pela 4ª JJF, foi confirmado pela 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, através do ACORDÃO CJF Nº 0125-11/06.

No julgamento acima referido, o ilustre Relator da 1ª CJF proferiu o seu voto nos seguintes termos:

"Infrações 13 e 14 - o recolhimento a menor do ICMS, por diferencial de alíquota nas vendas a não contribuintes, e situados em outros Estados da Federação (13.) e a falta de inclusão na base de cálculo nessas vendas do valor do IPI (14), observa-se as operações de vendas terem sido efetuadas para empresas de propaganda e de publicidade, e consoante definição do item 85 da Lista de Serviços do Decreto-Lei nº 408/86, sem qualquer ressalva ou restrição, há incidência do ICMS e também do ISS, conforme art. 8, §1º. do referido Decreto. Resta claro e concordo, que a alíquota correta é a de 17% e não a de 12%, e também devida a inclusão do valor do IPI na obtenção da base de cálculo do imposto."

Como se observa a decisão proferida pela 1ª CJF considerou devido o imposto exigido, mesmo os destinatários estando inscritos no cadastro de contribuintes do Estado de destino, haja vista que as atividades dos destinatários não estão sujeitas ao ICMS. No caso, a existência de inscrição no cadastro se apresenta irrelevante, haja vista que as atividades dos destinatários estão fora do campo de incidência do ICMS, portanto, não os caracterizando como contribuintes como pretende o autuado.

Não acolho o pedido ou sugestão de diligência suscitado pelo autuado, para verificação "in loco" em cada adquirente de suas mercadorias, no intuito de identificar a real destinação dada as

mercadorias, haja vista que em suas próprias palavras *não há como o fornecedor de uma mercadoria identificar dentre milhares de clientes quais deles efetuam operações de circulação de mercadorias com habitualidade ou com intuito comercial, sendo impossível que seja efetuado um acompanhamento junto a todos os clientes de forma a precisar aqueles que não são contribuintes.*

Ora, a mesma dificuldade consignada pelo autuado, certamente terá o Fisco em acompanhar a destinação dada às mercadorias pelos “*milhares*” de adquirentes localizados noutros Estados.

A solução para tal dificuldade se encontra no próprio Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS/BA, quando cuida das obrigações acessórias do contribuinte.

Como se sabe são obrigações acessórias do sujeito passivo as decorrentes da legislação tributária, tendo por objeto as prestações, positivas ou negativas, impondo a prática de ato ou a abstenção de fato que não configure obrigação principal, estabelecidas no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo.

O artigo 142, I, do RICMS/BA estabelece:

*“Art. 142. Além das obrigações previstas na legislação, relativas à inscrição, emissão de documentos, escrituração das operações e prestações, fornecimento de informações periódicas e outras, são obrigações do contribuinte:*

*I - exigir de outro contribuinte, nas operações que com ele realizar, a exibição do extrato do Documento de Identificação Eletrônico (DIE);”*

Como se vê, constitui obrigação acessória do contribuinte – fornecedor- exigir do adquirente – comprador- a exibição do extrato do documento de identificação, no caso da Bahia o DIE – Documento de Identificação Eletrônico se o adquirente aqui estiver localizado.

Invariavelmente, o mesmo se aplica a identificação do contribuinte situado noutro Estado, existindo, normalmente, no documento de identificação, o número de registro no CNPJ (MF); o número de inscrição estadual; o nome ou razão social; o logradouro, número, complemento, bairro, município, UF, CEP e telefone;- **código e descrição da atividade econômica**; a condição cadastral; etc.

Assim sendo, considerando que o autuado tem a obrigação acessória de exigir a identificação do adquirente – mesmo se inscrito noutro Estado-, o que certamente permitiria a completa identificação deste, inclusive, quanto à sua condição de contribuinte ou não, entendo como correta a autuação, haja vista que a indicação das atividades econômicas desenvolvidas pelos destinatários constantes nos documentos acostados aos autos apontam a condição de não contribuinte, sendo, no caso, aplicável a alíquota interna vigente neste Estado, conforme exigido na autuação. Mantida a infração.

Com relação à infração 04 - *Recolheu a menos ICMS em decorrência da não inclusão do IPI na base de cálculo do imposto, quando da venda de mercadorias a consumidor final*-, observo que tem relação direta com a infração 03, isto é, por considerar os destinatários contribuintes do ICMS o autuado não computou o IPI na base de cálculo. No caso, são aplicáveis os mesmos argumentos e fundamentos utilizados na infração 04, inclusive, a decisão da 1<sup>a</sup> CJF acima reproduzida. Infração mantida.

No respeitante à infração 05 -*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento*-, constato assistir razão ao autuado quanto às suas alegações referentes à Fita isolante de PVC 19x20 anti-chama, em virtude de ser aplicada ao longo do tubo de papelão para permitir a aderência entre o filme de PVC e o tubete e a correta formação da bobina. Também, assiste razão ao autuado no que diz respeito ao Composto granulado p/ limpeza, produção de uma determinada cor e outra, assim como, quanto à luva, curva, joelho, tubo, cap e anel KNT, utilizadas pelo autuado na fabricação dos biodigestores, não restando dúvida que são insumos que participam do processo produtivo do autuado. Noto que relativamente às ferramentas e

aparelhos o autuado silencia, significando dizer que admite se tratarem de materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Relevante registrar que os próprios autuantes acataram as alegações defensivas e elaboraram novo demonstrativo, contendo, exclusivamente, os valores referentes ao crédito fiscal indevido, que totalizam o valor de R\$ 13.301,62, conforme abaixo:

Material de Uso e Consumo	
Mês/Ano	Crédito Indevido
jan-03	346,80
fev-03	2.180,76
mai-03	16,45
jun-03	409,36
jul-03	346,80
ago-03	754,46
set-03	266,05
out-03	492,83
nov-03	1.361,70
dez-03	346,80
jan-04	486,03
fev-04	707,03
mar-04	1.014,90
mai-04	368,73
jun-04	231,20
jul-04	231,20
ago-04	569,50
set-04	846,26
out-04	231,20
nov-04	231,20
dez-04	593,13
jan-05	254,17
fev-05	668,26
mar-05	346,80
Total	13.301,62

No que concerne à infração 06 - *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras entidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento*-, observo que está relacionada com a infração 05, e que os autuantes apresentam demonstrativo excluindo os itens acatados, remanescendo neste item da autuação apenas o valor de R\$ 23,50, referente ao mês de maio de 2003, correspondente ao item ferramentas. Infração parcialmente subsistente.

No que tange a infração 07 - *Declarou incorretamente dados nas informações econômico- fiscais apresentadas através da DMA( Declaração e Apuração Mensal do ICMS)*-, verifico que o próprio autuado reconhece o cometimento da infração. Mantida a infração.

Com relação à infração 08 - Deixou de recolher o ICMS nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação Exportação, sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registro de Exportação-, constato que o autuado comprova com elementos hábeis de prova as suas alegações, no que diz respeito às Notas Fiscais nº 65.514; 72.662; 73.872; e 90.040.

Quanto às Notas Fiscais nºs 93.030, 94.376, 99.470 e 99.472, constato que a Nota Fiscal 93.030 está relacionada com a Nota Fiscal 93.032, a Nota Fiscal 99.470 está relacionada com a Nota Fiscal 110.680, a Nota Fiscal 99.472 está relacionada com a Nota Fiscal 110.681, que foram tributadas, cabendo as suas exclusões da exigência fiscal. Relevante consignar que os próprios autuantes acatam as alegações defensivas e excluem as notas fiscais acima referidas da exigência fiscal.

Contudo, no que diz respeito à Nota Fiscal 94.376, observo que o autuado não apresenta qualquer justificativa, motivo pelo qual fica mantida a exigência fiscal quanto a esta nota fiscal, no mês de abril/2005, remanescendo o ICMS devido no valor de R\$15.293,20.

Quanto à infração 09 - *Efetuou saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção*-, inicialmente não acolho a nulidade argüida, pois, verifico que a infração está descrita de forma clara e os demonstrativos apontam os dados relativos a infração cometida, inexistindo cerceamento ao direito de defesa e o contraditório.

No mérito, observo que esta mesma matéria também fora objeto de autuação contra o autuado, conforme o Auto de Infração nº 207103.0002/05-2, julgado procedente, tanto na primeira como na segunda instância deste CONSEF, nos termos dos Acórdãos JJF Nº. 442/04/05 e CJF Nº 125/11/06.

Porém, independentemente do julgamento acima referido, registrado apenas a título ilustrativo, constato que a alegação defensiva com relação ao CPV se torna inócuia, haja vista que resta comprovado que as informações constantes no relatório ‘FICHA DE ESTOQUE’ foram prestadas pela própria empresa através da gerência de banco de dados – CPD que, por sua vez, disponibilizou elementos da base de dados para que o pessoal que gerencia o custo dos estoques elaborasse o relatório ‘FICHA DE ESTOQUE’, que atendesse precisamente ao disposto no art. 56, V, b do RICMS/BA, ficha esta utilizada pelos autuantes.

Apesar de o autuado argumentar contrariamente, não resta nenhuma dúvida que o ICMS integra a sua própria base de cálculo, inclusive, nas transferências entre estabelecimentos, nos termos do artigo 56, V, ”b”, do RICMS/BA, regra emanada da Lei nº. 7.014/96, e da Lei Complementar nº. 87/96. Mantida a infração.

No que diz respeito à infração 10 - *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, que resulte em operações de saídas tributadas*-, observo que se trata de utilização indevida do valor do ICMS destacado em documento fiscal de prestações de serviço de transporte de pessoal. Trata-se de matéria já pacificada no âmbito deste CONSEF, no sentido de que descabe o creditamento do imposto. Verifico que o autuado reconhece o cometimento da infração. Mantida a autuação.

Com relação à infração 11- *Utilizou crédito fiscal do ICMS relativo à entrada de bem ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação*-, verifico que o autuado argui a nulidade da autuação sob a alegação de que os elementos apresentados pelos autuantes não permitem caracterizar com segurança a infração que foi cometida e precisar o montante do débito, havendo, portanto, claro cerceamento de defesa.

Não acolho a argüição do contribuinte, pois, constato que os autuantes apresentaram planilha na qual foram desconsiderados os bens classificados pela empresa como ativos no período de 2001 a 2005, por entender o Fisco que se trata de material de uso e consumo do estabelecimento. Portanto, resta claro a acusação fiscal. Rejeito, portanto, a nulidade argüida.

No mérito, constato assistir razão aos autuantes, haja vista que foram excluídos do CIAP os itens classificados pela auditoria fiscal como de uso e consumo, portanto, que não geram direito ao crédito fiscal registrado pelo autuado..

Coaduno com os argumentos dos autuantes quando dizem que não pode o autuado querer que o valor autuado, no caso R\$773,94 esteja escriturado no LRAICMS, pois, o valor autuado mês a mês

decorre do levantamento dos créditos fiscais indevidos relativos a bens do ativo às fls. 601 a 604, retirados do CIAP que, equivocadamente, foram considerados pelo contribuinte como passível de creditamento. Conforme demonstrativo às fls. 605 a 616-v, foi apurado o montante mensal de crédito fiscal indevido. Mantida a autuação.

Diante do exposto, as infrações 01, 02, 03, 04, 07, 09, 10 e 11 são subsistentes, e as infrações 05, 06 e 08, parcialmente subsistentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299314.0001/08-3, lavrado contra **SANSUY S/A - INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.388.782,03**, acrescido da multa de 60%, prevista nos incisos II, “a” e “f”, VII, “a”, “b” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$140,00**, prevista no artigo 42, inciso XVIII, “c” do mesmo Diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05 .

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de fevereiro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR