

A. I. Nº. - 129655.0011/08-3
AUTUADO - AMBIAL AGROINDÚSTRIA LTDA.
AUTUANTE - ENOCK BASTOS BORGES
ORIGEM - INFRAZ VALENÇA
INTERNET - 19. 11. 2009

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0371-01/09

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. NULIDADE DO LANÇAMENTO RELATIVO AOS EXERCÍCIOS DE 2004, 2005 E 2006. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIO FORMAL DO PROCEDIMENTO. A ordem de serviço é exclusiva para o exercício de 2007, não podendo ser utilizada para alcançar outros períodos. EXERCÍCIO DE 2007. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado a uso e consumo do estabelecimento. A exclusão de materiais vinculados à industrialização tornam a infração parcialmente caracterizada. **b)** MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO PERMANENTE. NULIDADE DO LANÇAMENTO RELATIVO AOS EXERCÍCIOS DE 2004, 2005 E 2006. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIO FORMAL DO PROCEDIMENTO. A ordem de serviço não pode ser utilizada para alcançar períodos não previstos. **c)** MERCADORIA NÃO ENTRADA NO ESTABELECIMENTO. Inadmissibilidade de uso de crédito fiscal sem a comprovação da entrada das mercadorias no estabelecimento. Infração comprovada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. NULIDADE DO LANÇAMENTO RELATIVO AOS EXERCÍCIOS DE 2004, 2005 E 2006. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIO FORMAL DO PROCEDIMENTO. A ordem de serviço não pode ser utilizada para alcançar períodos não previstos. EXERCÍCIO DE 2007. A exclusão de material destinado a embalagem e a comprovação da regularidade de uma nota fiscal reduz o montante do débito. Infração parcialmente caracterizada. 3. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. NULIDADE DO LANÇAMENTO, POR SE REFERIR A EXERCÍCIOS NÃO COMPREENDIDOS NA ORDEM DE SERVIÇO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIO FORMAL DO PROCEDIMENTO. A ordem de serviço não pode ser utilizada para alcançar períodos não previstos. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO E DE SEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DEVIDO. IMPOSSIBILIDADE DE SANEAMENTO DO PROCESSO MEDIANTE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. O roteiro de auditoria não foi utilizado de

forma adequada para apontar o montante efetivamente devido. Os fatos apurados demonstram insegurança do lançamento de ofício, em especial na fixação do valor devido. O levantamento necessita ser refeito em sua totalidade. Não acatados os pedidos de realização de diligência e de apresentação de novas provas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 29/12/2008, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$137.985,94, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de dezembro de 2004, dezembro de 2005, dezembro de 2006 e fevereiro a dezembro de 2007, exigindo o imposto no valor de R\$4.333,58, acrescido da multa de 60%, conforme Relatório de Revisão Fiscal-COFIS;

02 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo immobilizado do estabelecimento, nos meses de maio e julho de 2006, exigindo o imposto no valor de R\$436,45, acrescido da multa de 60%, conforme Relatório de Revisão Fiscal-COFIS, fls. 06 a 09;

03 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro de 2004, junho, agosto, setembro e dezembro de 2005, setembro e outubro de 2006, maio a outubro e dezembro de 2007, exigindo o imposto no valor de R\$10.657,84, acrescido da multa de 60%. Consta que os resultados do levantamento estão demonstrados no Relatório de Revisão de Procedimentos de Fiscalização da COFIS, fls. 07 e 15 a 26, com diferença entre os livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS;

04 – recolheu a menos o ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal - dilação de prazo para pagamento do imposto -, relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do Programa Desenvolve, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando, assim, o seu pagamento, nos meses de janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2004, janeiro, março a outubro e dezembro de 2005, janeiro, fevereiro e maio a dezembro de 2006, exigindo o imposto no valor de R\$75.320,86, acrescido da multa de 100%. Consta que os resultados do levantamento estão demonstrados no Relatório de Revisão de Procedimentos de Fiscalização da COFIS, às fls. 08 e 33 a 35;

05 – utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado, nos meses de janeiro e fevereiro de 2007, sendo exigido o imposto no valor de R\$1.432,83, acrescido da multa de 150%. Consta que o contribuinte utilizou crédito fiscal através de notas fiscais de contribuintes estabelecidos na Bahia e em outros estados, em relação a operações de devolução, sem entrada das mercadorias em estoque;

06 – deixou de recolher o ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2007, sendo exigido imposto no valor de R\$45.804,38, acrescido da multa de 70%.

O autuado, através de representantes legalmente constituídos, apresentou impugnação às fls. 22 a 50, salientando que o Auto de Infração originou-se de uma Revisão de Procedimentos de Fiscalização, empreendida pela Corregedoria da Fazenda, realizada com o objetivo de analisar e revisar a ação

fiscal derivada da Ordem de Serviço nº. 515.737/07, que havia resultado na lavratura do Auto de Infração nº. 279696.0134/07-7, para exigir créditos de ICMS do período de 2004 a 2006.

Assim, a Coordenação de Revisão Fiscal - COFIS, por meio de revisores, elaborou o “Relatório de Revisão de Procedimentos de Fiscalização” (doc. 02 – fls. 64 a 76), onde aponta outras irregularidades, não detectadas na primeira ação fiscal. Foi designado o Auditor Fiscal autuante para realizar uma verdadeira “refiscalização” do contribuinte, com base no Relatório da COFIS, quando reproduziu as conclusões e as planilhas elaboradas pelos revisores, culminando na lavratura do presente Auto de Infração, à exceção do período de 2007 (infrações 05 e 06).

Sem adentrar na validade jurídica da refiscalização, salienta que o grande problema é que o trabalho da Corregedoria não tem por objetivo primordial refiscalizar o contribuinte, mas identificar os eventuais erros e acertos do preposto fiscal na execução do trabalho, de modo que o citado Relatório tem natureza apenas informativa e disciplinar, não sendo capaz, por falta do necessário detalhamento, de amparar, por si só, um lançamento fiscal.

Transcreve a alínea “a” do inciso II do art. 12-A do Regimento Interno da SEFAZ, aprovado pelo Decreto nº 7.921/01, que estabelece os procedimentos da alcada da Coordenação de Revisão Fiscal da Corregedoria da Fazenda, aduzindo que ao integrar inteiramente o “Relatório de Revisão” ao lançamento, sem tecer maiores detalhes, a fiscalização não forneceu ao contribuinte elementos capazes de identificar, com precisão, as infrações apontadas, o que acarreta o cerceamento do seu direito de defesa e a nulidade do lançamento fiscal.

Exemplificando o cerceamento do seu direito de defesa, cita que na infração 04 o Relatório de Revisão no item 15 que o contribuinte não expurgou o imposto debitado de saídas alheias às produções próprias de palmitos em conserva, como demonstrado nos PPT 238-02-2004, 238-002-2005 e 238-02-2006. Ocorre que as planilhas do Relatório apontam os valores totais de saídas não amparas pelo benefício do Desenvolve em cada mês fiscalizado, sem identificar as notas fiscais de saída e o produto não amparado pelo benefício. Indaga: “o que significa R\$23.819,42 de ICMS debitado sem o benefício do Desenvolve no mês de agosto de 2005?”, “Que saídas foram estas?” e “Quais foram as notas fiscais consideradas?” Afirma que não sabe as respostas.

Ressalta que o responsável pela “refiscalização” não esclareceu as dúvidas do contribuinte sobre o crédito tributário apurado na revisão, certamente por desconhecer, com minúcias, os fatos que ensejaram as conclusões obtidas pela COFIS. Frisa que não pretende apontar culpados pela incompletude do lançamento, porém expressar o seu direito de defesa ferido, em decorrência de um procedimento incapaz de conferir a necessária segurança jurídica ao lançamento.

E é nesse contexto que “tenta” se defender, ora desconhecendo completamente a origem dos valores autuados, como na infração 04, ora realizando um trabalho investigativo, a fim de impugnar, na medida do possível, os fatos contra si imputados.

Tratando sobre as infrações 1 e 3, afiança que o entendimento do fisco colide com a posição doutrinária sobre o assunto, bem como a jurisprudência das mais altas Cortes do País. Descreve pormenorizadamente os materiais que segundo o autuante não geraria crédito do imposto:

1) casca de dendê - usado como combustível para caldeira. Compra aproximadamente 20 toneladas por mês e sua utilização está descrita na “Instrução de Trabalho Operação da Caldeira”, devidamente autorizada pelo CRA [Centro de Recursos Ambientais] (doc. 03 – fls. 78 a 88);

2) ácido cítrico e sal – o ácido cítrico é obtido a partir dos cristais de ácido cítrico monohidratado, que são submetidos ao recobrimento com polímeros através de processos físico-químicos. A sua principal função é aumentar a vida de prateleira das conservas que utilizam salmoura para reduzir o pH. É um dos ingredientes da salmoura que conserva o palmito (doc. 04 – fls. 90 a 94);

- 3) fita adesiva – sua função é de embalar potes de palmito e caixas (doc. 05 – fls. 96 a 100);
- 4) tinta preta – utilizada na impressão da data de fabricação e validade nos potes (doc. 06 – fl. 102);
- 5) caixa de papelão – utilizada para embalagem dos potes de palmito (doc. 07 – fls. 104/105);
- 6) cola CQ 603 – utilizada para colar rótulos nos potes (doc. 08 – fl. 107);
- 7) glutamato monossódico - composto (tempero) na salmoura de alguns tipos de produto (doc. 09 – fl. 109);
- 8) tampa 90mm branca – tampas para potes de palmito (doc. 10 – fl. 111);
- 9) contentor plástico – lacres para tampas dos potes de palmito (doc. 11 – fl. 113).

Realça que todos esses materiais participam de forma direta e efetiva do seu processo produtivo, não podendo ser qualificados como bens de uso e consumo, como pretende o fisco. E estando vinculados ao processo industrial, a legislação assegura o direito à utilização do crédito fiscal, não sendo devido o diferencial de alíquotas. Lembra que no sistema positivo brasileiro o direito à utilização do crédito na aquisição de materiais empregados no processo produtivo de uma indústria é obrigatório, originando-se no princípio constitucional da não-cumulatividade.

Na sequência, o autuado discorre a respeito do tratamento dispensado ao longo dos últimos anos sobre o assunto em questão, reportando-se à legislação tributária estadual atinente ao antigo ICM, abordando a análise levada a efeito pela Procuradoria Fiscal do Estado, que emitiu o Parecer Normativo nº 01/81, que se constituiu numa tradução da orientação oficial da Fazenda Pública Estadual em torno da matéria referente aos materiais sobre os quais tinha pertinência ou não a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento industrial, inclusive apresentando conceitos para os termos “matéria-prima” e “material de embalagem”.

De acordo com esse Parecer, os bens de uso ou consumo são os materiais que “*não são aplicados no processo produtivo*”, de modo que os materiais auxiliares ou intermediários aplicados no processo produtivo geram direito ao crédito de ICM/ICMS, sendo este o caso dos “materiais” cujo crédito fiscal é questionado, desde quando estão completamente atrelados ao seu processo produtivo. Realça ser necessário estabelecer a seguinte distinção entre os materiais “consumidos”: aqueles que participam do processo produtivo e que geram crédito de ICMS, de acordo com a orientação da PROFI; e aqueles que são consumidos pelo estabelecimento, mas “em serviços diversos dos executados na linha de produção”, em relação aos quais é vedada a utilização do crédito fiscal.

Observa que em relação ao ICMS a regra pouco se modificou. Tanto a Lei nº 4.825/89, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, quanto o seu Regulamento (Dec. nº 2.460/89), mantiveram o direito ao crédito do imposto relativo à aquisição de materiais necessários ao processo produtivo de uma indústria. Ressalta que a primeira lei tributária do ICMS chegou ao detalhe de definir insumos, para efeito de utilização do crédito fiscal (parágrafo único do art. 51), o que antes só era feito no Regulamento (art. 87, parágrafo único, do RICM/BA).

Frisa que até aquele momento valia para o ICMS o tratamento dispensado ao ICM, inclusive o Parecer Normativo 01/81. Entretanto, adequando-se à Lei Complementar nº 87/96, o legislador baiano editou a Lei nº 7.014/96, mantendo a premissa de que a entrada de materiais que participem do processo produtivo gera créditos, entendimento que já norteava o antigo Parecer. Porém a legislação baiana foi mais além, removendo alguns entraves à concessão do crédito fiscal, a exemplo das definições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, que confundiam os contribuintes e a própria jurisprudência administrativa do Estado e serviram para amesquinharia o direito constitucional ao crédito fiscal. Foram apresentadas as condições para fruição

do crédito, colocando em segundo plano aqueles conceitos. Assim, o art. 93 do RICMS/BA (Dec. n° 6.284/97), normatiza as possibilidades de utilização de créditos fiscais.

Utiliza-se de trecho do voto proferido pelo relator José Bizerra Lima Irmão, no acórdão JJF n° 0193-01/02, onde é ressaltado que a conjunção alternativa ‘ou’, apostila no final da alínea “b” do inciso I do § 1º do dispositivo acima citado, indica que para o contribuinte ter o direito ao crédito não há necessidade de serem preenchidos, cumulativamente, os três requisitos do inciso I, bastando preencher um. Já a conjunção aditiva ‘e’, apostila no final da alínea “c” do inciso I, indica que, uma vez analisados os requisitos das alíneas do inciso I, sendo preenchido algum ou todos os seus requisitos, há que se verificar se, cumulativamente, é preenchido o requisito do inciso II.

Conclui que possui direito ao crédito relativo ao imposto anteriormente cobrado, o estabelecimento que adquirir mercadorias vinculadas ao seu processo produtivo ou consumidas nesse processo ou que integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso. Necessariamente as operações ou prestações subsequentes devem ser tributadas pelo imposto, ao menos parcialmente. Tais diretrizes se encontram disciplinadas no art. 93, § 1º, alíneas “a” e “b” do RICMS/97.

Entretanto é necessário saber qual a relação do material adquirido com o processo produtivo do estabelecimento (Está vinculado? É consumido no processo? Integra-se ao produto ou serviço?). Sendo a resposta afirmativa a qualquer dessas questões e se a operação subsequente for tributada, mesmo parcialmente, há direito ao crédito. Por outro lado, os materiais alheios ao processo produtivo, chamados de bens de uso e consumo, não geram o direito ao crédito, nos termos do art. 33, inciso I da LC n°. 87/96, com a redação dada pela LC n° 122/06.

Assim, a questão a ser apreciada pelo CONSEF é clara e objetiva: os materiais tratados pelo autuante como bens de uso e consumo (fls. 27/28), preenchem alguma das condições alternativas previstas nas alienas “a”, “b” ou “c” do inciso I do § 1º do art. 93 do RICMS/97? Entende que a resposta deve ser “sim”, uma vez que todos os materiais glosados participam de forma direta e imediata do seu processo produtivo, preenchendo o disposto na alínea “a”.

Frisa que pela condição vinculação, prevista no citado dispositivo, todos os materiais citados geram direito ao crédito, não procedendo, as infrações 01 e 03. Salienta que esse direito é inalienável, sob pena de grave deturpação do ordenamento jurídico, em especial do princípio da não-cumulatividade do ICMS, elevado à condição de norma constitucional. Ademais, o próprio RICMS/97, norma de observância obrigatória pelos fiscais do Estado, consagra tal faculdade ao contribuinte, nos precisos constitucionais, legitimando a utilização do crédito do ICMS.

Ressalta que se dedica à produção industrial de palmitos em conserva e todos os materiais glosados participam do processo produtivo de uma forma visceral, de modo que sem esses materiais não há absolutamente qualquer possibilidade de se obter o produto final e comercializá-lo, ao menos na qualidade exigida pelo mercado no qual atua.

Transcreve palavras utilizadas pelo relator do acórdão acima referido, que se referem ao fato de que o bom desempenho da fábrica interessa também ao Estado, por representar conquista de mercados, fortalecimento da economia e, consequentemente, mais impostos. Havendo falhas operacionais que resultem em produtos fora das especificações, os clientes podem optar por outros fabricantes, o que representará em prejuízo tanto para o fabricante como para o Estado e a sociedade como um todo.

Observa que mesmo uma análise mais restritiva, de que seria necessário, ao menos, o consumo dos materiais para que fosse gerado o direito ao crédito, esse direito dependeria da conjugação de vinculação e consumo. A questão, então, seria: os materiais glosados, além de vinculados ao processo produtivo, são consumidos? A resposta seria “sim”, o que resultaria na improcedência da autuação. Exemplifica que a casca de dendê serve como combustível para caldeira.

Surpreende-se com o fato de que alguns materiais arrolados, como o ácido cítrico, integram o produto final, sequer existindo possibilidade de discussão a respeito do direito ao crédito. Afirma que as mercadorias objeto das infrações 01 e 03 se classificam como insumos: ácido cítrico, sal e glutamato monossódico; como produtos intermediários: casca de dendê, cola e tinta preta; e como materiais de embalagem: fitas adesivas, caixa de papelão, tampa e contendor plástico. Assevera que a utilização do crédito fiscal encontra respaldo na Constituição Federal de 1988, assegurada pelo princípio da não-cumulatividade, na lei tributária do Estado e em seu Regulamento, sendo igualmente indevido o pagamento do ICMS referente à diferença de alíquota.

Aborda sobre a infração 02, afirmando que resultou exclusivamente do relatório elaborado pela COFIS, padecendo do mesmo vício de nulidade da infração 04, não identificando precisamente qual a infração cometida. No relatório que recebeu há apenas a seguinte referência, no item 9: “*Em maio de 2006, a empresa utilizou crédito fiscal indevidamente referente a material de uso e consumo o valor foi de R\$221,00 e em julho de 2006 utilizou indevidamente crédito fiscal referente a bens do ativo fixo o valor foi de R\$215,45;*”. Ademais não são apontadas as notas fiscais objeto do uso indevido do crédito, inviabilizando o amplo direito de defesa e tornando a infração nula, pelos mesmos fundamentos que trará ao versar sobre a infração 04, que contém a mesma falha.

Como parte da infração 03, no que se refere à aquisição de bens considerados de uso e consumo, a exemplo de fitas adesivas e contendor plástico, já discutiu quando tratou sobre a infração 01, não há nada a acrescentar.

No entanto, se surpreendeu com a cobrança de R\$6.336,62, no período de 30/10/2007, que não possui correlação com o uso de crédito referente a bens do uso e consumo, por se referir à aquisição de uma estação de tratamento de água (ativo imobilizado), no valor de R\$36.686,00, em operação de venda para entrega futura. Fora emitida uma nota fiscal de faturamento (doc. 12 – fl. 115) naquele mês, para que o fornecedor recebesse o preço e produzisse o equipamento. Acontece que o então responsável pela contabilidade lançou no livro Registro de Entrada [LRE] (doc. 13 – fl. 117), um débito de diferença de alíquota de R\$ 6.236,62.

Ressalta que ocorreram dois erros: como não é a citada nota fiscal que gera o débito de ICMS, mas a nota fiscal de remessa, o débito não deveria ter sido registrado em 10/2007, mas quando da entrada do bem; o ICMS devido não é de R\$6.236,62, mas de R\$949,62 (18.992,34 X 5%), pois a mercadoria tem base de cálculo reduzida, conforme Convênios 52/91, 45/92 e 10/44. Assim, o erro do referido livro foi corrigido no livro Registro de Apuração do ICMS [LRAICMS] de 10/2007 (doc. 14 – fl. 119), onde não foi escrito o débito relativo à nota fiscal de faturamento.

Por essa razão, ao comparar os livros de outubro de 2007, verificando um débito no LRE não transportado para o LRAICMS, o fiscal concluiu que houvera falta de recolhimento do imposto, autuando o valor informado, de R\$6.236,62. Essa cobrança não pode prosperar, pois além de o ICMS não ser devido sobre a nota de faturamento, o imposto foi pago regularmente, em janeiro de 2008, quando o bem efetivamente ingressou no estabelecimento. Colaciona a nota fiscal de remessa da estação de tratamento de água e a escrituração do bem no LRE de 2008 (doc. 15 – fls. 121 a 123), quando foi apurado o débito, no valor correto de R\$949,62. Conclui restar evidente a improcedência da cobrança, resultando na improcedência total da infração 03.

Contrapõe-se à infração 04, lembrando que no Estado Democrático de Direito, vigoram os princípios de proteção do cidadão, destacando-se o princípio da segurança jurídica e o da ampla defesa. Por força desses princípios, o Estado somente pode restringir o patrimônio particular do contribuinte se apresentar sua pretensão com objetividade, oportunizando a ampla defesa. Entretanto esses mecanismos de proteção dos direitos e garantias individuais, só serão plenamente exercitáveis se for garantida a possibilidade de se contestar as infrações imputadas.

Quando não são fornecidos ao contribuinte os elementos necessários à prática do seu direito de defesa, o ato deve ser extirpado do sistema, por representar desrespeito às prescrições consagradas na Carta Magna. No caso da lide está patente o descumprimento daqueles princípios, já que o fisco não forneceu elementos capazes de identificar, com precisão, a infração.

A ação fiscal anterior foi revisada pela Corregedoria, resultando no Relatório da COFIS, onde são apontadas irregularidades não detectadas pelo agente fiscal, atinentes ao período de 2004 a 2006. Dentre as irregularidades estaria o uso indevido do Desenvolve sobre algumas saídas, resultando no pagamento a menos do ICMS. A infração foi descrita no item 15 do Relatório, que transcreveu. Entretanto, as planilhas da COFIS não identificam, com precisão, a irregularidade no gozo do benefício, apenas informam os valores mensais das saídas que não seriam por ele amparadas, sem identificar as notas fiscais, tampouco informar os produtos não contemplados pelo benefício.

Ao realizar o trabalho com base nesse Relatório, o autuante simplesmente transportou os valores constantes nas planilhas para o corpo do Auto de Infração, não apresentando qualquer dado capaz de identificar as saídas tidas como não contempladas pelo benefício, impedindo o exercício da ampla defesa, já que um número isolado em uma planilha, mesmo elaborada pela COFIS, não tem nenhuma significação. É quase impossível saber o significado de valores tidos como indevidos, sem que seja informado como se alcançou aqueles valores e a que notas fiscais se referem.

Realça que o fisco tem o dever de provar os seus lançamentos, entendimento dos próprios fiscais da Bahia, como registrou o Auditor Fiscal José Raimundo Conceição, ao prestar informação no processo relativo ao Auto de Infração nº. 207348.0001/04-5: “*Sei que o ônus da prova, mesmo em sede de procedimento administrativo fiscal, quanto a fatos constitutivos de direito é de quem alega. Inteligência da teoria geral das provas, insculpida nas disposições do CPC, art. 333.*”.

Destaca que de acordo com o art. 18, IV, “a” do RPAF/BA é nulo o lançamento desprovido de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator e questiona: “Da leitura do lançamento de ofício é possível afirmar, com segurança, qual a composição dos tais débitos não contemplados pelo Desenvolve?”. Responde que não, pois após investigar sua escrituração fiscal e contábil, não conseguiu identificar a alegada irregularidade.

Requer que o fisco efetue o necessário detalhamento da infração, identificando os débitos não contemplados no benefício, com base nas notas fiscais, exercendo o ônus da prova que lhe cabe (art. 18, IV, “a” do RPAF, c/c o art. 333 do CPC). Após, que seja intimado para apresentar defesa, no prazo de trinta dias, como assegura o RPAF/BA. Caso a fiscalização não cumpra o seu dever, o lançamento deve ser julgado nulo, nos termos do art. 18, II e IV, “a” do RPAF/BA.

Contesta a infração 05, afirmando que o procedimento tido como ilegal, que resultou na glosa do crédito decorreu do seguinte fato: comercializava palmito em conserva para redes varejistas, sendo que em algumas oportunidades os clientes informavam, por meio de um extrato eletrônico, a existência de avaria parcial dos produtos, abatendo-o do valor da fatura a ser paga. Como não compensava pagar o frete sobre o produto avariado para devolução da mercadoria, a destruição era realizada pelo cliente, não ocorrendo a real entrada das mercadorias em seu estabelecimento.

Também era muito comum que os supermercados demorassem meses para enviar a nota fiscal de devolução ou não a enviarem, o que lhe prejudicava, devido à existência de débito de ICMS sobre o produto não faturado. Para solucionar o impasse, emitia nota fiscal própria, no valor dos produtos avariados, apropriando o crédito de devolução, corrigindo a realidade fiscal aos fatos.

Alega que estando explicada a situação, solicitará aos clientes as notas fiscais de devolução (fictícia), considerando que o produto fora destruído, visando corrigir a irregularidade. Então, comprovará a legitimidade do crédito, uma vez que o emissor se debitaria do ICMS, mesmo sem a saída física do produto. Também poderia se creditar do ICMS, mesmo sem ter recebido o produto “devolvido”. Como juntará os documentos no curso do PAF, requer a improcedência da infração.

Tratando sobre a infração 06, observa que a fiscalização exige ICMS sobre uma omissão de saídas de mercadorias, apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques, entretanto o levantamento viola claramente a Portaria nº. 445/98. Isto porque o demonstrativo indica que o levantamento alcançou apenas o período de 22 de outubro a 31 de dezembro de 2007, de forma que o estoque de 22/10/2007 foi considerado como estoque inicial e o estoque de 31/12/2007 como estoque final, sendo analisado apenas esse curto período. Como o exercício de 2007 já havia se encerrado quando da fiscalização (dezembro de 2008), o levantamento quantitativo parcial do exercício de 2007 infringe a Portaria 445/98, que determina, através do art. 2º, inciso I, que o levantamento quantitativo em exercício fechado seja feito quando o exercício financeiro já se encontra encerrado, dispondo-se dos estoques inicial e final do período a ser fiscalizado.

Como a Portaria determina a realização do levantamento em exercício fechado quando encerrado o exercício financeiro, o período a ser fiscalizado deveria equivaler ao período entre 1º de janeiro e 31 de dezembro. Assim, como a fiscalização se deparou com um exercício financeiro encerrado, não poderia usar apenas alguns meses ou dias para apurar o estoque, por se constituir em desrespeito à Portaria. Somente é possível o levantamento quantitativo de período inferior quando a fiscalização é feita em exercício aberto, quando se apura o estoque inicial do exercício e se faz a contagem do estoque final à época da ação fiscal (art. 2º, inciso II da Portaria 445/98).

Enfatiza que não se pode alegar que a Portaria 445/98 é mera orientação, sem força cogente, não estando a fiscalização obrigada a seguir seus ditames, desde quando este Conselho de Fazenda, em diversas ocasiões anulou autos de infração amparados em levantamentos quantitativos de estoque que descumpriam essa Portaria, a exemplo dos Acórdãos JJF de nºs 0442-02/03 e 0225-03/02, que resultaram na nulidade de lançamentos, por contrariarem disposições nela contidos.

Conclui que tendo em vista que o levantamento quantitativo contraria o disposto no art. 2º, I da Portaria 445/98, a infração 06 deve ser julgada nula, na linha da jurisprudência deste CONSEF. Entretanto, mesmo estando flagrante a nulidade da infração, elaborou um levantamento quantitativo de estoques do exercício de 2007 (doc. 16 – fl. 125), considerando o estoque inicial em 01.01.2007 no valor de R\$214.559,43, entradas no montante de R\$269.437,52, estoque final de 31.12.2007 zerado, saídas no valor de R\$430.919,00, resultando numa omissão de saídas no importe de R\$53.077,95, que gerou um débito de ICMS na importância de R\$9.023,25.

Realça que a juntada de todos os documentos que ampararam a elaboração desse demonstrativo resultaria um verdadeiro caos processual, com inúmeros documentos e um inchaço desnecessário do PAF, entretanto a exatidão desses números pode ser comprovada por meio de diligência fiscal, o que requer, a fim de que seja analisada a veracidade dos dados apontados pelo impugnante ou elabore um novo levantamento quantitativo de 2007, apurando o exercício financeiro integral. Requer a nulidade ou a procedência parcial da infração 06.

Confia que o CONSEF julgará o Auto de Infração nulo ou parcialmente procedente. Reitera o pedido de produção de prova documental suplementar, assim como de diligência fiscal, a fim de corroborar as incorreções do levantamento fiscal.

O autuante produziu informação fiscal às fls. 130 a 132, inicialmente apresentando um histórico a respeito dos fatos que deram origem à lavratura do presente Auto de Infração, nos seguintes termos:

- a) a COFIS efetuou revisão fiscal dos exercícios fiscalizados de 2004 a 2006, emitindo Termo de Encerramento da revisão no livro próprio, devolvendo os documentos e livros fiscais, inclusive planilhas elaboradas e demonstrativos das notas fiscais, além de CD contendo os dados da revisão;
- b) recebeu a Ordem de Serviço nº. 514716/08 para fiscalizar o exercício de 2007, nela não constando observação para retroagir ou revisar exercícios fiscais anteriores fiscalizados por outro fiscal, mesmo porque não tem competência legal para efetuar revisão de fiscalização, entendendo que o processo de revisão e informação fiscal deveria ser direcionado ao próprio autor da fiscalização

anterior, para complementação de outros roteiros e autuação, se devida. Frisa que a ordem de Serviço é exclusiva do exercício de 2007 (fls. 137/138);

c) em 2007 a AMBIAL foi contratada pela COOPALM – Cooperativa de Palmito do Baixo Sul da Bahia, I. E. 65.575.907 (fls. 133 a 136), para prestar serviços, exclusivos, de beneficiamento e envasamento de palmito pupunha, pelo qual a contratante fornecia a matéria-prima (hastes de palmito e os demais insumos (potes de vidro, tampas, rótulos, cola, lacres, líquidos conservantes, caixas de papelão, fitas adesivas, etc.) e a contratada prestava os serviços de industrialização, emitindo uma fatura pelos serviços de industrialização ao preço combinado por unidade;

d) desde fevereiro de 2007 o autuado desistiu da atividade de industrialização da produção própria, passando a industrializar para terceiros por encomenda, CFOP 5124, abandonando os incentivos do Programa Desenvolve, sem solicitar exclusão da Resolução nº. 02/2003. Como a Resolução prevê incentivo para as operações próprias e a atividade foi alterada para o serviço de industrialização por encomenda, entende que em 2007 o autuado perdeu o referido incentivo e deveria recolher o ICMS dos anos anteriores com os descontos previstos no Decreto nº. 8.205/02.

Consigna que a autuação foi realizada por infrações levantadas no exercício de 2007, com a inclusão de créditos reclamados pela COFIS na revisão dos exercícios de 2004 a 2006. Em seguida contesta os argumentos da defesa relativos a cada uma das infrações.

Infração 01 – os créditos fiscais indevidos, levantados nos exercícios de 2004, 2005 e 2006 pela COFIS foram apresentados ao contribuinte no formato de CD, com planilhas, demonstrativos e relação das notas fiscais originárias, não procedendo a alegação da defesa concernente à falta de provas da infração. Afirma que os Auditores Fiscais da COFIS têm as cópias das notas fiscais, cujos originais foram devolvidos ao autuado (vide fatos ‘a’ e ‘b’).

No exercício de 2007, por ele fiscalizado, os créditos fiscais foram utilizados indevidamente, já que tomaram a conotação e a natureza de materiais de consumo, por força do contrato de prestação de serviços de industrialização por encomenda da COOPALM, (este fato não desvirtua a condição dos materiais utilizados) com fornecimento dos insumos (vide fatos ‘c’ e ‘d’). Afiança que as notas fiscais foram relacionadas e devolvidas à diretora do autuado. Anexa a cópia do demonstrativo de crédito indevido e respectivas notas fiscais (fls. 139 a 170). Aduz que descabem as alegações da defesa.

Infração 02 – os créditos indevidos relativos a bens do ativo permanente do exercício de 2006 se encontram no relatório da COFIS, tendo sido entregues ao contribuinte tanto as planilhas quanto as notas fiscais originárias do crédito, não tendo pertinência as alegações defensivas.

Infração 03 – o ICMS relativo à diferença de alíquota dos exercícios de 2004 a 2006 foram levantados no relatório da COFIS, sendo que planilhas, demonstrativos e relatório em CD foram apresentados ao impugnante e devolvidos os documentos fiscais originais.

No levantamento da Auditoria Fiscal de 2007, com a transformação da atividade de indústria para prestadora de serviços de industrialização por encomenda (fato ‘c’), os materiais adquiridos para tais prestações pelo autuado têm natureza de consumo próprio, sendo devido o ICMS, conforme demonstrativo às fls. 171 a 179. As notas fiscais foram relacionadas e devolvidas à empresa.

Quanto à Nota Fiscal nº 2.274 (da estação de tratamento) tinha sido lançada como ativo no livro Registro de Entradas pelo contribuinte, sendo calculado o ICMS de R\$6.236,62 (fl. 180) e não debitado no livro RAICMS. Entretanto, em janeiro de 2008 o autuado corrigira o lançamento, debitando no livro de Apuração o valor correto do imposto devido. Com a exclusão dessa nota fiscal essa infração fica mantida no valor de R\$4.422,22.

Infração 04 – realça que o impugnante não tem base para se insurgir contra os cálculos constantes nas planilhas da COFIS, uma vez que a Resolução nº. 02/2003 do Desenvolve é clara, quando indica

que o incentivo se refere às operações próprias. Assim, os revisores eliminaram do cálculo do imposto devido as operações “Outras”, lançadas no livro RAICMS, a exemplo de diferença de alíquota, créditos indevidos, ativo permanente, etc. Assevera que tendo em vista que todos os documentos originários foram devolvidos ao autuado, inclusive o CD gravado, não procede a alegação de cerceamento de defesa. Acrescenta que os prepostos da COFIS mantêm as cópias dos documentos para apresentação, caso se faça necessário.

Infração 05 – destaca que a justificativa da defesa é brilhante, porém sem conexão tributária. Não admite que grandes redes de supermercados e de varejo, com a organização existente, receberiam mercadorias com notas fiscais, contendo destaque do ICMS, frete e demais despesas, registraria em sua escrita fiscal e contábil, estocando e vendendo as mercadorias, para meses depois constatar avaria em alguns itens, sem apresentar laudo técnico. Quanto à emissão de nota fiscal própria para devolução simbólica, lançada no livro Registro de Entradas, sendo o crédito lançado no RAICMS, o crédito é indevido, por se tratar de operação irregular.

Infração 06 – ao realizar a fiscalização através de Auditoria Fiscal e Contábil do exercício fechado de 2007, constatou que o contribuinte vinha mantendo crédito fiscal de insumos desde fevereiro, quando passou a prestar serviços de industrialização para terceiros. De outubro a dezembro comercializou produtos adquiridos de terceiros (da COOPALM), dando entrada de palmito extra, cultiverde, comprebem, sendas, no valor total de R\$269.437,52, usando o crédito fiscal de R\$45.804,38. Ocorre que o ICMS é um imposto não-cumulativo, o estoque se encontrava zerado no livro Registro de Inventário e as mercadorias tinham saído nesse trimestre. Assim, adveio a pergunta; “o que estava faltando para fechar o conta-corrente fiscal nesse período?” Faltou a emissão do documento fiscal nas saídas dos produtos, o registro da saída no livro próprio, o débito fiscal no livro RAICMS. Aduz que não efetuou levantamento por espécie de mercadoria, e sim omissão de saídas por falta de emissão do documento fiscal hábil para as operações seguintes (fl. 13).

Sugere a procedência parcial do Auto de Infração, excluindo a exigência relativa à Nota Fiscal nº. 2.274, regularizada pelo autuado no exercício seguinte. Observa que sendo necessário juntar as notas fiscais dos exercícios de 2004 a 2006, o processo deverá ser encaminhado à COFIS, para que os Auditores Fiscais revisores apresentem nova informação fiscal.

Após cientificado sobre a informação fiscal e anexos, o autuado se manifestou às fls. 183 a 193, quando arguiu a nulidade da autuação em relação ao período anterior a 01/01/2007. Lembra ter esclarecido em sua defesa que a ação fiscal decorrera de uma Revisão de Procedimentos Fiscais, efetivada pela COFIS, visando analisar ação fiscal derivada da Ordem de Serviço nº 51573707, que havia resultado em autuação anterior, que exigira créditos de ICMS do período de 2004 a 2006.

Contestara o novo procedimento adotado, uma vez que o Auditor Fiscal não efetuara uma “refiscalização” do período, somente reproduzindo as conclusões apresentadas pela COFIS. Realça que um Auto de Infração não pode prosperar sem que tenha havido uma fiscalização ou refiscalização, não sendo lícito um lançamento apenas baseado em conclusões obtidas pela Corregedoria, que não possui atribuição para constituir crédito tributário, mas apenas avaliar tecnicamente e disciplinarmente a atuação dos prepostos fiscais.

Reproduz os itens ‘a’ e ‘b’ da informação fiscal, nos quais o autuante chamou a atenção para os fatos de que a COFIS revisara a fiscalização de 2004 a 2006 e que a Ordem de Serviço que recebera se restringia ao exercício de 2007, não incluindo revisão de exercícios anteriores, por não ter competência legal para executar a tarefa, e que o processo de revisão e informação fiscal deveria ser direcionado ao Auditor Fiscal anterior para execução de outros roteiros e autuação, se devida.

Salienta que diante do que foi proferido pelo autuante não há dúvida que o lançamento é nulo, por uma das seguintes razões:

1) por falta de ordem de serviço direcionada aos exercícios de 2004 a 2006, pois conforme confessado pelo autuante, a ordem de serviço recebida se referia exclusivamente ao exercício de 2007, não alcançando períodos anteriores. Conclui que a autuação não poderia englobar aquele período, sob pena de violar o devido processo legal, resultando na nulidade da autuação.

Ressalta que este é o entendimento do CONSEF, a exemplo da decisão concernente à Resolução JJF nº. 1462/99, que se refere à nulidade de lançamento, em decorrência de vício jurídico que afeta a sua eficácia, isto é, a inexistência de ordem de serviço para a realização de fiscalização regular. Transcreve as seguintes palavras do relator: “... *As auditoras receberam ordem unicamente para coletar material para emprego em sala de aula. Ou seja: as auditoras nesse caso não se encontravam no regular desempenho de suas funções fiscalizadoras. Convém advertir que não se trata aqui do descumprimento de mera formalidade de questão burocrática coisa sem relevância. Ao contrário o ato do lançamento tributário tem um rito. Rito que é estabelecido pela legislação. O lançamento não pode ser praticado livremente pelo fisco como bem queira. Ao contrário é um ato vinculado isto é sujeito à observância dos ditames da lei – ditames de ordem material e formal. Sob o aspecto material ou de mérito cumpre verificar se o tributo é ou não devido se há ou não provas do cometimento. Por outro lado do ponto de vista formal deve-se observar a forma o método ou critério a ser seguido na efetivação do lançamento. Não há hierarquia entre um ou outro aspecto. Tão importante quanto a apuração do fato em si é a forma como o fato deve ser autuado. Se um preceito formal deixa de ser atendido vicia-se o procedimento afetando a sua eficácia. Dentre os vários princípios jurídicos que norteiam a instauração o preparo a instrução e a decisão do processo administrativo aflora neste caso o princípio do devido processo legal. Considero-me impedido de examinar o mérito da lide. Não somente o mérito mas também as demais preliminares suscitadas pela defesa. Proponho que se anule o procedimento fiscal em decorrência do vício apontado ...*”

Apresenta, ainda, as ementas relativas às Resoluções JJF de nºs 00915/99 e 0488/01, que tratam sobre vícios procedimentais análogos, tendo o último se referido à falta de prorrogação do Termo de Início de Fiscalização. Aduz que o próprio autuante frisou que a ordem de serviço não alcançava o período de 2004 a 2006, de modo que, em relação a esse período não há supedâneo formal a dar legalidade à autuação. Assim, em relação àquele período o Auditor Fiscal não se encontrava no regular desempenho da sua função fiscalizadora, o que representa desrespeito ao devido processo legal, ensejando a nulidade da autuação quanto aos exercícios de 2004 a 2006, conforme art. 18, incisos I e IV do RPAF/BA, corroborado pela jurisprudência do CONSEF;

2) por falta de fiscalização em relação ao período anterior a 2007, tendo em vista que o autuante confessa outro fato relevante, que também enseja a nulidade do lançamento atinente ao período de 2004 a 2006: diz que não efetuou a revisão do trabalho fiscalizatório do período anterior a 2007, tanto por não haver esta previsão na ordem de serviço, como por não possuir competência funcional para tanto. Afirmou, inclusive, que o trabalho de revisão deveria ter sido delegado ao preposto fiscal que efetuara a ação fiscal anterior, por ser sua tal atribuição.

Frisa que o autuante não empreendeu qualquer ação fiscal relativa àqueles exercícios, apenas reproduzindo as conclusões da COFIS e esta não possui atribuição para fiscalizar contribuintes ou constituir créditos tributários, pois lhe compete fiscalizar a conduta dos prepostos fiscais. Assim, o resultado da revisão não pode ser tratado como um crédito tributário do Estado, mas como um indicio de falha técnica de quem fiscalizou o contribuinte, podendo ensejar novo procedimento fiscal, visando constituir o crédito tributário não cobrado anteriormente.

Neste caso, devido à ausência de um novo trabalho fiscal, há somente um Auto de Infração lavrado pela COFIS, simplesmente assinado pelo Auditor Fiscal. Um verdadeiro “faz de contas”! Assim, a autuação não é nula somente por falta de atribuição legal da Corregedoria para constituir crédito

tributário, mas por diversos vícios que este procedimento acarreta, sendo o principal a falta de amparo probatório das infrações, não havendo anexos suficientemente claros para identificar as infrações, pois o próprio “autuante” teve dificuldade ao defender as infrações referentes à revisão, fazendo referências genéricas a documentos analisados pela COFIS.

Deste modo, devido à ausência de fiscalização do contribuinte em relação ao mencionado período, requer que o lançamento, nessa parte, seja julgado nulo, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Passa, em seguida a tratar especificamente a respeito de cada um dos itens do lançamento.

Infração 01 – o autuante não defendeu o mérito em relação ao período anterior a 2007, afirmando que a infração está caracterizada, com base nos documentos elaborados pela COFIS. Entende que sendo afastada a preliminar de nulidade, a infração é improcedente, por ser legítimo o crédito fiscal referente à aquisição de insumos, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Sobre o exercício de 2007, argúi que o fato de passar a industrializar por encomenda não transforma a natureza desses materiais de insumos para uso e consumo, pois continuam sendo empregados na industrialização, sendo a única diferença que a industrialização é contratada por terceiros. Alega que se prosperasse o entendimento de que tratando-se de serviço os bens seriam de uso e consumo, a atividade não seria alcançada pelo ICMS e sim pelo ISS, já que o objetivo não seria a produção e circulação de mercadorias, mas a prestação de serviços. Destaca que ou é contribuinte do ICMS e os bens são insumos para industrialização ou é prestador de serviço, e os bens são consumidos na prestação dos serviços, com incidência do ISS. Reitera os termos da defesa, pugnando pela nulidade ou improcedência da infração.

Infração 02 – apesar de o autuante aduzir que não houve cerceamento de defesa, reportando-se ao relatório da Corregedoria, esse relatório não é suficientemente claro para demonstrar a infração e, mesmo que fosse, não poderia ter sido reproduzido integralmente no corpo do Auto de Infração, sem a realização de nova ação fiscal, o que torna a infração nula.

Infração 03 – quanto ao período anterior a 2007, o autuante não defende o mérito, afirmando que a infração está caracterizada segundo o relatório da COFIS. Acha que sendo afastada a preliminar de nulidade, deve ser julgada improcedente, por ser ilegal a cobrança de ICMS referente à diferença de alíquota em relação a insumos, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Em relação ao exercício de 2007, o fato de passar a industrializar por encomenda não transforma a natureza dos materiais adquiridos para uso e consumo, pois ainda são empregados na industrialização, divergindo apenas porque a industrialização é contratada por terceiros. Reprisa as alegações de que se for tratada como um serviço a atividade será tributada pelo ISS e não pelo ICMS e reitera os termos da defesa, requerendo a nulidade ou improcedência da infração.

Infração 04 – o autuante cita os documentos da COFIS para afirmar que não houve cerceamento de defesa, dizendo, genericamente, que os revisores eliminaram operações outras, não albergadas pelo Desenvolve, mas não as identifica, apenas afirmando que as provas documentais estariam na COFIS, que poderia apresentá-las, se necessário. Salienta que o relatório da COFIS não é demonstra a infração e, ainda que isso ocorresse, não poderia ter sido reproduzido integralmente no Auto de Infração, sem uma nova ação fiscal, o que torna nula a infração.

Infração 05 – reprisa que solicitará a seus clientes a emissão da nota fiscal de devolução, para corrigir a irregularidade apontada pelo fisco, visando a improcedência da infração.

Infração 06 – o autuante tenta negar que realizou um levantamento quantitativo de estoques, tendo apenas apurado “omissão de saídas por falta de emissão de documento fiscal hábil”, entretanto o “demonstrativo” indica tratar-se de um levantamento quantitativo, onde foi investigado o estoque inicial, as entradas, as saídas e o estoque final, resultando na omissão de saídas. Frisa que o

levantamento quantitativo é um procedimento, pelo qual o fisco apura a omissão de saídas, que vem a ser o resultado do roteiro de auditoria denominado levantamento quantitativo de estoques.

Ressalta que o problema é que no levantamento não foram cumpridos os ditames legais da Portaria 445/98, pois no caso de exercício fechado o art. 2º, I, determina que deva ser fiscalizado o período equivalente ao exercício financeiro encerrado, ou seja, o período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro. No entanto, o levantamento compreendeu apenas o período de 22.10.2007 a 31.12.2007, violando claramente a citada Portaria, ensejando a nulidade da infração.

Caso ultrapassada a preliminar de nulidade, reitera que o resultado correto do levantamento quantitativo do exercício fechado de 2007, seria uma omissão de saídas de R\$9.023,25 [valor do ICMS], conforme documentos anexados à defesa, podendo ser objeto de diligência fiscal, se necessária. Pugna pela nulidade ou procedência parcial dessa infração.

Requer a nulidade ou procedência parcial do Auto de Infração, ao tempo em que reprisa o seu pedido de produção de prova documental suplementar, assim como de diligência fiscal, a fim de corroborar as incorreções do levantamento fiscal.

VOTO

Após cuidadosa análise dos elementos constitutivos deste processo, especialmente a Ordem de Serviço nº. 514716/08, os esclarecimentos trazidos pelo autuante e o pronunciamento do representante legal do sujeito passivo, concluo que o exame do presente Auto de Infração necessariamente deve ser realizado após o seu desmembramento em dois períodos: de 2004 a 2006 e de 2007. Isto porque a Ordem de Serviço somente direciona os trabalhos de “auditoria fiscal/contábil” para o período a fiscalizar de “01/01/2007 a 31/12/2007”, enquanto que a autuação concernente às infrações 01 (em parte), 02, 03 (em parte) e 04 está baseada tão somente nos resultados de uma revisão fiscal conduzida pela Coordenação de Revisão Fiscal – COFIS, órgão da Corregedoria da Secretaria da Fazenda. Assim, tratarei inicialmente a respeito dos lançamentos correspondentes ao primeiro período, apresentando o respectivo resultado, para em seguida abordar as exigências fiscais relativas ao exercício de 2007.

De pronto, cumpre-me registrar que concordo com o impugnante, quando pleiteia a nulidade do Auto de Infração, no que tange ao primeiro período aqui enfocado. Os trabalhos desenvolvidos pela fiscalização estadual seguem uma diretriz emanada de um comando originado da administração fazendária e que se encontra no sistema informatizado da Secretaria da Fazenda. Esse elemento norteador é denominado de “ordem de serviço”, nele contendo, dentre outras informações, a identificação do contribuinte a ser fiscalizado e do preposto fiscal responsável pela realização dos trabalhos, o tipo de ação fiscal a ser adotado no procedimento e o período a ser fiscalizado.

Ora, tendo em vista que a Ordem de Serviço nº. 514716/2008, emitida em nome do Auditor Fiscal que realizou os trabalhos de fiscalização junto ao impugnante indica de maneira clara que o período objeto da ação fiscal estava restrito ao exercício de 2007, o agente do fisco não se encontrava autorizado pela Repartição Fazendária a estender a sua análise a outros períodos que não aquele. Uma verificação do Termo de Intimação acostado à fl. 10, que serviu para dar início à ação fiscal, mostra que os livros e documentos fiscais solicitados ao contribuinte estavam restritos ao período tratado na Ordem de Serviço.

Para corroborar o entendimento aqui delineado, o autuante foi enfático ao prestar a informação fiscal, quando asseverou que “*Recebi em 09/10/2008 Ordem de Serviço nº. 514716/2008 para fiscalização do exercício de 2007... e nela não consta observação para retroagir ou revisar exercícios fiscais anteriores fiscalizados por outro Auditor... tal revisão e informação fiscal, entendo, deveria ser direcionado ao próprio Auditor autuante para complementação... A O. S. citada é exclusiva do exercício a fiscalizar de 2007.*” E mais adiante ele complementa: “*Se necessário for a juntada de cópias de notas fiscais dos exercícios de 2004 a 2006, o presente processo poderá ser*

remetido para Coordenação de Revisão Fiscal – COFIS, para os Auditores revisores apresentarem nova informação.”.

Vale o registro de que o autuante não realizou nenhum procedimento fiscal e confirmou que não dispunha de nenhum elemento probatório atinente ao período em questão.

Por fim, ainda existe um outro fator a me convencer quanto à descaracterização da fração do lançamento de ofício aqui focalizado: para consignar no Auto de Infração as exigências fiscais em questão, o autuante simplesmente incorporou aos autos o Relatório de Revisão do lançamento anterior, elaborado pela COFIS, sem apresentar importantes elementos que lhe pudesse emprestar um grau de validade a ser considerado, a exemplo de documentos fiscais, demonstrativos e planilhas elaboradas durante a realização da ação fiscal. Essa ausência implica em cerceamento do direito de defesa do contribuinte, desde quando o impossibilita de identificar, com precisão, as infrações que lhe foram imputadas, além de não permitir uma análise acurada por parte do julgador, de modo a possibilitar uma decisão justa e equilibrada.

Deste modo, não analisarei o mérito em relação às exigências fiscais a seguir indicadas, por considerá-las nulas, tendo em vista que o procedimento fiscal correspondente não atende ao devido processo legal, haja vista que a ordem de serviço não contempla os períodos aqui abordados, de modo que o Auditor Fiscal não se encontrava autorizado a desempenhar funções fiscalizadoras nesses períodos: a infração 01, no que se refere às ocorrências de 31/12/2004, 31/12/2005 e 31/12/2006; a infração 02; a infração 03, em relação às ocorrências de 28/02/2004, 30/06/2005, 30/08/2005, 30/09/2005, 30/12/2005, 30/09/2006 e 30/10/2006; e a infração 04.

Passarei agora a comentar a respeito das infrações estritamente vinculadas à Ordem de Serviço.

Observo que na infração 06 foi indicada uma omissão de saídas de mercadorias, apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. Foi alegado pela defesa que o autuante teria deixado de cumprir disposições contidas na Portaria nº 445/98, o que resultaria na nulidade do lançamento.

Analizando os documentos juntados pela fiscalização, que se referem ao Demonstrativo de Omissões de Saídas e às notas fiscais correspondentes (fls. 13 a 18), percebo que da maneira como se apresenta, realmente essa autuação não pode prosperar, haja vista que a despeito de a imputação, como dito acima, se referir ao resultado de um levantamento quantitativo realizado por exercício fechado, está destituído de elementos essenciais que a apuração deve conter, quais sejam, o estoque inicial e o estoque final, tomados respectivamente no primeiro e no último dia do exercício fiscalizado; o preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte ou por outro estabelecimento da mesma praça. Estas falhas vão de encontro tanto às determinações verificadas na mencionada Portaria como no Decreto nº 6.284/97 (RICMS/BA), especialmente o art. 60, inciso II, alínea “a”.

Apesar de o autuante ter argumentado que não efetuara um levantamento por espécie de mercadorias e sim que teria detectado que o contribuinte utilizara créditos fiscais relativos às entradas de mercadorias cujas saídas omitira, concluo que estas ponderações não dão sustentação à autuação. Em primeiro lugar, tanto a acusação verificada no Auto de Infração como os dispositivos relativos ao enquadramento se reportam à realização de um levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado. Depois, se a imputação que o autuante atribuiu ao contribuinte foi outra, de natureza diversa, igualmente se constitui numa imposição eivada de nulidade.

Deste modo, não vislumbro nos autos os elementos suficientes para se determinar, com segurança, o montante do valor devido pelo contribuinte, no que se refere a essa infração, desde quando foi indicada uma irregularidade, que teria sido apurada segundo um roteiro específico de fiscalização, que, entretanto, não foi devidamente seguido. E logo em seguida, isto é, na informação fiscal, o agente do fisco pretende caracterizar que a imputação se refere a uma outra acusação, cujo resultado

foi alcançado por outro meio que não aquele informado na peça acusatória. Assim, chego à seguinte conclusão: como não há certeza de que os valores do imposto apurados são aqueles realmente devidos, me convenço de que apenas através de nova ação fiscal será possível se ter certeza dos valores devidos em decorrência da omissão apontada.

Concluo que nos moldes como foi apurada a infração ficou caracterizado que o lançamento foi efetuado em desacordo com as normas que regem a matéria, ou seja, o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada, no que se refere aos valores correspondentes à base de cálculo e, consequentemente, ao valor do imposto devido.

Com base no disposto no art. 21 do RPAF/99, represento à autoridade fazendária competente para que providencie o refazimento da ação fiscal, a salvo de falhas, no que se refere a todas as ocorrências consideradas nulas referentes às infrações 01, 02, 03, 04 e 06.

As infrações 01 e 03 correspondem à exigência do ICMS relativo à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, referindo-se respectivamente ao uso do crédito fiscal e à falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença de alíquotas.

O contribuinte se insurgiu contra essas imputações, arguindo que os materiais em questão participam de forma direta e efetiva do seu processo produtivo, referindo-se, na realidade, a insumos, produtos intermediários e materiais de embalagem. O autuante rebateu que as imputações decorreram do fato de o autuado, a partir do início do exercício de 2007, ter passado exclusivamente a prestar serviços de industrialização por encomenda, o que teria desvirtuado a condição dos materiais utilizados, já que tomaram a conotação e a natureza de materiais de consumo.

Após uma verificação das mercadorias concernentes às duas exigências, que se encontram relacionadas nos demonstrativos acostados às fls. 139 (infração 01) e 171 (infração 03), constato que na sua maioria enseja direito ao crédito fiscal do imposto, por se referirem, efetivamente, a insumos, produtos intermediários e materiais de embalagem, sendo indispensáveis à produção industrial. Observo que não tem fundamento a alegação do autuante de que em razão de o contribuinte ter passado à condição de estabelecimento industrializador sob encomenda as mercadorias teriam adquirido a natureza de materiais de consumo, uma vez que tal situação não implica necessariamente na mudança do tratamento tributário a ser dispensado aos materiais que sejam empregados em processos de industrialização.

Deste modo, na infração 01, vejo que dentre os materiais arrolados apenas não pode ser admitida a utilização do crédito fiscal em referência a “material de expediente – sabão” e a “esteira transferidora”, pois não podem ser enquadrados como insumos, produtos intermediários ou materiais de embalagem. Assim, essa infração fica mantida de forma parcial, no montante de R\$91,36, sendo R\$58,80 referente ao mês de março de 2007 e R\$32,56 ao mês de setembro de 2007.

No que se refere à infração 03, no entanto, constato que apenas em relação ao item “contentor plástico”, que corresponde a material de embalagem, assiste razão ao impugnante, haja vista que as demais mercadorias são consideradas como materiais de uso e consumo, a exemplo de parafusos, material de limpeza, lâmpadas e piso cerâmico.

Constato que o contribuinte comprovou que houvera incorrido em um equívoco quanto ao lançamento em seus livros fiscais do valor do ICMS devido em relação à aquisição de uma estação de tratamento de água (Nota Fiscal nº. 2.274), fato que conduzira à exigência correspondente, no valor de R\$6.236,62. À vista da documentação comprobatória, o autuante, de forma acertada, excluiu esse valor desta exigência. Desta forma, mantenho parcialmente a infração 03, no montante de R\$960,77, de acordo com a tabela abaixo:

| OCORRÊNCIA | VALOR JULGADO |
|------------|---------------|
|------------|---------------|

| | |
|--------------|---------------|
| 06/2007 | 225,93 |
| 07/2007 | 42,20 |
| 08/2007 | 96,09 |
| 09/2007 | 160,88 |
| 12/2007 | 435,67 |
| TOTAL | 960,77 |

Na infração 05 foi exigido ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal, em razão de a mercadoria não haver entrado no estabelecimento. Verifico que a imputação decorreu do fato de o contribuinte ter se creditado do imposto através da emissão de notas fiscais próprias, emitidas exclusivamente para esse fim, sem comprovar que as mercadorias em questão tinham sido devolvidas pelos seus clientes.

Na sua impugnação, o autuado alegou que a situação se originara da necessidade de documentar o retorno simbólico de mercadorias comercializadas que haviam deteriorado, sem que os adquirentes emitissem as notas fiscais correspondentes, nem efetuado as devoluções das mercadorias em questão. Saliento que de acordo com o disposto no art. 93, inciso VII do RICMS/97, a admissibilidade do crédito fiscal nessa situação está vinculada ao retorno real das mercadorias ao estabelecimento do fornecedor, de modo que não existindo nenhuma prova material de que as mercadorias tenham retornado ou que os destinatários tenham emitido as notas fiscais totais ou parciais relativas às mercadorias alegadamente deterioradas, a infração resta totalmente caracterizada.

Saliento que tendo em vista que os elementos acostados aos autos são suficientes para o meu convencimento e decisão da lide, não acato o pleito defensivo no sentido de apresentação posterior de novas provas, nem pela realização de diligência.

Ante todo o exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, sendo nulas todas as imputações referentes aos exercícios de 2004 a 2006, enquanto que no caso do exercício de 2007, a infração 06 é nula, as infrações 01 e 03 ficam mantidas de forma parcial e a infração 05 fica mantida integralmente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 129655.0011/08-3, lavrado contra **AMBIAL AGROINDÚSTRIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.484,96**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.052,13 e de 150% sobre R\$1.432,83, previstas no artigo 42, incisos VII, alínea “a”, II, alínea “f” e V, alínea “b” da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais. Recomenda-se a instauração de novo procedimento fiscal, no que se refere ao lançamento atinente aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, bem como à infração 06, em conformidade com o art. 21 do RPAF/99.

Esta Junta recorre, de ofício, desta 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, 28 de outubro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

*ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR