

**A. I. N°.** - 279459.0001/07-1  
**AUTUADO** - NORSÁ REFRIGERANTES LTDA.  
**AUTUANTE** - FERNANDO ANTONIO CÂNDIDO MENA BARRETO  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 09. 03. 2010

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0031-01/10

**EMENTA:** ICMS. 1. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS DE REFRIGERANTES A CONTRIBUINTE DESTE ESTADO. IMPOSTO RETIDO A MENOS. Infração reconhecida. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. **b)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO POR ANTECIPAÇÃO. A lei atribui ao fabricante a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente às operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes. A existência de inconsistências decorrentes da mudança de embalagem de determinados produtos no momento da comercialização resulta na redução do valores a serem exigidos. Infrações parcialmente caracterizadas. 3. CRÉDITO FISCAL. **a)** FALTA DE ESTORNO. MATÉRIAS PRIMAS UTILIZADAS EM FINS ALHEIS ÀS ATIVIDADES DO ESTABELECIMENTO. Exige-se o estorno do crédito fiscal relativo às entradas de matérias primas não utilizadas no processo produtivo. A comprovação da ocorrência de alterações internas na apresentação dos produtos gera modificação nos valores apurados. Infração mantida parcialmente. **b)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **b.1)** MATERIAL DE CONSUMO. Vedada a utilização de crédito fiscal de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. **b.2)** RECEBIMENTO EM TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Infração não impugnada. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Infração LANÇADO E RECOLHIDO A

UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Infração acatada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 26/02/2007, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente à exigência de ICMS no valor de R\$3.859.990,39, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de março a dezembro de 2004 e janeiro a junho de 2005, exigindo o imposto no valor de R\$137.361,84, acrescido da multa de 60%, conforme Anexo 01 (fls. 17 a 21). Consta que para os produtos com os códigos 300, 309 e 546 foi utilizada a pauta de R\$5,46 ao invés de R\$6,73, conforme item 16.02 do Anexo Único da Instrução Normativa nº. 23/03, descontado o percentual de 1% por serem garrafas de vidros retornáveis. Em anexo consta o Demonstrativo Analítico;

02 – deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento, nos exercícios de 2004 e 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$250.859,68, acrescido da multa de 60%, de acordo com o Anexo 02 (fls. 22 a 158). Consta que foi utilizado em 2004 um total de 253 LU, enquanto que em 2005 foram utilizados 168 LU do concentrado, principal matéria prima, fora do sistema produtivo, não havendo o devido aproveitamento pelo processo para transformação em produto final acabado, conforme demonstrado nos quadros analíticos anexados ao PAF;

03 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido imposto no valor de R\$43.954,23, acrescido da multa de 60%, conforme Anexo 03 (fls. 159 a 171). Consta que foi utilizado crédito fiscal correspondente a produtos não vinculados diretamente ao processo produtivo. Para levantamento dessas glosas fiscais, foi levado em conta o Acórdão CJF 0201-11/06, que julgou como procedentes as glosas constantes no Auto de Infração nº. 298624.0103/04-7, conforme demonstrativo e acórdão em anexo;

04 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2005, exigindo imposto no valor de R\$15.812,99, acrescido da multa de 60%, conforme Anexo 04 (fls. 172 a 178). É informado que o débito foi gerado pela concomitante improcedência do crédito fiscal indevido, conforme Anexo 03 e quadro analítico em anexo;

05 – recolheu a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação do prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, nos meses de setembro a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004 e janeiro a agosto de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$2.594.604,55, com multa de 60%, conforme Anexo 05 (fls. 179 a 410). Consta que a Resolução nº. 89/2003 habilitou o contribuinte a se beneficiar do programa a partir de 27/09/2003 (fl. 216) e o mesmo passou a utilizar do benefício a partir de 01/09/2003. O contribuinte utilizou na apuração do ICMS para uso do benefício com parcela dilatada, operações com mercadorias industrializadas fora do Estado, recebendo-as por transferência, por compra e para revenda, contrariando o art. 3º do Regulamento do Desenvolve (fl. 220) e de acordo com quadros analíticos em anexo;

06 – utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS, nas operações com mercadorias, no estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base de cálculo

legislação, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a setembro, novembro e dezembro de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$7.318,52, acrescido da multa de 60%, de acordo com o Anexo 06 (fls. 411 a 413). Consta que o contribuinte recebeu por transferência de filiais, produtos com preço de transferência superior ao custo de produção, conforme demonstrativo anexo;

07 – deixou de recolher o ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, devido à falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2004 e 2005, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no valor de R\$792.015,48, acrescido da multa de 70%, conforme Anexo 07 (fls. 414 a 651). Consta que no levantamento do estoque foi detectada a omissão de saídas de 299.050 caixas de produtos em 2004 e 103.340 caixas de produtos em 2005, conforme cálculo das omissões;

08 – deixou de recolher o ICMS em decorrência da falta de retenção e do consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, nos exercícios de 2004 e 2005, com ICMS não recolhido no valor de R\$18.063,10, acrescido da multa de 60%, de acordo com o Anexo 08 (fls. 652 a 654 - vol. III).

Constam às fls. 661 a 665, o processo SIPRO sob nº. 053766/2007-7, relativo ao Certificado de Crédito nº. 155625, no valor de R\$4.064.389,54, para quitação das infrações 01, 05 e 06 do presente Auto de Infração.

O sujeito passivo, através de representantes legalmente constituídos, apresentou impugnação às fls. 673 a 682, arguindo que seu principal objeto social é a indústria, o comércio, a distribuição, a importação e a exportação de produtos alimentícios e bebidas em geral, e de outros produtos, bem como suas matérias primas, equipamentos industriais, materiais e produtos para acondicionamento, material publicitário e de apoio comercial, produtos laboratoriais e assemelhados, diretamente ou através de subsidiárias, conforme contrato social (fls. 687 a 710).

Salienta ter providenciado o pagamento referente às infrações 01, 05 e 06, de acordo com os documentos acostados às fls. 712 a 715.

Ao tratar da infração 02, enfatiza que a fiscalização se equivocou ao analisar os dados referentes à movimentação de mercadorias e a sua utilização na atividade produtiva, por entender que o “concentrado” não era utilizado na atividade fim do estabelecimento (produção de refrigerantes). Observa que se refere a matéria prima indispensável na fabricação de seus produtos, sendo impossível sua utilização em linha de produção diversa da efetivada em seu estabelecimento. Esclarece que o referido material é uma essência utilizada no xarope que compõe a base do refrigerante e como não existe a possibilidade de ser utilizado para outros fins deve ser assegurado o uso do crédito do ICMS incidente sobre a aquisição dessa matéria prima.

Argúi que o autuante fundamentou a infração na comparação entre as entradas de matérias primas e as saídas de produtos acabados, desconsiderando algumas movimentações entre códigos da mesma matéria prima, realizadas internamente. Acrescenta que esse material pode ser adquirido na medida de LU (litros por unidade), que pode ser fracionado para a unidade de medida em MLU (mil litros por unidade), objetivando padronizar as medidas de determinada linha de produção. Anexa às fls. 717 a 759 os Demonstrativos de Consumo Efetivo de Concentrado, onde assegura se encontrar refletida a referida movimentação interna.

A título de exemplo, aponta que a matéria prima, “concentrado sprit 10”, teve uma saída de transferência de 12 unidades (em LU) para outro código que fragmentada na unidade de medida MLU. Após essas transferências,

sistema de controle de estoque (SAP), que serviu de subsídio para a fiscalização, que não considerou essas movimentações (Demonstrativo de Consumo Efetivo da Fiscalização), o que gerou uma diferença no consumo final da matéria prima que, em verdade, não existe. Com isso, a fiscalização, equivocadamente, concluiu que o creditamento do ICMS sobre a matéria prima que ingressou no estabelecimento foi indevido, sob o entendimento de que as mesmas não tinham sido utilizadas em sua atividade, não resultando na saída de produtos acabados.

Salienta que deve ser considerada, também, a diferença causada pelas perdas naturais que acontecem durante o processo produtivo, podendo decorrer da sanitização da linha de produção, espumação ou ajuste do volume da embalagem no ato de envazamento, inutilização da embalagem, dentre outras que representam uma perda “aceitável” no processo produtivo, em função do controle de qualidade estabelecido para o produto. Essas perdas são parametrizadas pela área industrial, que avalia o percentual de perda que deve ser considerado aceitável ao controle de qualidade ou prejudicial à produtividade da empresa (fl. 761).

Deste modo, a diferença de consumo apurada termina por gerar um volume mínimo de matéria prima não consumida, encaixando-se perfeitamente no percentual de perda aceitável do processo produtivo. Com base no art. 140 e seguintes do RPAF/99, ressalta que há necessidade de realização de perícia fiscal, para que sejam respondidos os seguintes quesitos:

- 1) há perda do concentrado no processo produtivo? De que decorrem essas perdas?
- 2) pode-se identificar a transferência interna no mesmo concentrado para códigos diversos? Em que condições?
- 3) essas transferências foram analisadas e consideradas pela fiscalização?
- 4) as planilhas apresentadas revelam o efetivo consumo do concentrado no processo produtivo?

Assevera restar evidente a impropriedade desse item da autuação.

Argumenta que a infração 03 é indevida, em decorrência de erro de fato cometido pelo autuante. Transcreve trecho da obra “Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária”, de autoria de Paulo de Barros Carvalho, aduzindo que a autuação se baseia em afirmações que não ocorreram, não podendo gerar os efeitos pretendidos. Observa que os bens objeto da infração são produtos intermediários empregados em seu processo produtivo e não material para uso e consumo.

Com base no disposto na alínea “b” do inciso V e no § 1º do art. 93 do RICMS/97, afiança que os referidos bens são empregados em seu processo de industrialização, e como integram o produto final, são vinculados e consumidos na condição de elementos indispensáveis nos processos de comercialização, industrialização e produção, sob pena de prejudicar o resultado da mercadoria.

Para ilustrar sua argumentação, relaciona alguns produtos que foram objeto da presente infração, assim como a maneira como foram utilizados no processo produtivo, elencando-os às fls. 763 e 764. Argúi que, desse modo, é inequívoco que esses produtos integram o processo produtivo, restando comprovado o direito ao creditamento do ICMS correspondente.

Requer a realização de perícia fiscal, visando responder os seguintes questionamentos:

- 1) os produtos objeto da autuação integram o processo produtivo?
- 2) é possível a realização do processo produtivo sem a utilização de tais produtos? Ou é possível alcançar os mesmos resultados de produção sem a utilização dos referidos produtos?
- 3) os produtos em exame são intermediários, nos termos definidos no § 1º do art. 93 do RICMS/BA?
- 4) o creditamento obedeceu ao disposto na alínea “b”, inciso I do art. 9.

Rechaça a infração 04, com base nos mesmos termos apresentados na infração anterior, considerando que decorrerá do mesmo equívoco cometido pelo autuante na classificação dos produtos. Afirma não ser devido o ICMS relativo à diferença de alíquota na aquisição de produtos intermediários, razão pela qual pugna pela improcedência da infração.

Ao abordar a infração 07, afiança que a fiscalização não considerou os “swichts” realizados pelo impugnante, que se referem à substituição de determinada mercadoria por outra em embalagem diferente, porém com a mesma quantidade total do produto. Salienta que, deste modo, as omissões detectadas pela fiscalização decorreram da falta de uma análise exaustiva da referida substituição, o que gerou erro de fato.

Acrescenta que boa parte das supostas omissões de saída representam números insignificantes, diante do volume de saídas regulares, decorrendo ainda de baixas no inventário, de exclusão do estoque de produtos vencidos ou avariados. Ressalta que as omissões apontadas representaram tão somente 1,7% no ano de 2004 e 0,6% em 2005, constituindo-se numa perda mínima de produtos em função da qualidade visada pelo impugnante na consecução dos seus fins empresariais.

Conclui que a autuação se baseou em meros indícios, sem uma análise integral dos elementos que envolvem a relação jurídica, presumindo a falta do recolhimento do ICMS apenas se apoiando em aparente diferença no estoque das mercadorias acabadas. Alega que de acordo com o princípio da verdade material, as decisões devem se basear nos fatos, considerar todos os dados, informações e documentos pertinentes. Assim, o fisco deve comprovar a real existência do fato.

Considerando a divergência entre os valores apurados pelo autuante e aqueles registrados em sua contabilidade, solicita a realização de perícia fiscal, visando responder os seguintes quesitos:

- 1) foram identificados em seu estoque formas diferentes de se embalar um mesmo produto?
- 2) quais os tipos de embalagem utilizados para comercializar os produtos?
- 3) identificaram-se no estoque a substituição de um mesmo produto para embalagens diferentes? Como isso ocorre?
- 4) a fiscalização deixou de considerar em seus levantamentos os “swichts” realizados?
- 5) foram computadas as perdas decorrentes de avarias ou do transcurso do prazo de validade?

Requer o cancelamento da imputação, por considerá-la ilegal.

Impugna a infração 08 baseando-se nos mesmos argumentos da infração anterior, alegando que decorreu de um equívoco idêntico cometido pelo autuante. Afirma, ainda, que a infração deve ser julgada improcedente, pois não é devida a retenção e o recolhimento em análise.

Solicita que seja realizada diligência fiscal para apuração das infrações 02, 03, 04, 07 e 08, de acordo com o art. 147, § 1º do RPAF/99, indicando o Sr. Alfeu Paraguaçu Dias Fraga como assistente técnico. Pugna pela improcedência do Auto de Infração, sendo reconhecida a inexistência do suposto crédito tributário.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 790 a 793, contestando a argumentação defensiva concernente à infração 02, no que se refere ao exercício de 2004, alegando que apesar de ter identificado uma diferença de 253 LU entre a matéria prima adquirida e aquela consumida no processo de produção, a defesa apontou uma diferença de apenas sete LU. Manifesta o entendimento de que a mudança do resultado da produção não pode ser aceita, por se tratar da produção efetivamente realizada versus o índice técnico informado (fls. 610 a 650).

Argúi que após conferência pelo contribuinte do material apresentada diversos ajustes (fls. 39 e 48), porém ao apresentar sua defesa o autuante a matéria prima nos relatórios acostados à impugnação (fls. 720, 721, 722).



matéria prima consumida na produção, no relatório apresentado pelo autuado, foi alterado em 64 LU, passando de 7.875 LU para 7.939 LU, somando-se a isso a alteração para menos no consumo de estoque de 8.128 LU para 7.946 LU que resultou em uma diferença total de 182 LU.

Em relação ao exercício de 2005 traz os mesmos argumentos, pois a defesa reduziu o consumo via produção de 8.615 LU para 8.720 LU, como também do consumo via estoque de 8.783 LU para 8.721 LU, fazendo com que a diferença final fosse alterada de 168 LU para apenas 1 LU. Realça que também para esse exercício realizou diversos ajustes após a conferência feita pelo autuado (fls. 89 e 108). Assim, não se pode aceitar os números apresentados pela defesa, por se referirem a dados divergentes daqueles prestados durante a ação fiscal, bem como por anexar relatórios de estoques identificados como “ajustes itens de estoque” (fls. 740, 741, 743 a 748, 752 e 753), além de ter alterado sem nenhuma base os números de consumo via produção.

Tratando da infração 03, argumenta que a glosa dos créditos está de acordo com posicionamento do CONSEF, conforme Acórdão CJF nº. 0201-11/06 (fls. 166 a 170), cujo voto esclarece quais os materiais que são utilizados para limpeza, higienização do ambiente, sanitização da linha de engarrafamento, assim como para manutenção de equipamentos e tratamento de efluentes, que não geram direito ao crédito do ICMS. No mesmo acórdão são descritos os produtos que geram direito ao crédito fiscal, os quais não se constituíram em objeto do presente lançamento.

Realça que sendo a infração 04 decorrente da infração 03, ou seja, relativa a crédito fiscal indevido, deve ser mantida.

Ao versar sobre a infração 07, diz que todo material fiscalizado foi analisado e conferido por aproximadamente cem dias, incluindo diversas reuniões entre o fisco e prepostos do contribuinte, tendo sido realizados os ajustes correspondentes às justificativas apresentadas pelo autuado.

Alega que em relação ao exercício de 2004 o impugnante admitiu a maior parte do débito apurado, reduzindo-o em R\$29.455,05, em decorrência do aproveitamento das omissões de entradas referentes aos produtos de códigos 493 e 494. Argúi que de acordo com o demonstrativo constante à fl. 485 foi aceita a maioria dos ajustes apresentados pelo contribuinte, à exceção da associação dos produtos 89 com o 493 e do 494 com o 503, uma vez que de acordo com o quadro de fl. 417 os produtos 493 e 494 são recebidos por transferência com embalagem própria para venda. Acrescenta que enquanto os produtos 89, 494 e 503 são recebidos apenas por transferência, o produto 493 também é adquirido através de compra.

Observa, ainda, que os quatro produtos são apresentados com as seguintes descrições: o produto 493 como “coca-cola light Lt ex 12”, portanto com 12 unidades; o produto 89 como “coca-cola light Lt 2X12X350ml”, portanto com 24 unidades; o produto 494 como “coca-cola light lemon Lt ex 12”, portanto com 12 unidades; e o produto 503 como “coca-cola light lemon Lt 2X12X350ml”, portanto com 24 unidades.

Afirma que o quantitativo das entradas é perfeitamente compatível com o quantitativo das saídas, não havendo sinais de reembalagem.

Não acata as alegações defensivas, mantendo o valor do débito inicialmente apurado em relação ao exercício de 2004.

Quanto ao exercício de 2005, concorda com as arguições do autuado no que se refere às associações realizadas, argumentando, no entanto, que o demonstrativo apresentado não está correto, desde quando a associação dos produtos 36, 335 e 487, somando-se os débitos e aproveitando a omissão de entrada do produto 335 dá um total de base de cálculo de R\$512.964,35, porém a defesa equivocadamente utilizou-se de uma base de cálculo de R\$118.989,75. Assim, a base de cálculo foi reduzida para R\$984.929,93, que resultou num débito de R\$512.964,35 no exercício de 2005.

Enfatiza que em relação à infração 08, o débito decorreu das omissões de saídas dos produtos elencados na infração 07, que não se encontram entre aqueles que foram objeto de contestação pelo autuado.

Considerando as arguições do sujeito passivo relativas à infração 02, de que não foi considerada a movimentação entre códigos da mesma matéria prima realizadas no estabelecimento; que o concentrado adquirido na medida de LU pode ser fracionado na medida MLU, objetivando padronizar as medidas na linha de produção, a exemplo da transferência de 12 unidades do concentrado de código 100.038 (em LU) para outro código dessa matéria prima, fragmentada na unidade MLU; de ter anexado demonstrativos de consumo apontando a movimentação interna; e que não foi apreciada a diferença causada pelas perdas que acontecem no processo produtivo;

considerando as alegações defensivas concernentes às infrações 03 e 04, de que os bens objeto do levantamento são produtos intermediários empregados em seu processo produtivo e não material para uso e consumo do seu estabelecimento e tendo em vista inexistir nos autos uma informação conclusiva a respeito da efetiva destinação dessas mercadorias;

considerando que ao impugnar as infrações 07 e 08, o autuado argumentou que a fiscalização não considerou os “*swichts*” realizados (permutas de embalagem), tendo apresentado demonstrativos concernentes às supostas substituições às fls. 766 a 788: esta 1ª JF deliberou pelo envio do processo à ASTEC/CONSEF (fls. 798 e 799), para que diligente, com base na documentação constante dos autos e naquela a ser apresentada pelo autuado, adotasse as seguintes providências:

- 1) verificasse, em relação à infração 02, se têm fundamento as alegações defensivas concernentes à movimentação interna dos diversos tipos de concentrado que foram objeto do lançamento, inclusive se afetava o quantitativo dos produtos, assim como se ocorriam perdas da matéria-prima durante o processo produtivo, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos apontando as diferenças, se houvessem, correlacionando-as ao índice de perdas verificado;
- 2) descrevesse detalhadamente como são aplicados os materiais relacionados com as infrações 03 e 04 (fls. 160 a 165 e 173 a 179), solicitando uma relação completa dos produtos e sua utilização;
- 3) quanto às infrações 07 e 08, verificasse se ocorreram permutas de mercadorias com base em suas embalagens, e se existiram perdas de produtos decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, de maneira a alterar os resultados originalmente apontados na autuação, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos em relação aos valores não comprovados.

Após a diligência, deveriam ser entregues ao autuado cópias do parecer e dos novos elementos anexados pelo diligente, quando deveria ser informado ao autuado sobre o prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, se manifestar nos autos a respeito do resultado da diligência. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

Conforme consta às fls. 933 a 935 (vol. IV), o processo foi devolvido pelo diligente da ASTEC, Francisco Atanásio de Santana, explicando ter intimado o contribuinte em 24/05/2007 e 20/06/2007 (fls. 801 e 802), para que fossem apresentados documentos e esclarecimentos sobre os itens objeto do pedido de diligência.

Afirma que acompanhado de profissionais das áreas fiscal e de produção e de uma advogada, visitou as instalações, visualizando perdas de produtos acabados na lavagem na linha de produção no enchimento de garrafas de cada produto processado no estabelecimento, sem, entretanto, quantificá-los. Também visitou o local onde ocorre o tratamento de água, verificando a disponibilidade de alguns produtos, como soda cáustica líquida, hipoclorito de sódio e outros, sem acompanhar a operacionalização de aplicação desses materiais. Observou sabão nas esteiras metálicas da linha de engarrafamento, cujo uso nas garrafas que condicionam os seus produtos, porém sem integração ao

Ao concluir a visita, o preposto do “setor fiscal” do estabelecimento explicou que no pátio onde são estocados produtos, ocorrem mudanças e alterações nas embalagens para atender as solicitações de vendas, contudo naquele período não se visualizou a ocorrência de procedimentos dessa natureza, apesar da existência de diversos veículos efetuando o carregamento de produtos.

Observa que do exame das peças já constantes do processo, assim como dos novos elementos apresentados pelo contribuinte (fls. 803 a 932), constatou o seguinte:

01 – em relação à infração 02 (fls. 22 a 158), o autuante não indicou com precisão quais os documentos e demonstrativos analíticos que serviram de base na composição da planilha denominada “Demonstrativo do ICMS a Estornar pelo não Aproveitamento da Matéria Prima, Concentrado, no Produto Final”, dificultando os trabalhos da diligência.

Já no levantamento “Demonstrativo das Diferenças na Matéria-prima Concentrado Entre os Consumos de Produção e o Efetivo via Estoque” (fls. 24 a 27 e 75 a 78), são apresentados na mesma planilha dois levantamentos “Consumo pela Produção via Prod. Litros” e “Consumo pela Produção via Prod. Caixas”, sugerindo que se destinam a um só fim, porém sem esclarecer qual o critério adotado no levantamento, além de não identificar os documentos com os elementos necessários que originaram as quantidades demonstradas;

02 – no caso da infração 03, segundo o autuante decorreu do disposto no Acórdão CJF nº. 0201-11/06, baseando-se em listagem oferecida pelo contribuinte (fls. 160 a 171), glosando os valores que entendeu não gerarem direito a crédito fiscal. Ao atender a intimação do diligente, o autuado apresentou demonstrativos totalizando produtos utilizados no “tratamento de água” e de “efluente”, resumidamente, acrescentando ao quadro de outros produtos que alega se destinarem a consumo, que fora anexado à fl. 678.

Quando da visita ao estabelecimento, o diligente somente foi levado a vistoriar o local de tratamento de água. A infração 04 decorre da infração 03, tendo em vista que é cobrado o ICMS relativo à diferença de alíquota concernente à aquisição de materiais destinados a uso e consumo.

03 – no que se refere à infração 07, o contribuinte não apresentou nenhum levantamento, tendo seus prepostos se limitado a informar que os elementos da defesa já se encontram nos autos. A infração 08 é decorrente da infração 07, cobrando-se a substituição tributária.

Apesar da alegação do preposto do “setor fiscal” de que no pátio onde ficam estocados os produtos ocorrem as mudanças e alterações nas embalagens, denominadas de swichts, durante o período da visita ao estabelecimento não foram constatados procedimentos dessa natureza.

Considerando que a diligência se relaciona com provas e fatos discutidos pelo fisco e pelo contribuinte; considerando que ao realizar os trabalhos, o revisor analisa fatos e provas, além de corrigir demonstrativos, sem realizar levantamentos fiscais em profundidade, cujas falhas sejam apuradas na instrução do processo; considerando que a diligência visa deixar o processo a salvo de dúvidas para instrução e julgamento; considerando a necessidade de um acompanhamento prolongado *in loco* quanto à perda da matéria-prima e a utilização dos diversos insumos no tratamento de água, para segregá-los dos materiais de uso e consumo; considerando que os elementos acostados ao processo exigem a realização de levantamentos fiscais em profundidade, e face às limitações de suas atribuições: devolveu o processo, sugerindo que o autuante ou outro Auditor Fiscal realizasse revisão fiscal com a peculiaridade e a profundidade que o caso requer.

Através de despacho exarado à fl. 941, a Coordenadora da ASTEC/CONSEF retornou o processo à 1ª JF, sugerindo a reconsideração do pedido de diligência, tendo em vista as informações prestadas pelo diligente.

Considerando que o preposto da ASTEC demonstrou a impossibilidade de elaboração de levantamentos fiscais em p



acompanhamento prolongado *in loco*, para se verificar a perda de matéria-prima e a utilização dos insumos no tratamento de água, visando a separação desse material em relação àqueles de uso e consumo, sugerindo que a própria fiscalização realizasse a revisão;

considerando que o sujeito passivo arguiu em relação à infração 02, que não fora considerada a movimentação entre códigos da matéria prima; que o concentrado adquirido na medida de LU pode ser fracionado na medida MLU; de ter anexado Demonstrativos de Consumo Efetivo de Concentrado (fls. 717 a 759), apontando a movimentação interna; bem como de não ter sido apreciada a diferença causada pelas perdas naturais que acontecem durante o processo produtivo;

considerando as alegações defensivas de que os bens objeto das infrações 03 e 04 são produtos intermediários empregados em seu processo produtivo e não material para uso e consumo e por inexistir nos autos uma informação conclusiva a respeito da destinação dessas mercadorias;

considerando que em relação às infrações 07 e 08, o impugnante argumentou que o autuante não considerou a substituição de determinadas mercadorias por outras em embalagens diferentes, porém com a mesma quantidade total dos produtos (*swichts*), tendo apresentado demonstrativos concernentes a tais substituições às fls. 766 a 788;

considerando a nova documentação apresentada pelo contribuinte às fls. 803 a 932, em atendimento à intimação da ASTEC:

Esta 1ª JJF deliberou pelo envio do processo à IFEP Indústria (fls. 943 e 944), para que o autuante ou outro Auditor Fiscal a ser designado, com base na documentação constante dos autos e naquela a ser apresentada pelo autuado, mediante intimação, se acaso entendesse necessário, adotasse as seguintes providências:

- 1) em relação à infração 02, verificasse se têm fundamento as alegações defensivas concernentes à movimentação interna de concentrado, inclusive se afeta o seu quantitativo, e se ocorrem perdas da matéria-prima no processo produtivo, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos apontando as diferenças, se houvessem, correlacionando-as ao índice de perdas verificado;
- 2) com base na verificação da aplicação dos materiais relacionados com as infrações 03 e 04, revisse o lançamento relativo às duas infrações, elaborando, se fosse o caso, demonstrativos indicando os novos resultados apurados;
- 3) verificasse em relação às infrações 07 e 08, se ocorreram permutas de mercadorias com base nas embalagens dos produtos, e se existiram perdas decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, de maneira a alterar os resultados originais apontados na autuação, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos relativos aos valores não comprovados;
- 4) elaborasse novos demonstrativos de débito para as infrações objeto da diligência, que porventura sofressem alguma alteração em seus resultados.

Foi solicitado que o diligente verificasse no informe apresentado pela ASTEC, as observações correspondentes às infrações em discussão.

A Repartição Fazendária deveria entregar ao autuado cópias reprográficas do parecer e dos novos demonstrativos e levantamentos elaborados pelo diligente, concedendo ao autuado o prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, se manifestar nos autos a respeito do resultado da diligência. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

Ao atender a diligência (fls. 953 a 956), os Auditores Fiscais Antonio Moura Crisóstomo e Antonio Moura Crisóstomo teceram as seguintes considerações a respeito dos autos apresentados.

Infração 02 – Tomando por base os elementos relativos ao procedimento fiscal, bem como os argumentos e provas oferecidos pela defesa, concluíram que a controvérsia existente nesse item se originou da metodologia adotada pela fiscalização, em relação à quantificação do consumo da matéria-prima em questão (concentrado). Salientam que o levantamento não foi feito da forma costumeira, com o uso da equação (estoque inicial + entradas – saídas registradas = 0) e sim, partindo da produção declarada para chegar ao consumo efetivo de matéria-prima, com a adoção de um coeficiente técnico fornecido pelo contribuinte. Registram que essa metodologia não mereceria reparo se estivesse respaldada por providência indispensável ao levantamento, qual seja, a utilização de um coeficiente técnico confiável, fornecido por órgão competente, que não contemplasse as perdas normais do processo produtivo.

Ressalvam que tendo em vista que foi o próprio autuado quem forneceu os índices que serviram de base ao lançamento, faltaria apenas analisar a reclamação atinente às perdas do processo e verificar as alegadas falhas do levantamento em relação à movimentação dos estoques do insumo.

Não acatam a alegação defensiva de que os elementos atinentes à movimentação do concentrado, que se referem às cópias dos registros do Sistema de Controle de Estoque (SAP) e às notas fiscais anexadas às fls. 805 a 930, se constituiriam em provas das inconsistências no levantamento, haja vista que uma parte das notas fiscais apenas confirma os lançamentos constantes no levantamento fiscal, enquanto que outra parte não guarda pertinência com as unidades de medida do concentrado. Ademais, como os ajustes efetuados no estoque a título de regularização de saídas por transferência, não foram amparados pelas notas fiscais correspondentes, não puderam ser acatados, sendo, portanto, inábeis, para elidir a exigência fiscal nesse particular.

Registram que, no entanto, em relação à demonstração das perdas quantificadas ao longo dos exercícios fiscalizados (doc. à fl. 761), tendo em vista inexistir uma base fática para uma avaliação contraditória, entenderam ser prudente acatá-las, devido à coerência dos números, bem como à sua relativa regularidade, como se pode atestar nos relatórios apresentados, resultando em sua classificação como perdas normais do processo produtivo. Assim, após as correções, conforme planilhas às fls. 957 e 958, a infração 02 fica reduzida para o valor de R\$158.908,83.

Infrações 03 e 04 – considerando que as duas exigências se fundamentaram nas informações prestadas pelo próprio contribuinte (fl. 171), no que se refere ao emprego e à finalidade dos materiais em questão, em face do processo produtivo, ao fazer a subsunção do fato concreto à norma em regência (art. 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/97), o autuante entendeu como incorreto o procedimento do sujeito passivo. Entendem que tendo como fidedignos os dados informados pelo contribuinte, cabe ao CONSEF analisar as questões com base na legislação posta e na jurisprudência já consolidada sobre a matéria.

Infrações 07 e 08 – foram verificadas as argumentações defensivas, tendo sido constatado que efetivamente ocorreram algumas inconsistências no levantamento quantitativo atinente a esses dois itens da autuação, em função dos “swicht”, que consistem na mudança da embalagem de determinado produto no momento da comercialização para atendimento às exigências do mercado. Tendo em vista que esse fato passou despercebido pelo autuante, implicou em omissões de saída a maior em alguns itens e a correspondente omissão de entradas em outros.

No que se refere às alegadas perdas, afirmam que nada indica que deixaram de ser consideradas pelo autuante, mesmo porque qualquer perda de produto acabado, por força de determinação regulamentar, deve ser documentada. Além do mais, as argumentações defensivas não se fizeram acompanhar da necessária prova documental, razão porque as consideraram insubsistentes.

Lembram que estas infrações já tinham sido objeto de revisão pelo fizera qualquer reparo ao levantamento, além daqueles apontados nas quais foram acatados na diligência, com pequenas correções decorren

alterações processadas, os valores que inicialmente correspondiam a R\$792.015,48 (infração 07) e R\$18.063,10 (infração 08), ficam reduzidos respectivamente para R\$690.050,45 e R\$17.668,86, conforme demonstrativos acostados às fls. 959 a 962.

Tendo sido cientificado a respeito do resultado da diligência, o contribuinte se manifestou às fls. 965 a 974, salientando que não foram os fiscais revisores quem colheram os elementos probatórios oferecidos pelo autuado, nem que realizaram verificação *in loco*, para conferirem o funcionamento da linha de produção. Lembra que o fiscal inicialmente designado para realizar a diligência, após receber as provas necessárias à apuração da verdade material, entendeu que a sua conclusão carecia de conhecimentos técnicos mais acurados.

Assevera que os fiscais que realizaram a diligência, figuraram como autuantes contra o impugnante nos Autos de Infração de nº.s 281082.0012/08-3 e 281082.0010/08-0, o que revela, ao menos, a sua imparcialidade, considerando que o objeto das autuações é similar ao da presente discussão.

Tratando sobre a diligência, ressalta existirem alguns vícios na sua realização. Primeiro, porque os diligentes não cumpriram com o quanto determinado pela 1ª JJF. Em segundo lugar, não foi feita qualquer diligência ao seu estabelecimento, nem foi solicitado nenhum esclarecimento técnico.

Tendo em vista que o objetivo da diligência fiscal é a busca da verdade material, independente do convencimento pessoal dos agentes fiscais, entende que a diligência levada a efeito deve ser desconsiderada, realizando-se uma nova diligência, com a designação de fiscais imparciais e que possuam capacitação técnica, para apurar as questões postas pela Junta de Julgamento Fiscal.

Em seguida, o autuado passou a discutir sobre cada uma das infrações objeto da diligência.

Infração 02 – alega que ao invés de realizar os levantamentos e análises necessários, os diligentes se esforçaram em criticar o trabalho realizado pelo autuante, sem atender ao que fora determinado. Transcrevendo trechos do parecer da lavra dos diligentes, ressalta que no trabalho que realizaram não cabia a apreciação quanto à idoneidade dos documentos fiscais apresentados pelo autuado e sim realizar novos cálculos, considerando a aplicabilidade daquelas notas fiscais.

Depreende que os diligentes deixaram de apreciar as notas fiscais nas quais havia divergências na unidade de medida utilizada, as quais, no seu entendimento, comprovariam a improcedência da infração, uma vez que a justificativa para a divergência apurada pela fiscalização se encontraria na alteração da unidade de medida utilizada na quantificação do concentrado.

Realça que, além disso, as “saídas por transferências que não são suportadas por notas fiscais”, a que se referem os diligentes, são imprescindíveis para comprovar as conversões feitas pelo autuado em relação às unidade de medida de concentrado. Assim, ao não considerarem os documentos e esclarecimentos disponibilizados pelo diligente anterior, deixaram de buscar a verdade material, desconsiderando a determinação da JJF, bem como os mandamentos constitucionais que regem os agentes administrativos.

Entende que deve ser determinada a realização de nova diligência fiscal, para que sejam analisados os documentos e esclarecimentos prestados pelo autuado, assim como para que seja feita a planilha demonstrativa requerida pela JJF. Ademais, caso o diligente entenda que os elementos existentes nos autos são insuficientes para a realização da diligência, que seja intimado o assistente técnico já indicado, para prestar os esclarecimentos necessários.

Infrações 03 e 04 – apesar de ter sido determinado que fosse apurado se os materiais que ensejaram os créditos seriam ou não utilizados como produtos intermediários no processo produtivo do estabelecimento, os diligentes se limitaram a afirmar que o autuante apurara a infração levando em conta a real destinação dos materiais, isto é, aquela informada pelo mera discussão conceitual.

Observa que fora determinado, também, que se fosse apurado que a destinação dos materiais era aquela descrita pelo autuado, deveria ser elaborado novo demonstrativo de débito. Como os diligentes apuraram que a destinação dos bens era aquela descrita pelo autuado, deveriam ter sido elaborados os demonstrativos solicitados. Deste modo, como não foi cumprido o quanto determinado pelo órgão julgador, entende que a diligência é nula.

Infrações 07 e 08 – essas infrações decorreram do fato de o autuante não ter considerado os “swichts” e as perdas suportadas pelo autuado, devido às avarias e ao vencimento dos produtos estocados. Quanto aos “swichts”, os diligentes acataram integralmente o quanto alegado pela defesa, considerando as informações e documentos apresentados.

Assevera que em se tratando das avarias e do vencimento dos produtos se faz necessário uma análise *in loco* da sua linha de produção. Isto, porque o percentual dos produtos retirados do estoque é condizente com a realidade, isto é, a quantidade de produtos que atingem o prazo final de validade e os produtos que sofrem avarias corresponde àquela computada pelo autuado.

Insurge-se contra a alegação dos diligentes, quando arguem que nada indica que o autuante deixou de considerar as supostas perdas, considerando que qualquer perda de produto acabado deve ser documentada. Assim, entende que se fazia imperiosa a intimação do autuado, para que demonstrasse a contabilização das perdas, o que não foi feito.

Argumenta que ainda existe a seguinte contradição no parecer: ao analisar a infração 02, os diligentes acataram os percentuais de perdimento do concentrado decorrente das avarias e do vencimento de produtos estocados, contabilizados pelo autuado, sendo que o concentrado é insumo utilizado na fabricação do produto final. Assim, tornam-se contraditórias as conclusões apresentadas pelos diligentes, pois consideraram as perdas decorrentes das avarias e vencimento de produtos na apuração do insumo, porém não as consideraram quando da contabilização do perdimento do produto final.

Entende que se torna indispensável reabrir a diligência, para apuração correta dos fatos que envolvem a autuação, verificando-se a linha de produção do estabelecimento, bem como possibilitando ao autuado o fornecimento dos elementos de prova que se fizerem necessários. Argumentando que não restam dúvidas quanto à existência de vícios, que tornam a diligência nula, passa a comentar a respeito do mérito das infrações contempladas na diligência.

Na infração 02, a acusação se refere à utilização de créditos de ICMS relativos à entrada de concentrado que não fora empregado na linha de produção, no entanto esse material destina-se à fabricação de refrigerantes, cabendo a utilização do crédito correspondente. Tendo sido desconsideradas algumas movimentações internas realizadas, na diligência fora pedida uma verificação a respeito, o que não foi feito a contento, não sendo apurado o solicitado.

Observa que as unidades de medida utilizadas pelos fornecedores nem sempre correspondem à quantidade em LU (litro por unidade), significando que no caso da coca-cola, por exemplo, uma unidade do concentrado não representa 1 LU do produto fabricado, isto porque o concentrado é convertido em xarope, enquanto que este é diluído para a fabricação do refrigerante. Assim, a saída do concentrado se dá de forma fracionada, significando que 1 LU de concentrado não corresponde a 1 LU de coca-cola. Já em relação a outros refrigerantes esse fato não ocorre.

Esclarece que, por essa razão, para aperfeiçoar a sua linha de produção e a contabilização do estoque, converte/fraciona a unidade de medida dos insumos. Alega que o desconhecimento dessa movimentação interna poderia gerar uma discrepância na apuração do seu estoque, presumindo-se um desvio da finalidade do produto. Afiança que uma análise de seu estoque considerando a mudança na unidade de medida, assim como a perda inerente à sua aplicação, indicará que a fórmula “estoque inicial + estoque final – saídas reais” estará perfeitamente configurada. Requer a total improcedência da infração.

Tratando sobre as infrações 03 e 04, realça que na diligência fiscal foi dito que os produtos em referência tiveram a destinação informada pelo autuado, não restando dúvidas, desse modo, que se tratam de materiais intermediários empregados no processo produtivo, o que torna inequívoco o direito ao creditamento correspondente.

Nas infrações 07 e 08, entende que em relação aos “shwicts”, na diligência foi feita a pertinente exclusão, porém não foram levadas em conta as perdas decorrentes das quebras de vasilhames e do vencimento dos produtos estocados. No que se refere às perdas decorrentes do vencimento do prazo de validade, como na diligência foram acatadas integralmente as perdas na contabilização do concentrado, o que foi justificado parcialmente pela retirada de estoque de produtos finais avariados e/ou vencidos, não se admite a adoção de duas medidas distintas para uma mesma situação fática. Entende não restar dúvida quanto à improcedência dessas duas infrações.

Enfatiza que a diligência não atingiu o fim pretendido, que consistia em aclarar os fatos relativos à autuação, devendo ser declarada nula, ainda que de forma parcial, carecendo da elaboração dos demonstrativos solicitados pela 1ª JJF, assim como para que sejam apurados os fatos e documentos apresentados pelo autuado. Lembra ter indicado como seu assistente técnico o Sr. Alfeu Paraguaçu Dias Fraga, residente à Av. Edgar Santos, nº. 60, Apto. 02, Salvador-BA, CEP 41.150-350, nos termos do parágrafo único do art. 145 do RPAF/99.

Reitera integralmente os termos da impugnação, para que seja reconhecida a total improcedência do lançamento, julgando-se insubsistente o Auto de Infração.

Considerando que ao se manifestar sobre a diligência anterior, o autuado insistiu na alegação de que ainda não tinham sido apreciados os seus argumentos e provas materiais atinentes à infração 02, no que concerne à movimentação interna entre códigos do concentrado, a qual justificaria as diferenças remanescentes, realçando que até mesmo as saídas por transferências que não são suportadas por notas fiscais seriam imprescindíveis na apuração da verdade material, isto é, para comprovar as conversões feitas pelo autuado em relação às unidade de medida de concentrado;

considerando a afirmação do contribuinte, referentes às infrações 07 e 08, que para atestar a ocorrência das perdas decorrentes de avarias e do vencimento da data de validade dos produtos, se faz necessária uma análise da sua linha de produção e tendo em vista que os diligentes alegaram que nada indicava que o autuante deixara de considerar as supostas perdas, salientando a falta de comprovação documental por parte do autuado para comprovar as suas justificativas e tendo em vista que o impugnante alegou existir contradição no fato de os diligentes terem considerado as perdas oriundas das avarias e vencimento de produtos, quando da apuração do perdimento relativo ao insumo (infração 02), porém não adotaram o mesmo procedimento em relação ao perdimento do produto final:

Esta 1ª JJF converteu o processo em diligência à IFEP Indústria (fls. 978/979), para que Auditor Fiscal a ser designado, com base em toda a documentação constante dos autos, bem como naquela a ser apresentada pelo autuado, quando deveriam ser especificadas as alegações defensivas, adotasse as seguintes providências:

1) quanto à infração 02, verificasse se têm fundamento as alegações referentes à movimentação interna entre os códigos dos tipos de concentrado objeto do lançamento, inclusive se afeta o quantitativo dos referidos materiais, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos apontando as diferenças, se houvessem, correlacionando-as aos índices de perdas apontados pelos diligentes anteriores nas planilhas de fls. 957/958;

2) verificasse em relação às infrações 07 e 08, se existiram perdas de produtos decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, de maneira a alterar os result fosse o caso, novos demonstrativos em relação aos valores não cc



ajustes efetivados pelo autuante no que se refere à infração 07 (exercício de 2005), conforme fl. 792 e pelos diligentes anteriores em relação às duas infrações (fls. 959 a 962).

Foi recomendado que tendo em vista que tais questões têm se mostrado polêmicas, que fosse intimado o assistente técnico indicado, o Sr. Alfeu Paraguaçu Dias Fraga, para que dirimisse as dúvidas que porventura ocorressem.

Após a diligência, deveriam ser entregues ao autuado cópias reprográficas do parecer e dos novos elementos juntados pelo diligente, assim como do pedido de diligência. Naquela oportunidade, deveria ser informado ao autuado quanto ao prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, se manifestar a respeito do resultado da diligência. Nesse caso, deveria ser dada ciência ao autuante.

Em atendimento ao pedido de diligência, o Auditor Fiscal Antonio Ferreira de Freitas se manifestou novamente às fls. 982 a 985, ressaltando não ter nenhum interesse em polemizar com o representante legal do autuado e que apenas por dever de ofício e pelo necessário zelo profissional, essencialmente vinculado aos princípios da legalidade e da imparcialidade, rechaça as tentativas de desqualificação do trabalho realizado na diligência efetuada anteriormente.

Contesta a afirmação do impugnante atinente à coleta dos elementos probatórios e à realização da visita ao estabelecimento para conferir a linha de produção, alegando que em momento algum afirmaram terem se baseado em tais provas, uma vez que todos os elementos necessários ao cumprimento da diligência já se encontravam nos autos, por iniciativa do contribuinte ou do diligente da ASTEC. Aduz que, entretanto, não assiste razão ao contribuinte no que se refere à diligência *in loco*, haja vista que em mais de uma oportunidade se encontraram com o Sr. Alfeu Fraga, responsável pela sua área fiscal e assistente técnico indicado pela defesa, mesmo porque no mesmo período estavam fiscalizando o estabelecimento do autuado no respeitante aos exercícios de 2006 e 2007. Afiança que o seu objetivo era colher informações sobre os elementos constantes dos autos, para responder adequadamente as indagações formuladas na diligência.

Realça não ter nenhuma relevância, para os objetivos da diligência, colher informações sobre o processo produtivo da empresa em 2009, para esclarecer fatos ocorridos em 2004 e 2005, desde quando no lapso de cinco anos as condições tecnológicas e a mudança de padrões de produtividade do estabelecimento podem inviabilizar qualquer tentativa de reconstituição dos fatos passados. Por essa razão, concluíram por acatar os índices técnicos e os índices de perdas disponibilizados pelo próprio autuado para o período em referência (Anexo 3 – fl. 903).

Rebate a alegação de que não cabe ao diligente opinar sobre a pertinência ou não de documentos constantes dos autos como elementos de prova, frisando que além do fato de os diligentes na condição de agentes do fisco deterem prerrogativas para tanto, a sua opinião técnica foi emitida em atendimento ao pedido contido na diligência. Desse modo, para bem atender o quanto requerido na diligência, teriam que valorar os elementos probatórios apresentados e fundamentar o entendimento relativo a cada um deles, sugerindo o seu acatamento ou não como elementos aptos a provar as argumentações do impugnante.

E foi exatamente isso que fizeram em relação à infração 02, acatando parte das provas oferecidas pela defesa, por considerá-las pertinentes, como os índices de perda que não haviam sido acolhidos pelo autuante e recusando outras, por não bastarem para elidir a acusação, seja porque já tinham sido contempladas pelo fisco no levantamento originário, como no caso das notas fiscais de aquisição e de transferências, seja por se tratar de documentos internos, que não são hábeis para provar as aquisições ou saídas de mercadoria, por não se referirem a notas fiscais. Mantém, na íntegra, a posição relativa à infração 02, que remanesce no valor de R\$158.908,83.

Quanto às discordâncias da defesa referentes às infrações 07 e 08, avarias e perdas de produtos acabados não considerados pelo autuante que o contribuinte tem razão quando aduz que o papel do diligente

material. E tanto é assim, que ao realizar a diligência anterior disseram a respeito do assunto que *“Quanto às perdas alegadas, nada indica que deixaram de ser consideradas pelo fiscal em seu levantamento...”*. Concorda que essa colocação é imprecisa, porém afirma com absoluta segurança que nada deixou de ser considerado no levantamento fiscal, não havendo uma única prova a respaldar as assertivas defensivas nesse particular.

Consigna que quando as mercadorias saem da linha de produção são automaticamente transferidas para o estoque de produtos acabados, sendo contabilizados como tal. À medida que saem do depósito a qualquer título (venda, transferência, simples remessa, doação, quebra, perecimento, etc.), o fato deve ser registrado, dando baixa no estoque, sendo este um procedimento elementar para qualquer empresa. Deste modo, seria imperdoável que esse método deixasse de ser adotado por uma empresa do porte do autuado, que, além de sua estrutura organizacional interna, é submetida a auditorias independentes para conferir os seus procedimentos conforme os princípios contábeis geralmente aceitos.

Não admite, assim, a alegação do autuado de que não teria como documentar as avarias ocorridas no depósito e o perecimento por perda do prazo de validade, sob o pretexto de que os mesmos não seriam contabilizados. Ademais, não faz qualquer sentido afirmar que uma visita à linha de produção permitiria se elaborar qualquer conjectura a esse respeito, pois eventuais perdas dessa natureza não têm a menor correlação com o processo produtivo. Lembra que as perdas decorrentes do processo produtivo já foram consideradas na infração 02, enquanto que nas infrações 07 e 08 se discute é a diferença de estoque de produtos acabados.

Para elidir a acusação o impugnante teria que apresentar prova documental dos fatos alegados (as avarias e perdas dos prazos de validade), mesmo porque o ônus da prova cabe a quem alega. Como isso não ocorreu, considera os seus argumentos insubsistentes, razão pela qual mantém integralmente os valores apurados na diligência anterior, isto é, R\$690.050,45 para a infração 07 e R\$17.668,87 para a infração 08, conforme demonstrativos já anexados.

Considerando que as solicitações contidas na última diligência não foram integralmente atendidas, haja vista que não foi dada ciência ao sujeito passivo do Termo de Diligência e nem do teor da manifestação prestada por um dos Auditores Fiscais que haviam realizado a diligência anterior, que contestou as últimas argumentações defensivas, o que pode vir a ser alegado como cerceamento do direito de defesa: esta 1ª JJF deliberou pelo retorno do processo à IFEP Indústria (fl. 987), para que fossem entregues ao autuado cópias reprográficas da referida manifestação, bem como do Termo de Diligência, assim como do anterior. Naquela oportunidade, deveria ser informado ao autuado quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, se manifestar nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao diligente.

Após ser cientificado a respeito da última manifestação do diligente, o autuado se pronunciou às fls. 995 a 997, ressaltando que em decorrência dos pedidos anteriores de perícia fiscal para as infrações 02, 07 e 08 e objetivando coletar provas que melhor esclarecessem os fatos atinentes a essas infrações, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal determinou que fosse realizada diligência no sentido de verificação do verdadeiro fundamento das alegações defensivas.

Reprisa que os diligentes não apuraram o verdadeiro fundamento de tais alegações, não procurando conhecer as causas das perdas do concentrado no processo de produção, não identificaram as condições internas de transferências de um concentrado para códigos diversos, nem comprovaram o uso de formas diferentes de embalar produtos, nem esclareceram perdas, avarias e vencimentos de validade de produtos, ocorridos a nível de estabelecimento industrial.

Ressalta que em vista disso, a 1ª JJF determinara nova diligência, r sobre aquelas infrações, entretanto, que o novo trabalho não seg emanada do CONSEF, deixando de verificar as razões defensivas atinen

Lembra que no caso da infração 02 a diligência manda que se “*verifique se tem fundamento as alegações defensivas concernentes à movimentação interna dos diversos tipos de concentrado que foram objeto do lançamento, inclusive se afeta o quantitativo dos produtos, assim como se ocorre perdas da matéria-prima durante o processo produtivo, elaborando, se for o caso, novos demonstrativos apontando as diferenças, se houver, correlacionando ao índice de perdas verificado.*”.

Consigna que essas determinações correspondem aos quesitos formulados no pedido de perícia fiscal visando esclarecer dúvidas sobre os fatos concernentes a essa infração. Frisa que o diligente não respondeu os quesitos, sobretudo quanto ao detalhamento da movimentação interna do concentrado, assim como a ocorrência de perdas da matéria-prima durante a produção, indicando possíveis diferenças que se correlacionassem ao índice de perdas verificado.

Quanto às infrações 07 e 08, fora determinada pela 1ª JF “*a verificação da ocorrência de permutas de mercadorias com base na embalagem dos produtos, bem como se existiram perdas de produtos decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, de maneira a alterar os resultados originalmente apontados na autuação, elaborando, se for o caso, novos demonstrativos em relação aos valores não comprovados, considerando os ajustes efetuados pelo autuante no que se refere à infração 07 (exercício de 2005), conforme fls. 792, e pelos diligentes anteriores em relação às duas infrações (fls. 959 a 962).*”.

Observa que essas determinações estão compatíveis com os quesitos formulados na defesa, realçando que a denúncia atinente à infração 08 é uma consequência lógica da acusação contida na infração 07. Aduz que não foram dadas respostas adequadas aos quesitos, especialmente quanto à verificação da ocorrência de permutas de mercadorias com base na embalagem dos produtos, e se existiram perdas de produtos devido a avarias ou vencimento do prazo de validade, de maneira a alterar os resultados apontados na autuação.

Considerando que o diligente não respondeu aos quesitos formulados pelo autuado relativos às referidas infrações, considerando que apesar de ser seu dever colher todos os elementos de prova sobre a verdade dos fatos, como se os mesmos fossem colhidas pela própria autoridade que determinou a diligência; considerando que os argumentos do diligente não se mostram coerentes com as recomendações do CONSEF; considerando que o diligente não adentrou na realidade do seu processo industrial para elucidar os fatos objeto das infrações: requer que sejam levadas em conta as razões da impugnação, a fim de ser declarada a improcedência do Auto de Infração.

Através de petição acostada à fl. 1.025, o autuado requereu a juntada do substabelecimento sem reservas de poderes (fl. 1.026), ao tempo em que solicitou que os nomes dos novos patronos fossem incluídos na capa dos autos, retirando os dos anteriores e que todas as publicações sejam destinadas aos novos patronos, sob pena de nulidade insanável, nos termos da legislação vigente.

Constam às fls. 661 a 665 e 712 a 715 os documentos atinentes a processos correspondentes a pedidos de transferência de créditos fiscais acumulados, visando ao pagamento dos valores apurados através das infrações 01, 05 e 06 do presente Auto de Infração. Às fls. 795, 938, 939 e 946 a 951 encontram-se extratos do SIGAT/SEFAZ, relativos ao pagamento parcial do débito.

## VOTO

Ressalto, inicialmente, que em momento algum o sujeito passivo deixou de exercer o direito da ampla defesa e do contraditório, estando todas as infrações descritas com bastante clareza e apoiadas nos documentos fornecidos pelo autuado, se encontrando providas de demonstrativos e levantamentos, que se mostram em perfeita consonância com os princípios contábeis, servindo de elemento de prova da apuração do crédito tributário. Acrescento que ao princípio da verdade material, haja vista que acatando o pleito d

processo em diligência em quatro oportunidades, visando trazer aos autos os esclarecimentos e possibilitando a correção de equívocos existentes em uma parcela das infrações. Ademais, foram disponibilizados ao impugnante todos os elementos produzidos nas referidas diligências, de modo a possibilitar a sua devida contestação.

Quanto ao pedido do autuado para que as intimações relativas ao presente processo sejam feitas em nome de seus representantes legais, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço requerido. Realço, no entanto, que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

No Auto de infração em lide foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de oito infrações, dentre as quais o autuado reconheceu expressamente as infrações 01, 05 e 06, tendo, inclusive, requerido perante a Repartição Fazendária o pagamento correspondente, através de certificado de crédito do ICMS, conforme documentos acostados às fls. 661 a 670. Ressalto que a exigência fiscal constante das referidas infrações está devidamente fundamentada em expressa disposição legal, estando embasada no RICMS/BA (Decreto nº. 6.284/97) e na Lei nº 7.014/96, de forma que essas três infrações ficam mantidas em sua integralidade.

No que se refere à infração 02, que corresponde à falta de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada de matérias-primas não utilizadas no processo produtivo do estabelecimento, tendo o autuado alegado que a fiscalização não observara a existência de movimentação interna dos diversos tipos de concentrado que foram objeto do lançamento, bem como as perdas da matéria-prima ocorridas durante o processo produtivo, a 1ª JF determinou a realização da correspondente verificação, com a adoção dos ajustes que se fizessem necessários.

Tendo em vista que as ponderações trazidas pelos Auditores Fiscais Antonio Ferreira de Freitas e Marcos Antonio Moura Crisóstomo no que se refere a esta infração têm bastante pertinência, as acato em sua inteireza, mesmo porque a diligência foi realizada com a cooperação do assistente técnico indicado pela defesa. No que concerne ao questionamento concernente às diferenças apuradas pelo fisco, observo que enquanto o autuante efetuou o levantamento tomando por base os documentos, índices e demais informações colhidos junto ao próprio contribuinte, este apresentou em sua impugnação novos resultados, que se mostravam incompatíveis com os anteriores .

Discordo do entendimento defensivo de que as “saídas por transferências que não são suportadas por notas fiscais”, deveriam ser consideradas, desde quando em relação às alegadas operações não foram emitidas as notas fiscais correspondentes.

Saliento que nas planilhas elaboradas pelos diligentes (fls. 957 e 958) constam os mesmos dados verificados nas planilhas acostadas às fls. 23 e 74, tendo em vista que a base para a apuração se encontra nos demonstrativos já anexados pelo autuante. Como as mudanças processadas na diligência consistiram apenas nas perdas ocorridas no processo industrial, estas informações se encontram lançadas nas colunas “C1” das planilhas da diligência.

Concordo, igualmente, com a aceitação das quantidades de perdas demonstradas por exercício, haja vista que inexiste nos autos uma base fática que aponte resultado divergente, o que indica ser prudente acatá-las, devido à sua coerência, de modo que os relatórios apresentados indicam, seguramente, que se referem a perdas normais do processo produtivo. Por estas razões, mantenho os resultados disponibilizados nas planilhas de fls. 957 e 958, o que tor caracterizada, no valor de R\$158.908,83, sendo R\$114.703,83 para o exerc o exercício de 2005.

Vejo que as infrações 03 e 04 se referiram, respectivamente, à utilização indevida de crédito fiscal e à falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, no que concerne à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Foi alegado pela defesa que os materiais em questão se referem a produtos intermediários empregados em seu processo industrial, sendo legítimos tais créditos, bem como não sendo devido o pagamento do imposto relativo à diferença de alíquota.

O autuante entendeu que os referidos produtos, por se destinarem ao uso e consumo, não se constituem em insumo, e, assim, não dão direito ao crédito, gerando, conseqüentemente, a obrigação de pagamento do imposto referente à diferença de alíquota.

Ressalto, inicialmente, que para que os materiais sejam considerados como produtos intermediários, é necessário que não apenas sejam consumidos no processo produtivo, mas concomitantemente integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme está previsto no art. 93, § 1º do RICMS/97. Dos demonstrativos elaborados pela fiscalização e em conformidade com informações prestadas pelo próprio contribuinte (fl. 171), no que concerne ao emprego e à finalidade dos materiais em questão, em relação ao processo produtivo do impugnante, comprovo que o procedimento adotado pelo autuante está correto.

Isto porque as mercadorias adquiridas se referem a material de uso e consumo do estabelecimento, tais como: ácido clorídrico, fluido para freio, hipoclorito de sódio, sabão de esteira, correia de transmissão, luvas de algodão, lâmpada a vapor e graxa. Saliento que esses materiais, apesar de empregados em função do processo produtivo, não participam diretamente do processo industrial e nem integram o produto final fabricado pelo contribuinte, sendo, assim, classificados como de uso e consumo do próprio estabelecimento. Considerando que de acordo com o disposto no art. 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/97, para tais materiais somente será admitida a utilização do crédito fiscal a partir de 01/01/2011, claro está a ocorrência das irregularidades aqui analisadas.

Acrescento que este entendimento já se encontra plenamente sedimentado neste Conselho de Fazenda, conforme se verifica em diversas decisões nas duas instâncias de julgamento, a exemplo do Acórdão CJF nº. 0201-11/06, da 1ª Câmara, que foi utilizado pelo autuante como parâmetro, referindo-se a uma autuação imposta ao próprio sujeito passivo, bem como um julgado mais recente, qual seja o Acórdão CJF nº. 0198-12/09, emanado da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Desta forma, como entendo que as infrações 03 e 04 não merecem nenhum reparo, as mantenho integralmente.

As infrações 07 e 08 resultaram de levantamento quantitativo de estoques, que redundou na apuração da falta de recolhimento do ICMS, no primeiro caso em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis devido à falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas, enquanto que o seguinte se originou da falta de retenção e recolhimento do imposto relativo às saídas subsequentes de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Ao impugnar estas duas exigências, o autuado aduziu que o fisco não teria considerado os “swichts” realizados (substituição de determinada mercadoria por outra em embalagem diferente), assim como as perdas de produtos decorrentes de avarias ou do transcurso do prazo de validade.

Considerando que o autuante, acatou parcialmente os argumentos e comprovações trazidos pela defesa, reduzindo o débito relativo à infração 07, no que se refere ao exercício de 2005, entretanto o contribuinte se insurgiu contra os novos valores indicados, insistindo quanto à permanência de inconsistências no levantamento fiscal, a 1ª JF solicitou que na diligência elementos disponibilizados pelo impugnante, visando à indicação precorrespondentes a essas duas exigências.



Ao realizarem a diligência, os Auditores Fiscais estranhos ao feito indicaram que efetivamente assistia razão ao contribuinte, no que se refere à existência de algumas inconsistências decorrentes da mudança de embalagem de determinados produtos no momento da comercialização para atendimento às exigências do mercado. Concorro com o seu posicionamento a respeito das alegadas perdas, tendo em vista que qualquer perda de produto acabado deve ser documentada e considerando que o contribuinte não trouxe ao processo quaisquer provas documentais que dessem base a suas argumentações.

Vale ressaltar que não tem nenhuma pertinência a argumentação defensiva de que nas diligências realizadas teria ocorrido contradição no fato de terem sido consideradas as perdas relativas aos insumos, enquanto que no caso dos produtos acabados esse procedimento não foi adotado.

Em primeiro lugar, a requerida visita à linha de produção do estabelecimento não conduziria a nenhum resultado prático, tendo em vista que as perdas detectadas naquele momento refletiriam tão somente na quantidade relativa às matérias-primas, o que efetivamente foi feito na infração 02. Por outro lado, tendo em vista que à medida que os produtos são fabricados são transferidos para o estoque de produtos acabados, é este quantitativo que deve considerado, conforme ocorreu nas infrações 07 e 08, onde se discute a diferença de estoque de produtos acabados. Por último, cabia ao sujeito passivo trazer aos autos as provas documentais em favor de suas afirmações referentes às alegadas avarias e perdas dos prazos de validade, o que efetivamente não ocorreu.

Assim, mantenho os resultados finais apurados pelos diligentes, que se encontram apontados nos demonstrativos de fls. 959 a 962, de forma que a infração 07 fica mantida no valor de R\$690.050,45, sendo R\$564.270,69 referente ao exercício de 2004 e R\$125.779,76 ao exercício de 2005. Quanto à infração 08, também resta mantida parcialmente no montante de R\$17.668,86, com o débito relativo ao exercício de 2004 sendo reduzido para R\$17.434,17, enquanto que o valor indicado para o exercício de 2005 permanece inalterado, no importe de R\$234,69.

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, para manter integralmente as infrações 01, 03, 04, 05 e 06, e de forma parcial as infrações 02, 07 e 08, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

## 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. **279459.0001/07-1**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.665.680,27**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.975.629,82 e de 70% sobre R\$690.050,45, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “e” e “f”, VII, alíneas “a” e “b” III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

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, 24 de fevereiro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JORGE INÁ