

**A. I. N°.** - 206900.0064/07-4  
**AUTUADO** - NORSÁ REFRIGERANTES LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ VALDEMIR BRAGA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**INTERNET** - 18. 05. 2010

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JF N° 0098-01/10

**EMENTA: ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES DO IMPOSTO RECOLHIDO E OS LANÇADOS NO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. Infração reconhecida. 2 CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a.1) BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO. Infração elidida parcialmente. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. a.2) MATERIAL DE CONSUMO. Vedada a utilização de crédito fiscal de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. a.3) BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO. Infração não impugnada. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Infração reconhecida. 4. 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 realização de diligência pela ASTEC/CONSEF constata a existência de inconsistências, decorrentes da mudança de embalagem de determinados produtos no momento da comercialização. Refeitos os cálculos. Reduzido os valores dos débitos. Infrações parcialmente caracterizadas. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 31/03/2008, exige ICMS no valor de R\$ 581.114,78, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Recolheu a menos ICMS em decorrência de desconhecimento entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês de março no valor de R\$ 1.803,58, acrescido da multa de 60%;

2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro, abril, julho, setembro, outubro e dezembro de 2004, fevereiro, março, julho a setembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 69.045,62, acrescido da multa de 60%;
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 180.678,06, acrescido da multa de 60%;
4. Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a março, maio a junho, agosto a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 39.191,67, acrescido da multa de 60%;
5. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da 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, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 285.243,79, acrescido da multa de 70%;
6. Falta de retenção e o conseqüente 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, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2004 e 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 5.152,06, acrescido da multa de 60%.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa às fls. 215 a 231, esclarecendo que se trata de uma empresa cujo objeto social é a fabricação, comercialização, distribuição, importação e a exportação de gêneros alimentícios e de bebidas em geral, 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 demonstra seu contrato social.).

Argúi em caráter preliminar a nulidade da autuação, em razão de reiteradas prorrogações intempestivas do prazo para realização da ação fiscal, afirmando que o conhecimento exato do trâmite do procedimento fiscalizatório revela-se, essencial para que se possa perquirir sobre a legitimidade do lançamento realizado.

Observa que as normas que regulamentam o procedimento de fiscalização no Estado da Bahia prevêm que a ação fiscal deverá ser concluída em 90 (sessenta) dias, podendo ser prorrogada por iguais períodos, sucessivamente, conforme se depreende da leitura do § 1º do artigo 28 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, cujo teor reproduz.

Registra que, no presente caso, a ação fiscal teve início por meio do Termo de Início de Fiscalização resultante da Ordem de Serviço nº 505097, documento este que fixa como prazo inicial de fiscalização o dia 10/04/2007(terça-feira).

Acrescenta que não obstante o prazo de 90 dias, previsto no artigo acima referido, que venceria em 09/07/2007 (segunda-feira), o autuante lavrou um Termo de Prorrogação de Fiscalização, datado de 09/07/2007 através do qual prorroga a Fiscalização por mais 90 dias, conforme lhe autoriza a legislação, dizendo que até este ponto o procedimento estava correto.

Frisa que desta forma, no dia 07/10/2007 (domingo), venceria o prazo da fiscalização, ficando prorrogado para o primeiro dia útil subsequente, no caso, 08/10/2007 (dia de vencimento do referido prazo, não houve qualquer manifestação conclusão do trabalho, quer seja para outro pedido de prorrogação.

Salienta que, no dia seguinte, 09/10/2007, quando já vencido o prazo da fiscalização e sem qualquer justificativa, o autuante prorrogou de ofício o prazo por mais 90 dias, como se não estivesse submetido a nenhuma formalidade legal, ou como se estivesse acima de qualquer prazo que a legislação viesse a estabelecer, haja vista que já se passavam 182 dias do início da fiscalização e não havia qualquer segurança do contribuinte no sentido de que aquele prazo haveria de ser cumprido.

Aduz que, além disto, após vencido o novo prazo para fiscalização, o que ocorreu no dia 07/01/2008 (segunda-feira), a Fiscalização mais uma vez se manteve inerte e nada fez quanto à finalização do procedimento ou ainda mais uma prorrogação, em total menosprezo pela legislação e pelos direitos do contribuinte, dois dias depois ao termo final do seu prazo, a Fiscalização foi novamente prorrogada pelo autuante.

Manifesta o entendimento de que a prorrogação de um prazo pressupõe a existência deste prazo, ou seja, que o prazo ainda esteja em curso, ainda não tenha se esgotado, pois, o termo final de um prazo expressamente fixado pela legislação significa que a partir daquela data não será mais possível a prática do ato que se pretendia realizar no seu curso, caso contrário não teria o legislador fixado um prazo para tanto, sendo um limite objetivo para a competência do Fisco. Ou seja, dentro daquele prazo, devidamente autorizado, o Auditor Fiscal pode praticar atos visando concluir da melhor maneira possível o processo de fiscalização, inclusive prorrogar este prazo, porém, não é admissível que esse prazo seja completamente ignorado, e mesmo após o seu termo final seja admitida sua “prorrogação”, como se fosse possível prorrogar um prazo já esgotado.

Ressalta que em nenhum momento lhe foi informado pelo autuante, que a Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, havia deferido a prorrogação do prazo regulamentar para conclusão da fiscalização.

Observa que nos termos do artigo 924 do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, a competência para fiscalização do ICMS é da Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, sendo que, no presente caso, a Superintendência autorizou a fiscalização no prazo de 90 dias através da Ordem de Serviço nº 505097/07, e a partir do vencimento deste prazo, não há que se falar em competência para fiscalizar, mesmo porque o órgão competente para tal não se manifestou nesse sentido, permitindo concluir que o autuante agiu além dos limites de sua competência.

Assevera que, desta forma, aplica-se ao Auto de Infração em lide, o disposto no inciso I do artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, cujo teor transcreve, no caso, a nulidade, uma vez que o autuante não tinha competência para prorrogar a fiscalização tendo em vista que o seu prazo já havia vencido, ensejando assim vício insanável. Prosseguindo, diz que na remota hipótese da preliminar suscitada ser superada, o que só se admite em homenagem ao princípio da eventualidade, passa a enfrentar o mérito do Auto de Infração.

Relativamente às infrações 01 e 04, esclarece que reconhece os equívocos cometidos na sua operação, razão pela qual realizou o pagamento das referidas infrações, dentro do prazo de 10 dias contados da notificação se beneficiando da redução de 80 % da multa conforme lhe autoriza o inciso I do artigo 45 da Lei nº 7.014/96, restando extinto o débito tributário, em razão do pagamento, nos termos do art. 156, I do Código Tributário Nacional.

No que concerne à infração 02, ressalta que a exigência decorre de suposto irregular aproveitamento de crédito de ICMS, referente à aquisição de bens destinados ao ativo permanente, frisando que a empresa, por meio da planilha “controle de apropriação do ICMS sobre aquisições para o ativo imobilizado (doc. 05)”, considerando as compras de bens para o ativo, oriundas do Estado, bem como de outros Estados, CFOPs 1.551 e 2.551, respectivamente, conhece o valor total do crédito sobre o que adquiriu no mês, fazendo, nesse caso, o cálculo do estorno de 47/48 (quarenta e sete quarenta e oito avos), para efeito de definição da parcela mensal a ser apropriada.

Afirma restar evidente que os dados da planilha “controle de apropriação para o ativo imobilizado”, são consignados no movimento de apuração feita em “DETALHES DOS AJUSTES”, item 003, do verso do “RESUMO I

constando, então, o valor da citada anotação, devidamente apurado em cada mês, no item 003, estorno de créditos – conforme discriminado, indicado no espaço DÉBITO, do campo “DÉBITO DO IMPOSTO”, anverso do aludido “RESUMO DA APURAÇÃO DO IMPOSTO”.

Diz ser conveniente registrar que controla com suporte regulamentar, o creditamento do ICMS sobre compras para o ativo imobilizado, conforme comprovam os RESUMOS DA APURAÇÃO DO IMPOSTO, dos meses de janeiro de 2004 a setembro de 2005, anexados aos autos.

Assevera que por não conhecer o autuante o método de apuração mensal de creditamento do ICMS sobre compras para o ativo imobilizado, formalizou a exigência da infração 02, supondo existência de apropriação indevida dos créditos fiscais referenciados, contudo, isto não ocorreu conforme a inquestionável prova, de que estorna através do “Registro de Apuração do ICMS”, 47/48 (quarenta e sete quarenta e oito avos), do valor total do crédito de ICMS sobre compras para o ativo imobilizado, realizadas em cada mês, motivo pelo que qual deve ser julgada improcedente a infração.

Diz que o erro de fato é configurado quando o evento acontecido no mundo fenomênico é relatado de forma equivocada pela autoridade competente, o que gera uma distorção da realidade, citando e reproduzindo lição de Paulo de Barros Carvalho nesse sentido.

No respeitante à infração 03, diz que a imputação tem como argumento de que houve creditamento de ICMS referente à aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo, especificadas no Anexo C do Auto de Infração, onde se constata se tratar de uma única mercadoria, ou seja, óleo combustível, entretanto, o creditamento realizado está em conformidade com a legislação que regula a matéria o que deve culminar na total improcedência da autuação também neste ponto.

Afirma que não adquire óleo combustível diesel para fim alheio à atividade do estabelecimento, mas para acionar empilhadeiras e veículos próprios, com a finalidade de efetuar o serviço de movimentação e carregamento das mercadorias a serem transportadas para seus clientes, sendo utilizado como produto intermediário, porquanto, está diretamente vinculado à comercialização dos seus produtos, os quais são tributados pelo ICMS, o que, por conseguinte, em atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade, lhe assegura o direito de se creditar do ICMS sobre os combustíveis que adquire, por se tratar de produtos vinculados e consumidos na condição de elemento indispensável, no processo de produção e comercialização da empresa. Acrescenta que resta claro que o autuante incorreu em erro ao considerar que utiliza crédito decorrente do uso e consumo nas entradas de combustíveis, já que, no caso em apreço, não há que se falar em uso e consumo, mas sim, em produto intermediário destinado ao exercício da atividade fim da empresa.

Sustenta que tem o direito de se creditar do ICMS decorrente da entrada de combustíveis que adquire, pois tais bens, no presente caso, são produtos empregados no seu processo de produção e comercialização, na condição de elemento indispensável.

Questiona: De que adiantaria fabricar e comercializar as suas bebidas em larga escala industrial, caso não pudesse disponibilizá-las ao seu mercado consumidor? Como poderia a Impugnante produzir para vender as suas mercadorias àquele pequeno comerciante, que tem seu estabelecimento localizado no mais remoto interior do Estado, caso não assumisse a sua entrega?

Reitera que os combustíveis adquiridos são produtos empregados no seu processo de produção e comercialização, na condição de elemento indispensável. Aduz que se caso tais produtos não fossem utilizados, ou seja, caso não disponibilizasse as suas mercadorias diretamente aos seus clientes, através de sua frota de caminhões, o seu negócio de fabricação e comercialização de bebidas não teria viabilidade alguma, do ponto de vista econômico e mercadológico.

Assevera que os seus caminhões representam uma extensão das suas instalações físicas, já que parte significativa da sua produção se deve às vendas feitas em veículos próprios e negociadas na porta do estabelecimento do cliente, motivo pelo qual tem direito de s

ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Invoca e transcreve ensinamentos de Roque Antonio Carraza nesse sentido, para reforçar os seus argumentos.

Prosseguindo, diz que o direito de se creditar das entradas de combustíveis deve ser assegurado, pois, do contrário, estar-se-ia admitindo a tão indesejada superposição de tributos, na medida em que o produto final estará sendo onerado pelo ICMS incidente, bem como pelo ICMS pago sobre os seus insumos.

Consigna que além dos fundamentos constitucionais expostos, suficientes para garantir o direito de se creditar sobre os combustíveis e lubrificantes que adquire, no presente caso, tal creditamento tem fundamento na própria legislação do Estado da Bahia, invocando e reproduzindo o artigo 93, inciso II, do RICMS/BA, que estabelece que o valor do imposto anteriormente cobrado relativo às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, bem como às aquisições de produtos intermediários utilizadas no processo de industrialização, constituem crédito fiscal do estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações subseqüentes, desde que tais operações sejam tributadas e que as mercadorias adquiridas estejam vinculadas à comercialização, industrialização ou produção, ou sejam consumidos nestes processos.

Alega ser inequívoco que os combustíveis adquiridos lhe conferem o direito de se creditar do imposto pago em fases anteriores, razão pela qual é devido o creditamento, conforme preceituado pela legislação do ICMS vigente, requerendo que o Auto de Infração seja julgado improcedente, garantindo-lhe o direito ao creditamento dos combustíveis, em atenção ao princípio da não-cumulatividade.

Continuando, diz que se não bastasse o quanto acima exposto para demonstrar o direito que tem de se creditar sobre os combustíveis que adquire, tal creditamento já lhe havia sido garantido pelo Parecer GECOT nº 3850/2002 da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (doc. 04), pois, por este Parecer, obteve a confirmação de que teria direito a se creditar do ICMS decorrente das entradas de combustíveis, tendo em vista que no preço das mercadorias comercializadas estava incluso o custo com o seu transporte. Ou seja, em atenção ao Princípio da não-cumulatividade, o direito ao creditamento dos combustíveis lhe fora garantido de modo a evitar uma superposição de tributos, incidência do ICMS sobre o preço dos combustíveis sobre o preço das mercadorias, já que o primeiro compõe este último. Assim, cumprindo à risca a resposta dada pelo referido Parecer, não pode ser apenada por esta conduta, estando exonerada do pagamento do tributo, que se considera não devido, nos termos do artigo 65 do RPAF/99.

Ressalta que a própria Administração Estadual, em processo idêntico, da filial da empresa localizada em Porto Seguro, após evolução do seu entendimento, cujo relator o Dr. Tolstoi Nolasco, reconheceu o direito ao crédito da autora, conforme o Acórdão CJF N. 0411-12/06 (doc. 05), cuja ementa transcreve.

Invoca ainda o entendimento da Procuradoria Geral do Estado, demonstrado no parecer que anexa (doc. 06), da lavra do Procurador Fernando Telles, cujo teor reproduz parcialmente.

Destaca que na autuação anterior de matéria idêntica, o Auto de Infração nº 26974.0602/05-6 (doc. 07), a Administração Estadual glosou o direito ao crédito fiscal sobre combustíveis com fulcro em outro fundamento legal, motivo pelo qual, revela a insegurança da Administração na legitimidade de suas autuações, transcrevendo nesse sentido, a capitulação do Auto de Infração anterior, que conforme se constatará, não considerou que os combustíveis fossem materiais de uso e consumo, reproduzindo o teor das infrações 01 e 02 do referido Auto de Infração.

Sustenta que a Administração introduziu novo critério jurídico ao seu lançamento, sendo tal postura proibida em relação aos fatos geradores passados, conforme previsão do artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Pede que este item da autuação seja julgado improcedente, garantindo dos combustíveis e lubrificantes adquiridos, em respeito ao princípio c



No tocante às infrações 05 e 06, rechaça conjuntamente a acusação fiscal, sustentando que também não merece prosperar a autuação, tendo em vista que o autuante incorreu em erro de fato, por não corresponder o relato da fiscalização a realidade dos fatos.

Sustenta ter ocorrido de fato o que se costuma chamar na prática mercantil de “quebra de estoque”, em virtude de deterioração, perecimento, etc, conforme faz prova o Registro de Baixas de Estoque da empresa, anexado aos autos (doc. 08), cabendo o estorno de crédito, nos termos do art. 21 da Lei Complementar 87/96, e art. 100 do RICMS/BA, cujo teor transcreve.

Afirma que ainda que se considere que há alguma obrigação tributária decorrente da perda das mercadorias como já relatado acima, esta obrigação seria a de estornar o crédito delas decorrentes, mas não foi este o objeto do Auto de Infração em lide, haja vista que na descrição o autuante em momento alguma falou em estorno, mas somente em omissão, o que de fato não existiu.

Salienta que durante o procedimento de fiscalização, não houve contagem física de qualquer tipo de mercadoria no interior do estabelecimento fiscalizado, não sendo as planilhas apresentadas pela fiscalização fidedignas, pois não considera as perdas a que se refere o Registro de Baixa de Estoque (doc. 08), não permitindo identificar a medida da violação da norma que teria cometido, donde se pode concluir que não há infração, ou, minimamente, por esta não ser passível de ser desvendada nem mesmo com base nos dispositivos em que foi capitulada, há cerceamento do direito de defesa, garantia constitucional prevista no artigo 5º, LV da Constituição Federal, além de incerteza e iliquidez do lançamento.

Frisa que a descrição precisa do fato gerador com a indicação da infração supostamente praticada pelo sujeito passivo também decorre do fato de que o ônus da prova da infração é do Fisco, não cabendo ao impugnante provar que não agiu de forma errada, restando demonstrado pelos elementos acima, a falta de clareza e precisão do Auto de Infração, procedimento que viola a regra do art. 18, inc. IV, ‘a’ e do art. 39, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/BA, constituindo em ato nulo.

Diz ainda que para ter validade o lançamento tem que ser claro, de modo tanto a estar provado o fato gerador, como correta e claramente tipificado, sendo que, quaisquer ambigüidades o invalidam, devendo tal prova ser produzida pelo Fisco, ou quem as alega, conforme o art. 333, I do CPC e não pelo contribuinte, porque é do Fisco, de acordo com a lei, o dever de lançar nos moldes do art. 142 do CTN, cujo texto transcreve. Invoca neste sentido, lição do mestre Ives Gandra da Silva Martins que também reproduz.

Assevera que a descrição contida nas Infrações 05 e 06, mais os demonstrativos anexados, não esclarecem, nem provam, os fatos apontados pela Fiscalização, haja vista que desconsideram fato de grande relevância para o deslinde da questão, no caso, a perda de parte das mercadorias conforme demonstra o documento 08, fato este que implica no total equívoco da descrição dos fatos e na capitulação legal, sendo nula a autuação.

Diz ser este o posicionamento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia, conforme Acórdãos JF N° 0045/99 e JF N.º 0196/99, cujas ementas reproduz. Cita ainda lição do mestre Hely Lopes Meirelles para reforçar o seu argumento, assim como invoca o RPAF/BA, no art. 2º, que consagra o direito à ampla defesa e o art. 18, inciso II, que veda o cerceamento ao direito de defesa, reproduzindo-os.

Requer que seja decretada a nulidade do Auto de Infração neste particular.

Continuando, sustenta que a multa no percentual de 60% revela-se totalmente abusiva e viola os princípios da vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Afirma que, no presente caso, não houve o descumprimento da obrigação tributária, restando claro que a exigência que pretende a cobrança de valor equivalente à 60% do valor do tributo configura confisco ao seu patrimônio, fazendo tábua rasa dos princípios consagrados, uma vez que a multa pretendida é notadamente desproporcional e

conduta praticada. Transcreve lição de Celso Antônio Bandeira de Mello sobre os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, para fundamentar a sua alegação.

Finaliza a sua peça defensiva, requerendo que o Auto de Infração seja julgado improcedente, assim como, requer a juntada posterior de provas e produção de todos os meios de provas permitidos em direito, inclusive perícia e diligência (art. 123 e 145 do RPAF/BA), para que seja elucidado o cálculo do percentual de estorno do crédito de ICMS apontado nas Infrações.

Requer ainda que as intimações sejam feitas sempre em nome do seu patrono, Octavio Bulcão Nascimento, inscrito na OAB/BA sob os nº 12.009, com endereço profissional na Rua Agnelo de Brito, nº 90, Edifício Garibaldi Memorial, 5º e 6º andares, Federação – CEP 40.210-245, Salvador/BA, sob pena de nulidade.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 740 a 748, na qual contesta a arguição de nulidade do “ato de intimação” apensada à fl. 186, e solicitação da renovação do prazo para impugnação da ação fiscal, afirmando que o autuado recebeu através dos Correios intimação expedida pela IFEP/NORTE, encaminhando cópia do Auto de Infração, lavrado em 31/03/2008, de todos os demonstrativos constantes do PAF, parte em meio magnético e parte impressa, se apegando a um pequeno lapso de datilografia no texto da intimação para solicitar a nulidade, tendo em vista que qualquer análise do teor da referida intimação, poderá aferir que esta se refere ao Auto de Infração n. 206900.0064/04-4, objeto da lide. Acrescenta que o Auto de Infração foi encaminhado ao contribuinte utilizando-se dos serviços de entrega dos Correios, em razão de seus representantes locais se negarem a dar ciência da autuação.

Rechaça também a arguição de nulidade suscitada pelo impugnante, pela existência de erros ocorridos quando do ato de formalização dos pedidos de prorrogações efetuados junto ao Inspetor Fiscal da IFEP/NORTE, a quem compete à decisão de aprovação, ou não, na forma do § 1º do artigo 28 do RPAF, sustentando que a ação fiscal foi iniciada na forma dos incisos II e III do artigo 26 do RPAF/99, em 10/04/2007, com intimação formal para apresentação dos documentos e livros conforme documento acostado à fl. 10 dos autos, sendo a partir desta data, necessárias para a conclusão do trabalho três prorrogações de 90 dias, de certa forma provocada pelo próprio contribuinte, quando apresentou e transmitiu a SEFAZ arquivos magnéticos com as mais diversas incorreções, como se pode aferir através da intimação apensada às fls. 11 a 15 dos autos.

Diz que as prorrogações foram efetivadas da seguinte forma:

- Intimação formal	10/04/2007
- Intimação Ajustes Meio Magnético	15/05/2007
- 1ª Prorrogação (Mais 90 dias)	09/07/2007
- 2ª Prorrogação (Mais 90 dias = 180 dias)	09/10/2007
- 3ª Prorrogação (Mais 90 dias = 270 dias)	09/01/2008

Salienta que o ato formal de solicitar prorrogação da ordem de serviço, é um ato de caráter meramente administrativo para controle do trabalho fiscal, sua falta não inicia ou encerra o procedimento fiscal, consoante os artigos 26 e 27 do RPAF/99, podendo no máximo, gerar ao contribuinte o direito de efetuar o pagamento do tributo devido por denúncia espontânea, isto se, não houver autorização de prorrogação do prazo pela autoridade administrativa superior e, ou, não tiver sido efetivado o lançamento de ofício.

Transcreve a título ilustrativo os referidos artigos 26 e 27, bem como o § 1º do artigo 18 do RPAF, dizendo que se pode claramente constatar, que eventuais incorreções ou omissões de exigências meramente formais contidas na legislação, não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que, seja possível determinar a natureza da infração, o autuado, e o mc

Adentrando no mérito das infrações impugnadas, diz que no anexo B do PAF, relativo à infração 02, foi apresentada uma relação de notas fiscais referentes às aquisições de mercadorias para compor o Ativo imobilizado do autuado, identificando creditamento pelo valor total do ICMS destacado nos respectivos documentos, contrariando a legislação atual que determina a utilização de créditos a razão de 1/48 avos por mês, através de controle via CIAP, conforme o art. 93, §17 do RICMS-BA.

Frisa que o autuado reconhece que, apesar de ter efetuado o crédito pelo total fez o respectivo estorno a razão de 47/48 avos, e apresenta as cópias do livro Registro de Apuração como prova dos estornos efetuados. Acrescenta que da análise do procedimento relatado pelo autuado, entende que o método explicitado, apesar de não ser o determinado pela legislação do ICMS não causa qualquer prejuízo financeiro para a Fazenda Pública no seu intento de arrecadar o tributo, desde que os fatos estejam devidamente comprovados.

Esclarece que alterou o anexo B, para considerar os valores devidamente comprovados pelo impugnante através dos livros fiscais, mantendo os valores não comprovados, uma vez que, apesar de informar no texto de sua defesa que estaria apresentando planilha denominada de “Controle de apropriação do ICMS sobre aquisições para o ativo imobilizado(doc. 05)”, para prova dos estornos efetuados, não o fez, impossibilitando assim a perfeita identificação das notas utilizadas para efeito do estorno. Mantém parcialmente a infração 02, com os novos valores apresentados.

No que tange à infração 03, observa que o autuado apresenta dois argumentos. O primeiro que denomina de “V.1. Do direito ao crédito fiscal do ICMS em razão do princípio da não cumulatividade”. O segundo, que denomina de “V.2. Do direito ao crédito fiscal do ICMS em razão do Parecer da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia”

Afirma com relação ao primeiro argumento, que este surge com a citação de fundamentos constitucionais sobre o direito ao crédito fiscal do ICMS, e referencia o artigo 93, inciso II, do RICMS/BA, como suporte legal para se creditar do ICMS nas aquisições de óleo diesel, utilizado para acionar empilhadeiras e veículos próprios, este último, com a finalidade de efetuar o transporte das mercadorias vendidas até seus clientes.

Contesta o argumento defensivo apenas quanto ao uso do óleo diesel nas empilhadeiras, tendo em vista que estas utilizam o “Gás GLP” como combustível para o seu acionamento, apontando como prova disto as aquisições registradas em seus livros fiscais de 30.387 kg GLP a granel efetuada no exercício de 2005.

Quanto ao argumento defensivo relativo às aquisições de óleo diesel utilizado nos veículos da empresa para efetuar o transporte de suas mercadorias em suas vendas a preço CIF, sustenta que este argumento se desfaz com a simples leitura do artigo 1º, § 7º do RICMS/BA, onde o Estado da Bahia, a partir de 01 de janeiro de 2003, dispensa o lançamento e pagamento do imposto incidente sobre as operações internas de serviços de transportes. Alega que se não há incidência nas operações seguintes não se pode cogitar em créditos de operações anteriores.

No que concerne ao segundo argumento apresentado pelo contribuinte, diz estar centrado na apresentação do Parecer GECOT nº. 3850/2002, buscando neste amparo para o creditamento dos valores do ICMS, contudo, não percebeu o impugnante que este parecer, perdeu sua validade após a edição do Decreto nº. 8413/2002, que altera o RICMS/BA, para acrescentar o § 7º ao artigo 1º., o qual transcreve.

Reforça a sua contestação juntando cópia do Parecer DITRI/GECOT de nº.04933/2007, de 14/05/2007, que trata de assunto análogo. Mantém integralmente a autuação.

Com relação às infrações 05 e 06, esclarece que os levantamentos fiscais foram elaborados, estritamente de acordo com a documentação do contribuinte, documentação esta, devidamente registrada nos seus livros fiscais.

Salienta que sobre estas infrações o impugnante não fez qualquer re: levantamento fiscal apresentado, informando, apenas, que não foram



os valores referentes à “quebra de Estoque”, e após apresentar seus argumentos pede a nulidade destes itens do Auto de Infração.

Reportando-se ao item “quebra de estoque”, diz que o RICMS/BA através do artigo 201, inciso IV, disciplina os procedimentos que os contribuintes devem adotar para as regularizações das variações de preços, e também para as regularizações de quantidades, conforme transcreve.

Assevera que a idéia de acatar o argumento do autuado para que sejam consideradas as anotações apresentados no “Doc 08”, chega a ser temerária, visto que, a adoção de tal procedimento anula qualquer possibilidade do Estado em exercer a sua função fiscalizadora pela fragilidade e possibilidade de manipulação dos dados durante todo tempo em que este PAF estiver em litígio. Diz que o autuado não apresentou qualquer proposta de alteração das quantidades originalmente apresentados no Demonstrativo de Cálculo das Omissões que originaram estes itens da autuação.

Sustenta que nos termos do artigo 201 do RICMS/BA, a comprovação fática de existência de possíveis “quebras de Estoque”, somente será possível, se efetivadas na forma em que a legislação do ICMS estabelece, e quando devidamente registradas no livro Registro de Saídas de Mercadorias do contribuinte a época da ocorrência dos fatos. Mantém integralmente estas infrações.

Conclui dizendo que nas razões de defesa apresentada pelo autuado, encontrou somente alguns elementos referentes à infração 01[02], que podem ser razoavelmente identificado com os registros existentes nos seus livros fiscais, em que pese não ter sido anexado a sua impugnação os relatórios que menciona no texto de sua defesa, sendo de resto infrutífero esforço para descaracterizar os demonstrativos que dão suporte as infrações imputadas, sempre com base em argumentos que não tem qualquer respaldo legal, mantendo parcialmente a autuação, com os novos valores conforme indicado para cada item especificado, por conter modificações efetuadas com base em documentos, e por comprovar, o cometimento das infrações especificadas.

Intimado o contribuinte este se manifestou às fls. 765 a 775, dizendo que o autuante na informação fiscal acolheu os argumentos trazidos na peça impugnatória e reconheceu a improcedência de parte da autuação, reduzindo o montante do demonstrativo de débito de R\$ 581.114,78 para R\$ 546.397,72.

Acrescenta que em razão da Informação Fiscal reitera os argumentos de fato e de direito que esvaziam as alegações efetuadas pela Fiscalização, referente aos demais valores glosados ou cobrados.

Relativamente à arguição de nulidade da autuação em razão de reiteradas prorrogações intempestivas do prazo para realização da ação fiscal, com ausência de prazo para ser prorrogado, esclarece que não questionou a legalidade da possibilidade de prorrogação, mas tão somente esclareceu que qualquer prazo, em qualquer procedimento, existe para ser cumprido.

Diz que sendo necessária uma prorrogação e a legislação autoriza, o prazo deverá ser prorrogado, contudo, o que foi colocado na impugnação transcende a esfera jurídica, sendo uma questão lógica, tendo em vista que prorrogação significa “fazer continuar em exercício; adiar o termino de”; logo, para prorrogar é necessário que o prazo esteja em curso, caso contrario não haveria “adiamento do término” e sim abertura de um novo prazo.

Sustenta que para abertura de um novo prazo, as formalidades exigidas pela legislação são outras que não foram devidamente observadas pelo autuante.

Afirma que o autuante cria uma linha de raciocínio estrita a literalidade dos artigos da legislação para concluir que, se a lei não diz que o procedimento se encerra quando o termo final do prazo legal para sua realização, é possível a prática de qualquer ato após o final desse prazo, inclusive sua prorrogação, porém, diz não parecer lógico que se fosse assim, estabelecer a necessidade de estabelecimento de um prazo legal.

Salienta que a formalização dos pedidos de prorrogação de prazo, e para tal, trata-se de um ato administrativo que, além de todos o

legislação estadual do ICMS, deve obedecer aos princípios e normas próprias aos atos administrativos, dentre os quais deve estar pautado o pressuposto formalístico., significando dizer que se a legislação prevê uma forma específica para prática de determinado ato administrativo, não há motivo para ignorar esta forma praticando estes atos de modo inadequado.

Ressalta que em nenhum momento foi informado pelo autuante, que a Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, havia deferido a prorrogação do prazo regulamentar para conclusão da fiscalização, pois nos termos do artigo 924 do RICMS/BA, a competência para fiscalização do ICMS é da Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda. Acrescenta que, no presente caso, a Superintendência autorizou a fiscalização no prazo de noventa dias através da Ordem de Serviço nº 505097/07, sendo que, a partir do vencimento deste prazo, não há que se falar em competência para fiscalizar, mesmo porque o órgão competente para tal não se manifestou nesse sentido.

Aduz que, por esta razão, quando concluído o procedimento, o limite estabelecido pelo chefe de fiscalização, o qual delimita a competência para fiscalizar, já havia sido extrapolado, donde se conclui que o autuante agiu além dos limites de sua competência.

Frisa ainda que contrariamente ao que alega o autuante, não deu causa a necessidade de prorrogação do prazo, cumprindo todas as intimações para apresentar os documentos solicitados e se colocando à inteira disposição, para prestar quaisquer esclarecimentos que se fizessem necessários.

Sustenta que em momento algum foi notificado de eventual descumprimento das intimações, muito pelo contrário fez diversas visitas ao autuante na tentativa de esclarecer alguns pontos indicados por ele não sendo solicitada a apresentação de documentos adicionais.

Reitera que é aplicável ao Auto de Infração em lide, o disposto no inciso I do artigo 18 do RPAF/99, cujo teor reproduz, podendo se concluir que é absolutamente nulo, uma vez que o autuante não tinha competência para prorrogar a fiscalização tendo em vista que o seu prazo já havia vencido, ensejando assim vício insanável.

Ressalta que o que está se questionando não é a necessidade ou a legalidade da prorrogação do prazo, mas a ausência de prazo para ser prorrogado; a ausência de competência do autuante para prorrogar seu próprio prazo e a forma inadequada da prorrogação.

Observa que, muito embora as datas indicadas pelo autuante na informação fiscal estejam corretas, deve se atentar para o descumprimento de prazos, reproduzindo as datas indicadas pelo autuante, com a observação sobre quais seriam as datas corretas para cumprimento ou prorrogação dos prazos.

Intimação formal 10/04/2007

Intimação Ajustes Meio Magnético 15/05/2007

1ª Prorrogação (Mais 90 dias) 09/07/2007

Vencimento do prazo 08/10/2007

2ª Prorrogação (Mais 90 dias = 180 dias) 09/10/2007

Vencimento do prazo 07/01/2008

3ª Prorrogação (Mais 90 dias = 270 dias) 09/01/2008

Registra que o autuante simplesmente ignorou os prazos estabelecidos em lei, que deveriam ter sido cumpridos sob pena de nulidade, ou reaberta a fiscalização, mas não pode se admitir a convalidação do procedimento que ocorreu de forma inadequada.

Prosseguindo, consigna que ter reconhecido as infrações 01 e 04, incluiu o valor exigido, o que extingue o débito tributário, consoante o art. 173 do Regulamento Nacional.

Relativamente à infração 02, assevera que todos os argumentos trazidos na impugnação merecem ser acolhidos, pois estão devidamente comprovados no livro Registro de Apuração do ICMS, juntado à defesa como “doc. 03”, tendo ocorrido apenas um erro material na defesa indicando que a comprovação do quanto alegado estaria em “doc. 05” e de fato não está, contudo, o Registro de Apuração do ICMS (doc. 03 da Impugnação) mostra o estorno do crédito mês a mês no campo “débito do imposto”, item 003 “estorno de crédito”.

Registra que controla com suporte regulamentar o creditamento do ICMS sobre compras para o ativo imobilizado, conforme comprovam os RESUMOS DA APURAÇÃO DO IMPOSTO, dos meses de janeiro de 2004 a setembro de 2005, anexados aos autos.

Diz que juntando a inquestionável prova, de que estorna através do livro “Registro de Apuração do ICMS”, 47/48 (quarenta e sete quarenta e oito avos), do valor total do crédito de ICMS sobre compras para o ativo imobilizado, realizadas em cada mês, requer seja julgada improcedente esta infração.

No tocante à infração 03, rechaça o argumento do autuante de que pode se creditar das entradas de combustíveis e lubrificantes, apenas, quando houver o pagamento do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte, como o artigo 1º § 7º do RICMS/BA, dispensa o lançamento do imposto nas prestações internas de serviços de transporte, não seria correto o creditamento, reiterando que em processo administrativo fiscal idêntico, no qual varia apenas o estabelecimento fiscalizado, a própria Administração Tributária Estadual, através do Conselho de Contribuintes, na 2ª Câmara de Julgamento, em decisão unânime, capitaneada pelo voto do abalizado Conselheiro e Relator do feito, Dr. Tolstoi Seara Nolasco, já decidiu a matéria, inclusive, com apoio da Procuradoria da Fazenda.

Observa que o direito de crédito nasce porque não há prestação de serviço de transporte, mas, tão-somente, transporte de suas mercadorias em veículos próprios, o que, por conseguinte, em atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade, lhe assegura o direito de se creditar do ICMS sobre os combustíveis e lubrificantes que adquire, por se tratar de utilização na produção e comercialização.

Sustenta que por não consistir em uma ação humana dirigida a outrem, com conteúdo econômico, em caráter negocial e habitual, o transporte de mercadorias que desenvolve tão-somente para venda dos seus produtos em caminhão próprio não é serviço de transporte, fato gerador do ICMS, motivo pelo qual carece de fundamento o argumento sustentado pelo autuante de que teria direito a se creditar do ICMS decorrente da entrada dos combustíveis e lubrificantes que adquire, caso o serviço fosse tributado.

Invoca neste sentido a jurisprudência pátria, dizendo que esta já firmou seu entendimento, conforme a ementa que reproduz do STJ, 1ª T., Recurso 199200286380/SC, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ 21.09.1998, p. 54.

Afirma restar claro que o autuante incorreu em erro ao estabelecer a tributação do serviço de transporte de carga própria como pressuposto do direito do seu direito de se creditar das entradas de combustíveis e lubrificantes, já que, no caso em apreço, serviço não há.

No que tange às infrações 05 e 06, ressalta que deve prevalecer sempre a verdade material e os documentos juntados com a impugnação refletem a quebra de estoque e comprovam que não houve omissão de saída.

Afirma que a esse respeito, o procedimento a ser adotado pelo impugnante de acordo com a legislação em vigor seria o estorno do crédito, nos termos do artigo 21 da Lei Complementar 87/96, e art. 100 do RICMS/BA, que reproduz.

Consigna que neste sentido, ainda que se considere que há alguma obrigação tributária decorrente da perda das mercadorias como já relatado acima, esta obrigação seria decorrentes, mas não foi este o objeto do Auto de Infração em lide, no momento algum falou em estorno, mas somente em omissão, o que de

Salienta que durante o procedimento de fiscalização, não houve contagem física de qualquer tipo de mercadoria no interior do estabelecimento fiscalizado, sendo as planilhas apresentadas pela fiscalização não fidedignas, pois não considera as perdas a que se refere o Registro de Baixa de Estoque, doc. 08 da impugnação, sendo assim as referidas planilhas não permitem identificar a medida da violação da norma. Acrescenta que a autuação deve refletir a realidade dos fatos, tendo ocorrido no caso, o registro das baixas de estoque em razão de perdas decorrentes do próprio processo produtivo da empresa, motivo pelo qual descabe falar-se em omissão de saídas de mercadorias.

Observa que nesse contexto, o autuante deveria abrir o procedimento próprio para imputar a capitulação correta para a suposta infração, tendo em vista que o artigo 201 do RICMS/BA, citado na informação fiscal não faz parte da capitulação legal do Auto de Infração guerreado.

Assevera que cabe ao Fisco demonstrar a exata medida da suposta violação e não ao próprio impugnante, pois quem faz a acusação é o autuante, razão pela qual a realidade demonstrada pelo “doc. 08” da impugnação não pode ser ignorada, ou considerada “temerária”, como pretende o autuante, tendo em vista que não é possível identificar a exata medida da suposta violação.

Sustenta que a falta de clareza e precisão do Auto de Infração, é procedimento que viola a regra do art. 18, inc. IV, ‘a’ e do art. 39, inciso III do RPAF/99, o que determina a nulidade do Auto de Infração.

Conclui ratificando o seu pedido de julgamento pela insubsistência do Auto de Infração.

A 1ª JF, após discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do processo em diligência à ASTEC/CONSEF(fl. 902/903), a fim de que fosse designado Auditor Fiscal para revisar o lançamento relativo às infrações 05 e 06, inclusive, para que verificasse a responsabilidade do autuado concernente ao ICMS próprio e o ICMS ST, bem como as perdas suscitadas pelo autuado e a identificação da apuração do preço médio.

Através do Parecer ASTEC N. 0133/2009(fl. 908 a 913), a ilustre diligente Alexandrina Natália Bispo dos Santos, esclareceu que de posse dos livros e documentos fiscais disponibilizados e com base no levantamento realizado pelo autuante, demonstrativo das omissões exercício 2004 (fls. 119/121) e exercício 2005 (fls. 154/156), realizou os trabalhos solicitados na diligência na presença dos senhores Alfeu P. Dias Fraga e Ricardo Santos Agapito prepostos do autuado, que reiteraram ser as diferenças apuradas na ação fiscal decorrentes de perdas no processo industrial e comercial, avarias durante o transporte, bem como, perecimento em função do prazo de validade dos produtos comercializados, mas que à época empresa não fazia o registro fiscal destas operações.

Prosseguindo, se pronuncia sobre as alegações apresentadas pelo defendente, em sua manifestação de fls. 894/899, conforme a seguir.

Esclarece que as perdas normais estão registradas na contabilidade do autuado em conta contábil específica – código: 62146060 – “Perdas Produtos por Avarias” e que o autuado elabora planilha analítica demonstrativa destas perdas, para os exercícios de 2004 e 2005, que por serem extensas e possuírem vínculos entre as inúmeras células, deixou de imprimir, contudo, anexou a mídia eletrônica (CD), contendo tais demonstrações (fls. 902). Esclarece ainda que o autuado disponibiliza, demonstrativo de lançamentos em seu livro Razão, para cada item, por produto e tipo de movimentação, que anexou às fls.920 a 1345. Acrescenta que o procedimento do autuado consistiu em com base nas diferenças omitidas encontradas pelo autuante e a partir das quantidades registradas em seu livro Registro de Inventário, considerar movimentações de Entradas e Saídas no período, operações que não foram consideradas pela autoridade fiscal por não constar da escrita fiscal da empresa. Registra ter verificado na planilha elaborada pelo autuado as seguintes movimentações para as Saídas: “Bonificações, Trocas, Perdas, Ajuste de Estoque, Perdas de Mercadorias Sinistradas, Ajuste de Inventário, Transferências, Complemento de Cargas Mandado judicial, Consumo Interno e Consignação”. Para as Entradas ver “Transferências, Devoluções, Consignação, Trocas e Complemento

autuado conclui aduzindo que se considerado tais lançamentos com

omissões de saídas, do total originalmente autuado, 1932 caixas para o exercício de 2004 e 5625 caixas para o exercício de 2005, porém, não esclarece quais itens remanesceriam para cálculo do ICMS devido. Observa que o autuado não apresenta documentos necessários à comprovação de registro ou lançamento que ampare qualquer destas movimentações, conforme declara na planilha por ele elaborada às fls. 900/901, deixando de cumprir o disposto no § 2º e inciso IV, do artigo 201 do RICMS/BA, procedimento exigido quando da ocorrência de regularização em função de variações de preços ou quantidades. Ressalta que mesmo para os lançamentos nos livros Contábeis, existe a exigência legal de que os registros estejam amparados em documentos idôneos que dêem suporte e revistam de legalidade tais operações. Frisa que a empresa não traz ao processo os documentos que originaram cada lançamento no seu livro razão, limitando-se a demonstrar que tais eventos foram registrados em sua contabilidade. Também não apresenta os comprovantes que ampararam as alegadas “bonificações, transferências, complemento de cargas, consignação, mandado judicial, ajustes de inventário, ajustes de estoques” etc, carecendo de amparo legal efetuar ajustes com base exclusivamente em relatórios de controle interno do autuado.

Diz que durante o período mencionado a empresa criou dois códigos de produtos correlatos 300 e 309, com idêntica descrição “coca cola ls cx. 06” Aduz que tal procedimento ocorreu para que se possibilitasse a promoção realizada pela empresa de doação de vasilhames, muito embora registrasse o controle da doação de vasilhames no código 309, a baixa nos estoques dava-se no código 300. Observa que, como o autuante não selecionou para fiscalização o código 309, as movimentações ali ocorridas não foram consideradas, gerando assim distorção nas quantidades apuradas para este item. Consigna que o contribuinte comprova através de documentos fiscais que anexou por amostragem às fls. 903 a 909, onde se constata tal alegação. Observa que ao se ajustar este item – 300, com as quantidades movimentadas no item 309, as diferenças inicialmente apuradas cairiam de 16.913 caixas para 316 no exercício de 2004 (fl. 900) e de 11930 para 581 caixas no exercício de 2005 conforme planilha demonstrativa à fl. 90, assumindo tal item a conformação abaixo:

Exercício	Produto	Omissão de Saídas (Auto fls.119/154)	Omissão de Saídas Ajustadas (fls 900/901)	Preço Médio	Valor das Omissões
2004	300 (Coca Cola LS)	16.913	316	5,58	1.763,28
2005	300 (Coca Cola LS)	11.930	581	5,82	3.382,37

Salienta que no exercício de 2005 foi feita uma conversão (switch) do produto 36 - “coca cola lata cx24” para o produto 576 – “coca cola lata cx12” e que essa operação faz com que haja uma diferença entre o descrito no documento fiscal e a movimentação ocorrida no estoque. Exemplifica dizendo que: Uma nota fiscal foi emitida com uma quantidade de 2cx do produto 576 (2 x 12 latas), enquanto que a movimentação do estoque aponta uma baixa de 1 caixa do produto 36 (1 x 24 latas). Frisa que o autuado alega que são comuns em sua atividade econômica, mudanças de apresentação do produto relativo a quantidades de embalagens, do conteúdo das unidades comercializadas, tudo em função de demandas do mercado, políticas da concorrência etc. Consigna que no demonstrativo do autuante (fls. 119 a 154), o produto 36 apresenta omissões de Saídas de 30.563 caixas de 24 unidades, e o produto 576 (caixas com 12) apresenta Omissões de Entradas 57.155 caixas. Observa que após os ajustes realizados pelo próprio autuado, considerando as modificações em razão da aludida conversão, “(switch)” , o produto 576 teria reduzido a omissão de entradas para 43.827 caixas. Registra que tal evento não altera valores autuados, tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado tomando por base as omissões de Saídas por ter maior valor monetário.

Prosseguindo, diz que a Nota Fiscal n. 57689 de 15/10/2005 contém vas e foi registrada pelo autuante de forma equivocada, como o produto d



(coca cola Ks cx 24) e que tal quantidade deverá ser excluída do levantamento passando a figurar da seguinte forma:

Exercício	Produto	Omissão de Saídas (Auto)	Exclusão quantidades NF 57689(fls. 910)	Omissão de Saídas Ajustadas	Preço Médio	Valor das Omissões
2005	3 (Coca Cola 290 ml)	21.881	1.680	20.201	14,31	289.076,31

Acrescenta que nesse período, por falha no sistema, as transferências entre as filiais eram registradas no estoque de destino pela data de emissão da nota de origem, enquanto que fisicamente essa nota era registrada no destino pela data de recebimento das mercadorias, e que esse fato ocorreu com as Notas Fiscais n.s 31706(1800 cx.) e 31797 (1800 cx.) de 30/12 e 31/12/2004 respectivamente, referente produto 7(coca cola pet 1 lt), recebidas pela filial de destino – autuado - em 03 e 06/01/2005 respectivamente (fls. 912 a 915) anexas. Esclarece que o autuante computou estas notas em seu levantamento de acordo com a data de emissão – 30 e 31/12/2004. Diz que o contribuinte comprova registro destas notas fiscais em sua escrita fiscal, conforme alegado. Acrescenta que, considerando-se que no exercício de 2004 foi apurado omissão de entradas de 484 caixas, a exclusão das quantidades descritas nestas notas fiscais (3600 cx) resultaria numa omissão de saídas de 3116 caixas o que aumentaria o valor do débito para esta infração, contrariando a legislação.

Da mesma forma, a inclusão como entradas destas quantidades no exercício de 2005 que apontaram omissões de Saídas de 6.771, aumentaria estas omissões em 3600 caixas, consequentemente alterando o valor originariamente apurado para mais, motivo pelo qual não realizou este ajuste.

Destaca que a Nota Fiscal 32445 contendo 1000 cxs. do produto 08 (coca cola pet 600ml), emitida em 08/01/2005, cópia (fls. 916/917) foi considerada duas vezes no levantamento realizado pelo autuante, conforme alega em suas observações da planilha anexa às folhas 901. Analisando-se a aludida nota fiscal verificou que autuado equivocou-se, pois produto ali descrito é o de código 05 (Coca Cola Pet 2 lts), portanto nada existe a ajustar neste item.

Quanto ao exercício de 2005, esclarece que para o Estoque Inicial do produto Código 576, “Coca Cola Lata 350 ml, cx12” o autuante equivocadamente utilizou a quantidade inventariada relativa ao produto de código 487 que não consta de seu levantamento. Ainda para o item 576 a quantidade registrada para estoque final na planilha do Auditor Fiscal foi tomada aquela relativa ao produto de código 603. Nesta alegação não assiste razão ao autuado. Conforme pode se verificar no demonstrativo das omissões à fl. 154, o produto 576 está descrito como “Coca Cola lata 350 ml. Cx12, Single”, exatamente como descrito em seu livro Registro de Inventário (fls. 918/919), as quantidades iniciais registram 4386 unidades e Estoque Final de 17714 unidades. Ocorre que em tal item se apurou omissões de Entradas, desconsideradas pela autuação em cumprimento à legislação regulamentar, cobrando-se a ocorrência de maior expressão monetária, neste caso, as omissões de Saídas. Portanto, ainda que tivesse ocorrido algum equívoco nos estoques deste produto, não afetaria o valor exigido no Auto de Infração.

Conclui a diligente dizendo que efetuados os ajustes necessários que efetivamente se comprovaram com a apresentação de documentos, restou a seguinte informação:

- é de responsabilidade do autuado a retenção e o recolhimento do ICMS próprio e o ICMS substituição tributária sobre os produtos que comercializa considerando que os mesmos, não foram objeto de substituição tributária nas aquisições;
- o autuado não comprovou através de documentos idôneos as ocorrências das alegadas perdas, conforme expressa em sua manifestação, demonstrando apenas que realizou lançamentos a esse respeito em sua contabilidade;
- relativamente à solicitação de atribuir um percentual de perdas de : art. 61, § 5º do RICMS/BA, que transcreve, prevê nas operações re:

cervejas, refrigerantes e outras bebidas acondicionadas em embalagens de vidro, o abatimento de 1% do valor da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, a título de quebra (perecimento), independentemente de comprovação, devendo o valor ser especificado na nota fiscal emitida pelo substituto tributário para acobertar a operação.

Salienta que, dessa forma, a legislação prevê um abatimento de 1% do valor da base de cálculo para operações com cervejas, refrigerantes e outras bebidas acondicionadas em embalagens de vidro, o que não tem relação com os itens selecionados pelo autuante na elaboração de seu levantamento quantitativo, com exceção do produto 3 (Coca-Cola 290 ml) Cx., em que corretamente, aplicou a redução da base de cálculo disposta na citada norma conforme se verifica no demonstrativo anexo às fls. 121 e 156. Quanto aos demais produtos constantes da ação fiscal são acondicionados em latinhas e embalagens Pet, logo, não se enquadram no artigo supra citado.

Prosseguindo, diz que relativamente à determinação do preço utilizado para apuração da base de cálculo o autuante aplicou previsão regulamentar, com preço médio na determinação da base de cálculo para o imposto normal e valor determinado pela pauta, conforme Instruções Normativas (fls. 157 a 167), para o cálculo da substituição tributária, conforme se verifica nos demonstrativos anexados às folhas 120/121 e 155/156.

Finaliza consignado que, realizados os ajustes acima descritos, demonstrados nas folhas 1346 a 1351, apura-se um débito de ICMS para as infrações 05 e 06 no valor de R\$ 254.335,93, conforme demonstrativo de débito que apresenta.

Intimado o contribuinte para ciência do resultado da diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, este se manifestou às fls. 1360 a 1365, reiterando as preliminares de nulidade requeridas na impugnação, bem como na manifestação à informação fiscal datada de 20/08/2008.

Relativamente ao Parecer ASTEC n. 0133/2009, afirma que a sua análise, permite concluir que inexistem, conquanto, são imerecidas as denúncias feitas pelo autuante por meio das infrações 05 e 06.

Afirma que ficará devidamente comprovado que não houve a alegada “omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas” (infração 05 - 04.05.02), tampouco, a “falta de retenção e o conseqüente 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” (infração 06 - 04.05.11).

Alega que a descrição das aludidas infrações 05 e 06, conduz ao entendimento de que deu saída, ou seja, vendeu mercadorias tributáveis para estabelecimentos dos seus clientes, sem a emissão de nota fiscal, conseqüentemente, sem reter o ICMS substituição tributária pelo motivo da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas.

Observa que no entender do autuante a omissão de saídas decorreu da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, porém, como, no período fiscalizado (01/01/2004 a 31/12/2005), comprava de empresas distintas, mas os tipos de mercadorias produzidos pelos estabelecimentos industriais do grupo eram recebidos em transferências, seria necessário para robustecimento da prova coletada, que o autuante, por exemplo, examinasse as notas fiscais de compras provenientes de empresas diversas, das notas fiscais de transferências emitidas por empresas componentes do grupo, levantasse os seus respectivos valores, a fim de comprovar se realmente não efetuava os seus registros no livro Registro de Entradas.

Frisa que para tanto o autuante deveria recorrer a uma minuciosa verificação das notas fiscais de cervejas Kaiser e de outros produtos adquiridos de empresas diversas de transferências emitidas para o seu estabelecimento, analisando de notas nos Livros de Saídas das empresas e das filiais emitentes, pos

artigo 320 do RICMS/BA, notas fiscais, papéis e quaisquer outros documentos, constituem-se em instrumentos auxiliares da escrita fiscal do contribuinte, ainda que pertençam ao arquivo de terceiros.

Assevera que por essa razão, afirmou não ter existido omissão de saídas, pois acusação fiscal não correspondia a realidade dos fatos, tendo em vista que, somente ocorreu o que se costuma chamar na prática mercantil de “quebra de estoque”, em virtude de perdas verificadas no processo de industrialização, avarias decorrentes do serviço de transporte, deterioração, perecimento, inadequação para o consumo em face do vencimento do prazo de validade, etc.

Sustenta que pelo teor do PARECER ASTEC nº 0133/2009, lavrado no tópico 3/1-DA DILIGÊNCIA FISCAL, não divergiu do que alegou na impugnação, quando disse que as perdas normais estão registradas em conta específica da contabilidade, ou seja, Perdas Produtos por Avarias, código 62146060. Acrescenta que do relato deste tópico consta que deixou de cumprir o disposto no parágrafo 2º e inciso IV do artigo 201 do RICMS/BA, contudo, no Auto de Infração está enquadrado regularmente como infrator do dispositivo em referência.

Prosseguindo, diz que no mesmo tópico 3/1, em face de ter mencionado que as perdas normais estão registradas em conta específica da contabilidade, ou seja, Perdas Produtos por Avarias, código 62146060, está observado o seguinte: “a empresa não traz ao processo os documentos que originaram cada lançamento no seu livro razão, limitando-se a demonstrar que tais eventos foram registrados em sua contabilidade”.

Sustenta que, por efeito de registro das perdas normais em conta específica da contabilidade, ou seja, Perdas Produtos por Avarias, código 62146060, não usou de qualquer artifício para prejudicar direito ou interesse de terceiros, sendo cediço que os livros contábeis só provam em favor das sociedades quando escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, consoante o art. 226 do CC, pois o errado seria não ter efetuado tais registros.

Referindo-se ao tópico 3/2, transcreve o texto apresentado pela diligente e diz que, como o autuante não selecionou para a fiscalização o que teve o cuidado de selecionar quando criou o código 309 para controle da doação de vasilhames, assim como o código 300 para controle da baixa dos estoques, aconteceu a grandiosa distorção acima referida, entre a omissão de saídas de “coca cola ls cx 06”, apontada no Auto de Infração e a omissão de saídas posteriormente ajustada.

Acrescenta que, neste passo, avaliando esta distorção de resultado ocorrida nos exercícios de 2004 e 2005, entre a omissão de saídas de “coca cola ls cx 06”, apontada no Auto de Infração e a omissão de saídas posteriormente ajustada, é de se concluir que o lançamento do crédito tributário deve ser efetuado depois de levantadas todas as provas sobre a certeza jurídica do cometimento da infração indicada na autuação.

Assevera que, considerando essas diferenças resultantes da distorção entre as quantidades apuradas pelo autuante e as quantidades ajustadas, no caso dos códigos 300 e 309, nada mais seria necessário para evidenciar que está distorcido o relato da acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, formulada na infração 05, pois, o autuante, mesmo tendo poder regulamentar para tanto, não procurou investigar se as notas fiscais de aquisição de cervejas e de outros produtos, se as notas fiscais de mercadorias remetidas em transferências durante o período fiscalizado (01/01/2004 a 31/12/2005), por estabelecimentos do mesmo grupo, estavam registradas no livro Registro de Entradas de mercadorias.

No que diz respeito ao tópico 3/3, diz que o exato conhecimento da conversão (switch) do produto 36 - “coca cola cx24”, para o produto 576 - “coca cola cx12”, feita no ano de 2005 a respeito da qual exemplifica alegando que: uma nota fiscal foi emitida com uma quantidade (2x12latas), enquanto que a movimentação do estoque acusa uma baixa somente se faz possível com a diligência de que cuida o artigo 320 do

de cuidadosa análise das notas fiscais de cervejas e de outros produtos comprados e, das notas fiscais de transferências emitidas em nome da signatária, analisados em seguida os registros dessas notas fiscais nos livros de saídas das empresas vendedoras e filiais, comparados com os registros dos livros de entradas da signatária.

Quanto ao tópico 3/4 observa que mais uma vez a ilustre diligente ressalta que o autuante laborou de forma equivocada ao considerar que a Nota Fiscal n. 57689 de 15/10/2005 (fls. 910/911) fazia referência ao produto 03 (coca cola Ks cx24), quando verdadeiramente a referida Nota Fiscal n.57689, especificava vasilhames dos códigos 135 e 436, resultando, em virtude de mais essa inconsistência do procedimento de fiscalização, em novo ajuste de omissão de saídas segundo demonstrativo referente a este tópico.

No que diz respeito ao tópico 3/5, diz que este aponta que: “nesse período, por falha no sistema as transferências entre as filiais eram registradas no estoque de destino pela data de emissão da nota de origem, enquanto que fisicamente essa nota era registrada no destino pela data de recebimento das mercadorias”. Observa que esse fato ocorreu com as Notas Fiscais n.s 31706 e 31797, contudo, segundo os termos da própria diligente ficou confirmado que o autuado registrou referidas notas em sua escrita fiscal conforme alegado. Menciona que a diligente declarou que o autuado não adota a prática de omitir o registro de notas fiscais no livro Registro de Entradas.

Quanto ao tópico 3/6 frisa que a diligente registra que a Nota Fiscal n. 32445, embora considerada duas vezes no levantamento realizado pelo Auditor Fiscal, nada foi ajustado, haja vista que, a mencionada nota fiscal não se referia ao produto de código 08 (coca cola pet 600ml), mas ao produto 05 (coca cola pet 2 lts).

No respeitante ao tópico 3/7, reproduz o relato da diligente de que no exercício de 2005, para o estoque inicial do produto de código 576 “coca cola 350 ml cx12”, o autuante equivocadamente utilizou a quantidade inventariada relativa ao produto de código 487 que não consta de seu levantamento. Ainda, com relação ao item 576 a quantidade registrada para estoque final na planilha do Auditor Fiscal foi tomada aquela referente ao produto de código 603, contudo, diz que a despeito da ressalva feita dos evidentes equívocos incorridos pelo autuante, a diligente concluiu que em tal item se apurou omissões de entradas desconsideradas pela autuação em cumprimento à legislação regulamentar.

Sobre esta afirmativa sustenta que durante todo o trabalho fiscal preparatório do lançamento do crédito tributário exigido pelo Auto de Infração, o autuante apesar de saber que o procedimento de fiscalização deve esgotar todos os meios lícitos comprobatórios da verdade dos fatos, não apurou, no sentido técnico da palavra, omissões de entradas de mercadorias, apesar de ter em seu favor o preceito do artigo 320 do RICMS/BA.

Finaliza dizendo que tratou de todos os itens da diligência fiscal, evidenciando distorções e equívocos do autuante listados pela Auditora Fiscal diligente nos tópicos 3/2, 3/4 e 3/7, quando, em homenagem aos princípios da verdade material e da legalidade da tributação, referenciou que os fatos decorrentes da apuração feita nos levantamentos fiscais devem ser provados e comprovados por todos os meios regulamentares postos a disposição do agente público, a fim de que a cobrança do crédito tributário seja justa e razoável.

O autuante acusou a ciência da manifestação do autuado, contudo, não mais se pronunciou.

A Julgadora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, antes da leitura do relatório declarou-se impedida de participar do julgamento, conforme disciplina do art. 40 § 3º do Regimento Interno do CONSEF.

## VOTO

Inicialmente, no que concerne à alegação defensiva de que não houve na forma da lei, em razão de ter sido formalizada fora do prazo prorrogado, não vejo como prosperar tal pretensão, haja vista que ta

em vício capaz de acarretar a nulidade do lançamento tributário, pois não cerceou o direito de defesa do autuado, bem como não lhe causou qualquer prejuízo.

Na realidade, pode-se até dizer que a ausência de prorrogação favoreceu ao contribuinte, pois possibilitou que vencido o prazo de 90(noventa) dias sem que tivesse havido prorrogação, poderia ter exercido o seu direito de denunciar espontaneamente os débitos tributários em lide, o que não foi feito.

Consigno que esse tem sido o entendimento deste CONSEF, inclusive, por sua segunda instância, conforme se verifica na decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão n. CJF N. 0045-12/10, cujo trecho do voto reproduzo abaixo:

“VOTO

Preliminarmente, o recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração por falta de prorrogação do prazo para encerramento da ação fiscal, violando, assim, o disposto no § 1º do artigo 28 do RPAF/99. Todavia, considero que essa preliminar de nulidade não merece acolhimento, conforme passo a demonstrar.

Nos termos do artigo 26 do RPAF/99, a ação fiscal se inicia, dentre outras hipóteses, com a “intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização”. À luz desse dispositivo regulamentar, o procedimento fiscal que culminou na lavratura do Auto de Infração em epígrafe foi iniciado em 18/03/08, conforme a intimação para apresentação de livros e documentos fiscais acostada à fl. 21. Essa demarcação do início do procedimento fiscal visa a informar o sujeito passivo acerca da ação fiscal a ser desenvolvida e, precipuamente, a afastar a possibilidade de que eventuais pagamentos ou procedimentos realizados pelo fiscalizado venham a ser considerados como espontâneos.

Prevê o disposto no § 1º do artigo 28 do RPAF/99 que “O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso”. Dessa forma, a ação fiscal em tela deveria ter-se encerrado em 18/06/08, ou então ter sido prorrogada por até dois iguais períodos consecutivos.

Efetivamente, a ação fiscal ultrapassou o prazo de noventa dias sem que tivesse sido formalmente prorrogada pela autoridade competente, no caso o inspetor fazendário. Todavia, essa ausência de prorrogação não constitui um vício capaz de acarretar a nulidade do lançamento tributário, pois não cerceou o direito de defesa do fiscalizado e nem lhe causou qualquer prejuízo. Essa ausência da prorrogação chegou a favorecer ao recorrente em detrimento da Fazenda Pública Estadual, haja vista que, vencido o prazo de noventa dias sem que tivesse havido prorrogação, poderia o recorrente ter exercido o seu direito de denunciar espontaneamente os débitos tributários em questão, o que, no entanto, não foi feito.

Não acolho a tese recursal de que a ausência da prorrogação do prazo para encerrar a ação fiscal tornava o autuante incompetente para atuar, pois, nos termos da legislação em vigor, o autuante era a autoridade competente para a lavratura do Auto de Infração, uma vez que estava investido no cargo de auditor fiscal e preenchia os requisitos legais. Vejo a ausência de prorrogação assinada pelo inspetor fazendário como sendo uma questão administrativa interna à repartição fazendária do domicílio fiscal do recorrente, porém incapaz de tornar o autuante incompetente para atuar. Ademais, comungando com o opinativo da representante da PGE/PROFIS, a ausência de prorrogação do prazo para a execução da ação fiscal foi suprida quando o inspetor fazendário visou o Auto de Infração e autorizou o seu registro.

O recorrente solicita que lhe seja concedida a oportunidade de denunciar espontaneamente o débito tributário em questão, todavia essa oportunidade ele teve quando o prazo de validade expirou em 18/06/08 sem que tivesse havido qualquer prorrogação. Não seria razoável esperar que o fisco intimasse o recorrente para que ele exercesse o seu direito de denunciar espontaneamente o débito tributário em questão, pois, assim, não seria mais uma denúncia espontânea. Dessa forma, não há como atender esse pleito recursal, bem como não vislumbro qualquer incoerência na Decisão recorrida.”

Não acolho, portanto, a nulidade argüida.

No que concerne ao pedido de realização de perícia, também não acolho a pretensão defensiva, haja vista que as matérias objeto da autuação não exigem a participação de perito para auxiliar o julgamento da presente lide. Trata-se de matéria de amplo conhecimento e domínio dos julgadores, cujas dúvidas porventura existentes podem ser dirimidas mediante diligência fiscal, aliás, registre-se, conforme foi solicitada e cumprida pela Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no art. 147, II, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Cabe-me registrar que, em momento algum o sujeito passivo deixou de exercer o direito da ampla defesa e do contraditório, estando todas as infrações descritas com clareza e fundamentadas nos documentos fornecidos pelo autuado, sendo acompanhadas de demonstração de que se mostram em conformidade com os princípios contábeis, servindo à correta apuração do crédito tributário.



Consigno, ainda, que o princípio da verdade material foi preservado, haja vista que a 1ª JF converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, no intuito de que fosse realizada revisão fiscal referente às infrações 05 e 06, 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 na referida diligência, possibilitando a sua manifestação sobre os resultados apresentados na diligência.

No que concerne ao pedido do impugnante para que as intimações relativas ao presente processo sejam feitas em nome de seu representante legal Octavio Bulcão Nascimento, inscrito na OAB/BA sob o nº 12.009, com endereço profissional na Rua Agnelo de Brito, nº 90, Edifício Garibaldi Memorial, 5º e 6º andares, Federação – CEP 40.210-245, Salvador/BA, ressalto que nada obsta o atendimento de seu pleito e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Observo, contudo, que o não atendimento da 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.

Verifico que no Auto de Infração em lide atribuí-se ao autuado o cometimento de seis infrações, dentre as quais este reconhece expressamente as infrações 01 e 04, inclusive, efetuando o pagamento correspondente, conforme comprovante de recolhimento acostados aos autos. Registro que a exigência fiscal constante das referidas infrações encontra-se devidamente fundamentada em expressa disposição legal, estando embasada no RICMS/BA e na Lei nº 7.014/96, de forma que estas duas infrações ficam mantidas em sua integralidade.

No que se refere à infração 02 - *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento*-, verifico que o autuado alega ter efetuado em sua totalidade o estorno de 47/48 avos do valor total do crédito de ICMS sobre aquisições para o ativo imobilizado realizadas em cada mês, no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme doc. 03, juntado à defesa, tendo ocorrido apenas um erro material na defesa indicando que a comprovação do quanto alegado estaria em “doc. 05”, contudo, o Registro de Apuração do ICMS (doc. 03 da Impugnação) mostra o estorno do crédito mês a mês no campo “débito do imposto”, item 003 “estorno de crédito”.

Noto que o autuante diz que no anexo B do PAF, relativo à infração 02, foi apresentada uma relação de notas fiscais referentes às aquisições de mercadorias para compor o ativo imobilizado do autuado, identificando creditamento pelo valor total do ICMS destacado nos respectivos documentos, contrariando a legislação atual que determina a utilização de créditos a razão de 1/48 avos por mês, através de controle via CIAP, conforme o art. 93, §17 do RICMS-BA, porém, manifesta o entendimento de que o método utilizado pelo contribuinte, apesar de não ser o determinado pela legislação do ICMS não causa qualquer prejuízo ao Erário estadual, desde que os fatos estejam devidamente comprovados.

Em decorrência disso, esclarece que alterou o anexo B, para considerar os valores devidamente comprovados pelo impugnante através dos livros fiscais, mantendo os valores não comprovados, uma vez que, apesar de informar no texto de sua defesa que estaria apresentando planilha denominada de “Controle de apropriação do ICMS sobre aquisições para o ativo imobilizado(doc. 05)”, para prova dos estornos efetuados, não o fez, impossibilitando assim a perfeita identificação das notas utilizadas para efeito do estorno, mantendo a infração, com os novos valores apresentados.

Constato assistir razão ao autuante, pois, deveria o contribuinte efetuar o creditamento relativo à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, na forma do §17 do art. 93 do RICMSBA, isto é, lançar o crédito a razão de 1/48 avos por mês, através de controle via CIAP e não o crédito integral conforme realizou. Contudo, como efetuou o estorno de crédito de Registro de Apuração do ICMS, do valor total do crédito de ICMS

destinados para o ativo imobilizado, realizadas em cada mês, efetivamente, tal procedimento não trouxe qualquer prejuízo ao Erário estadual, nos meses em que os estornos foram comprovados.

Ocorre que o impugnante comprovou, apenas, parcialmente, os estornos efetuados, conforme se verifica nos elementos acostados à defesa como “doc. 03”, sendo acatado corretamente pelo autuante os valores passíveis de identificação, mantendo os valores não comprovados, conforme alteração que realizou no anexo B, passando o valor originalmente exigido de R\$ 69.045,62 para 34.328,57. Infração parcialmente subsistente.

Relativamente à infração 03 - *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento*-, observo que o impugnante sustenta que não houve creditamento de ICMS referente à aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo, especificadas no Anexo C do Auto de Infração, tendo em vista que se trata de óleo combustível, para acionar empilhadeiras e veículos próprios, com a finalidade de efetuar o serviço de movimentação e carrego das mercadorias a serem transportadas para seus clientes, sendo utilizado como produto intermediário, porquanto, está diretamente vinculado à comercialização dos seus produtos, os quais são tributados pelo ICMS, o que, por conseguinte, em atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade, lhe assegura o direito de se creditar do ICMS, restando claro que o autuante incorreu em erro ao considerar que utiliza crédito decorrente do uso e consumo nas entradas de combustíveis, já que, no caso em apreço, não há que se falar em uso e consumo, mas sim, em produto intermediário destinado ao exercício da atividade fim da empresa.

Certamente não pode prosperar a alegação defensiva de que o óleo combustível utilizado para acionar empilhadeiras e veículos próprios, com a finalidade de efetuar o serviço de movimentação e carrego das mercadorias transportadas para seus clientes, tem a natureza de produto intermediário, haja vista que, tratando-se de estabelecimento comercial e/ou industrial, o acionamento de empilhadeiras e transporte das mercadorias comercializadas aos seus clientes, em verdade se caracterizam como uso e consumo, não passíveis de creditamento.

Na realidade, não há que se falar no âmbito do ICMS de crédito de combustíveis e lubrificantes por estabelecimentos que exercem atividade comercial e/ou industrial, pois tais produtos apenas geram crédito quando utilizados como insumos na atividade exercida por empresas prestadoras de serviço de transporte, nos termos do art. 93, I, “f” do RICMS/BA, ou quando utilizado como insumo no processo industrial.

Consigno que este tem sido o entendimento prevalecente neste CONSEF, a exemplo do Acórdão n. 0320-11/09, cujo trecho do voto vencedor proferido pela ilustre Conselheira Sandra Urânia Andrade reproduzo abaixo no que interessa a solução da presente lide:

#### **“VOTO VENCEDOR**

(...)

Esclarecido tal ponto, primordial para o entendimento da questão posta, também devemos esclarecer outro ponto imprescindível para tal fim. É que a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, através da sua Diretoria de Tributação – Gerência de Consulta e Orientação Tributária (DITRI/GECOT), mediante o Parecer GECOT nº 539, expedido em 20/02/2002 em resposta à consulta formulada pela empresa Norsa Refrigerantes Ltda., da qual faz parte o estabelecimento autuado, solicitando “*orientação quanto ao direito a crédito do ICMS relativo às aquisições de combustíveis e lubrificantes, bem como de peças de reposição de seus veículos utilizados na entrega de produtos comercializados*”, ao tempo que informou que utiliza caminhões próprios para efetuar a entrega de seus produtos aos clientes e que o custo dessa entrega é cobrado do cliente no preço do refrigerante, proferiu entendimento no sentido do direito a utilização do crédito fiscal nas aquisições dos combustíveis e lubrificantes nesta entrega.

(...)

Ora, o entendimento proferido no referido Parecer é claro: o direito a crédito fiscal na aquisição de combustíveis e lubrificantes pela consulente somente poderia ser efetivado desde que o contribuinte procedesse na forma do art. 646 do RICMS/BA, quando então restaria caracterizada a prestação de serviço de transporte de mercadoria comercializada pela Norsa em veículo próprio considerada no Par transporte. É esta a interpretação que foi dada no referido Parecer, e ainda que qu não pode ser apreciado por este CONSEF, pois não é objeto de questionamento 1

lastrou o lançamento a crédito fiscal na sua escrita nas aquisições de combustíveis e lubrificantes no Parecer multicitado.

Por outro lado, há um impasse no argumento do sujeito passivo, pois, se de fato o entendimento fosse de que não presta serviço de transporte, e sim efetua simples transporte de carga própria, não haveria qualquer possibilidade de creditamento nas aquisições de combustíveis e lubrificantes, posto que sendo atividade excluída do âmbito do ICMS por não-incidência, portanto sem destaque do imposto, não há que se falar em crédito algum.

E ainda: Não há que se falar no âmbito do ICMS de crédito de combustíveis e lubrificantes por estabelecimentos que exercem atividade comercial e/ou industrial, pois tais produtos apenas geram crédito quando utilizados como insumos na atividade exercida por empresas prestadoras de serviço de transporte, nos termos do art. 93, I, “f”, acima transcrito, inclusive citado expressamente no parecer multicitado como lastro ao entendimento nele expresso, ou quando utilizados, no caso dos combustíveis, como força motriz do maquinário industrial. Ao serem adquiridos para utilização pelo estabelecimento comercial e/ou industrial, no transporte das mercadorias comercializadas aos seus clientes, em verdade se caracterizam como uso e consumo (despesas), não passíveis de creditamento.

E foi nessa linha que seguiu o parecer em referência para possibilitar o creditamento, condicionando-o ao atendimento das regras do art. 646, II, do RICMS/BA, repetindo norma nacional, oriunda de convênio, que determina a inclusão do valor do frete, cobrado do destinatário/cliente, na base de cálculo da mercadoria que será objeto de tributação, caracterizando a atividade do contribuinte como prestação de serviço de transporte para fim de viabilizar o crédito dos combustíveis, apenas passível de utilização por empresas prestadoras de serviço de transporte.

Outro ponto, talvez o mais importante para o deslinde da Representação, é se de fato o contribuinte atendeu às condições estatuídas no Parecer para fruição do crédito fiscal. Segundo acusa o autuante no item 1 da autuação, o contribuinte não cumpriu as regras do dispositivo acima mencionado, efetuando o lançamento extemporâneo do crédito fiscal em sua escrita, pertinente aos exercícios de 2000, 2001 e 2002, sem comprovar que incluiu no preço da mercadoria vendida – refrigerantes – o valor cobrado do destinatário/cliente e ainda que tenha efetivado a entrega em veículo próprio.

Verificando os documentos de fls. 275 a 334, acostados pelo sujeito passivo a pedido do Procurador José Augusto Martins através do despacho de fls. 252 a 254, como prova de atendimento das condições do Art. 646 do RICMS/BA, multimencionado, de logo devemos ressaltar que não se prestam a tal desiderato. E, de fato, ainda que, por amostragem, não comprovam que nas operações de comercialização realizadas pela empresa, consubstanciadas nos documentos fiscais objeto da autuação, pertinentes aos exercícios autuados, foram incluídas as parcelas relativas ao frete no preço da mercadoria, como exige a alínea “b” do inciso II do referido dispositivo e nem há prova de que o transporte realizado o foi, de fato, em veículos próprios, locados ou arrendados, pois não há a necessária correlação dos dados do veículo nos referidos documentos fiscais, como exige a alínea “a” do inciso II do mesmo dispositivo.

À míngua desta comprovação, não há como se falar em direito a crédito fiscal do ICMS nas aquisições dos combustíveis pelo contribuinte, pois este só se perfaz, se o valor correspondente ao serviço prestado aos seus clientes for embutido no preço da mercadoria comercializada, sofrendo tributação por este imposto. Não deve ser olvidado que somente há que se falar em crédito de ICMS se houver um débito correspondente, daí porque o Parecer GECOT nº 539/02 proferiu entendimento no sentido de que haveria o direito ao crédito na aquisição de tais produtos por empresa comercial, desde que comprovasse que ao entregar seus produtos aos seus clientes e ao cobrar um valor por este serviço (que nada mais é do que frete) o acrescesse ao valor da mercadoria comercializada, tributando este serviço como parcela acrescida ao preço do seu produto. É a regra do art. 646 do RICMS/BA.

Registre-se que as notas fiscais acostadas pelo autuante conjuntamente com a peça inicial da autuação, ainda que, por amostragem – vide fls. 28 a 55 – comprovam o não atendimento por parte do contribuinte das condições para fruição do crédito em apreço. Não se trata de mera formalidade, ressalte-se. As exigências da referida norma regulamentar visam tão-somente evidenciar que na operação de comercialização das mercadorias em que o próprio vendedor efetua o seu transporte até o cliente, cobrando deste um valor por este serviço, tal valor é tributado conjuntamente com a mercadoria.

Assim, equivocou-se a PGE/PROFIS não só ao entender que haveria direito a crédito fiscal do ICMS nas aquisições de combustíveis por realizar o sujeito passivo “transporte de carga própria”, pois como explicitado acima, na hipótese de não-incidência do ICMS não há que se falar em crédito fiscal, além do que o contribuinte não logrou comprovar que no preço das mercadorias por ele comercializadas incluiu o valor do serviço de transporte cobrado dos seus clientes, tributando a operação de circulação de mercadorias com este valor incluído, o que lhe permitiria o crédito dos combustíveis adquiridos para realizar este serviço de transporte. Aliás, por pertinente, devemos chamar atenção para o fato de que no despacho acima citado, proferido por este órgão jurídico – vide fls. 254 – expressamente, asseverou-se que seria indispensável a prova por parte do sujeito passivo de atendimento das regras do art. 646 do RICMS/BA; como tal não ocorreu, não há lastro para a Representação em tela.

Melhor sorte não socorre o sujeito passivo ao apreciarmos a infração descrita no Parecer multicitado, pois, ao não exaustivamente explicitamos, o entendimento proferido pela Diretoria de Tributação de que não há que se falar em direito ao crédito fiscal na aquisição dos combustíveis, foi no sentido de que não há que se falar em crédito fiscal, além do que o contribuinte não logrou comprovar que no preço das mercadorias por ele comercializadas incluiu o valor do serviço de transporte cobrado dos seus clientes, tributando a operação de circulação de mercadorias com este valor incluído, o que lhe permitiria o crédito dos combustíveis adquiridos para realizar este serviço de transporte. Aliás, por pertinente, devemos chamar atenção para o fato de que no despacho acima citado, proferido por este órgão jurídico – vide fls. 254 – expressamente, asseverou-se que seria indispensável a prova por parte do sujeito passivo de atendimento das regras do art. 646 do RICMS/BA; como tal não ocorreu, não há lastro para a Representação em tela.

realizado, ao comercializar suas mercadorias aos seus clientes e cobrando por este serviço um valor a título de frete, a uma efetiva prestação de serviço de transporte.

Neste sentido, após alteração legislativa que desonerou as prestações internas de serviço de transporte, com efeitos a partir de 01/01/2003 – Lei Estadual nº 8.534/02 e Decreto nº 8.413/02 - não há que se falar em direito a crédito de combustíveis e lubrificantes, à míngua de regra de manutenção de crédito, o que levou, inclusive, à revogação do regime especial concedido ao contribuinte, acima mencionado, através do Parecer GECOT nº 11741/2006, proferido em 04/10/2006, cuja fundamentação para a sua revogação foi justamente o fato de que “... a partir da vigência do Dec. nº 8.413/02 tornou-se automaticamente inaplicável a disposição contida no Regime Especial concedido à Norsa Refrigerantes Ltda., no tocante à autorização para apropriação de 91.34% do total do crédito fiscal relativo ao ICMS incidente nas aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, fluidos e aditivos empregados em frota própria de veículos que realizam a entrega de mercadoria dentro do território do Estado da Bahia.”.

Assim, diante das razões acima aduzidas, somos pelo NÃO ACOLHIMENTO da Representação proposta, remanescendo o débito no valor de R\$217.597,15.”

Portanto, é possível afirmar no presente caso, que o creditamento levado a efeito pelo contribuinte efetivamente foi indevido, pois, somente poderia ter sido realizado com observância dos artigos. 93, I, “f” e 646 do RICMS/BA, desde que comprovado que ao comercializar suas mercadorias aos seus clientes tivesse sido cobrado pela entrega em seu veículo um valor a título de frete, caracterizando uma efetiva prestação de serviço de transporte.

Porém, mesmo que assim fosse, ou seja, que comprovasse a efetiva prestação de serviço de transporte, certamente o creditamento efetuado no período autuado – janeiro de 2004 a dezembro de 2005 – não mais poderia ser realizado relativamente às prestações internas, tendo em vista a desoneração de tais prestações a partir de 01/01/2003, em conformidade com o art. 12 da Lei Estadual nº 8.534/02 e Decreto nº 8.413/02. Infração subsistente.

No respeitante às infrações 05 e 06, observo que resultaram de levantamento quantitativo de estoques, redundando 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 o seguinte se originou da falta de retenção e recolhimento do imposto relativo às saídas subsequentes de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Cabe-me observar que o levantamento foi realizado pelo autuante com base nos livros e documentos apresentados pelo contribuinte, não cabendo a “*contagem física*” de estoque, conforme suscitado pelo impugnante, em razão de se tratar de levantamento referente aos exercícios fechados de 2004 e 2005, obviamente, não estando as mercadorias mais fisicamente em estoque no exercício de 2008, quando ocorreu a ação fiscal e, conseqüentemente, a lavratura do Auto de Infração em exame, descabendo falar-se em cerceamento de defesa.

Noto que 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.

Considerando as alegações defensivas a 1ª JF, converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, a fim de que fosse realizada revisão fiscal, considerando todos os elementos disponibilizados pelo impugnante, visando à indicação precisa dos débitos remanescentes correspondentes a essas duas exigências.

Ao cumprir a diligência, a ilustre Auditora Fiscal Alexandrina Natália Bispo dos Santos consignou nos termos do Parecer ASTEC N. 0133/2009, ter constatado a existência de inconsistências no levantamento levado a efeito pelo autuante, realizando as correções e ajustes que se fizeram necessários com apresentação de documentos.

Registrou ainda a diligente que o autuado não comprovou através ocorrências das alegadas perdas, conforme expressa em sua manife que realizou lançamentos a esse respeito em sua contabilidade.

Concordo 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 apresentou quaisquer provas documentais que dessem base as suas argumentações.

Assim sendo, mantenho o resultado apurado pela diligente da ASTEC/CONSEF, que se encontra apontado nos demonstrativos de fls. 1346 a 1351, de forma que a infração 05 passa para o valor de R\$254.184,23 e a infração 06 para o valor de R\$151,70, totalizando o valor R\$ 254.335,93.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para manter integralmente as infrações 01, 03 e 04, e de forma parcial as infrações 02, 05 e 06, 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 **206900.0064/07-4**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 510.337,80**, acrescido das multas de 60% sobre R\$256.153,57e de 70% sobre R\$254.184,23, previstas no art. 42, incisos II, “b”, VII, “a”, “f”, “e” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR