

**A. I. N°** - 279116.1198/09-0  
**AUTUADO** - CERNE CERÂMICA REUNIDAS LTDA.  
**AUTUANTE** - ROGÉRIO ALMEIDA SANTOS  
**ORIGEM** - INFAS INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 19/02/2013

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0024-03/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. PAUTA FISCAL. BLOCO CERÂMICO. RECOLHIMENTO A MENOS. Nas operações com blocos cerâmicos se aplica a pauta fiscal vigente à época, de acordo com as Instruções Normativas que fixaram a base de cálculo para efeito do ICMS. Infração subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** IMPOSTO NÃO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador. Infração comprovada. **b)** MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. Infração subsistente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo do estabelecimento. 4. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Infração apurada mediante o confronto entre o débito escriturado pelo contribuinte no livro Registro de Apuração do ICMS e o imposto por ele recolhido, sendo exigida a diferença encontrada. 5. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS - DMA. DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS. MULTA. Autuado não contestou. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 13/05/2009, refere-se à exigência de R\$401.561,14 de ICMS, acrescido da multa de 60%, além de penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$140,00, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2004. Valor do débito: R\$80.650,47.

Infração 02: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril a dezembro de 2004. Valor do débito: R\$22.269,48.

Infração 03: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a novembro de 2005. Valor do débito: R\$74.061,01.

Infração 04: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Valor do débito: R\$47.372,16.

Infração 05: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2006. Valor do débito: R\$98.151,83.

Infração 06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado no documento fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, março e abril de 2005. Valor do débito: R\$17.265,46.

Infração 07: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de abril, setembro e outubro de 2006. Valor do débito: R\$751,79.

Infração 08: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de abril, setembro a dezembro de 2006. Valor do débito: R\$1.426,92.

Infração 09: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro a dezembro de 2006. Valor do débito: R\$10.231,50.

Infração 10: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de agosto e setembro de 2005; janeiro a março, maio a agosto e outubro a dezembro de 2006. Valor do débito: R\$49.380,52.

Infração 11: Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através de DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS) referente aos meses de janeiro a setembro de 2004; janeiro a março de 2005 e janeiro a dezembro de 2006. Exigida multa no valor de R\$140,00.

O autuado, por meio de advogado com procuraçāo à fl. 645, apresentou impugnação (fls. 626 a 633), solicitando que todas as intimações relativas ao presente PAF sejam encaminhadas ao profissional subscritor da defesa. Alega que de acordo com a jurisprudência do CONSEF o Termo de Início de Fiscalização constitui requisito de fundamento do procedimento fiscal, e passa a existir se é feito de acordo com a lei. Diz que a existência de vício que afete a validade do Termo de Início de Fiscalização compromete a eficácia do procedimento fiscal, obstando a produção de efeitos jurídicos. Alega que no caso concreto existem irregularidades no mencionado “termo” na medida em que não foi submetido ao contribuinte, ao menos a partir de sua prorrogação. Entende que tal ato não é de natureza interna e não diz respeito tão somente às atividades funcionais do preposto fiscal. Apresenta o entendimento de que, se o Termo de Início está adstrito a formalidades, a prorrogação do mesmo, para ser válida, também deve seguir o mesmo caminho, porque a repercussão sobre o contribuinte será a mesma. Assim, o defendant alega que não tomou conhecimento da prorrogação do Termo de Início, no qual não consta a sua assinatura, e por isso, deve ser declarada a nulidade da ação fiscal, possibilitando ao contribuinte, se assim o desejar, o pagamento do imposto sem o ônus da multa por infração.

Quanto às infrações 01 a 05, o defendant alega que os demonstrativos que instruem a autuaçāo provam que as bases de comparação utilizadas estão inteiramente equivocadas. Diz que os

demonstrativos listam diversos produtos e pautas, “não se reportando, como consta da acusação”. O autuado informa que comercializa diversos tipos de “blocos”, tais como BL 19x19,11,5; 19x14x09; 25x17x09; 25x17x09x 1/2; 39x19x091/2; 39x19x09 1/4; 39x19x09 1/8; 39x19x09 1/8 estrutural; 19x09x09 CALHA; 19x09x09 HIDRÁULICO. O defensor salienta que trabalha também com blocos fracionados, os quais não podem ser tratados pela pauta de produtos inteiros. Diz que esses blocos têm por finalidade atender às necessidades da indústria de construção civil, são divididos ao meio, em quatro e até oito partes. Nestes casos, o autuado argumenta que o autuante adotou a “pauta cheia”, e se a pauta sobre esses blocos deve ser aplicada, ao menos haveria de se fazer uma proporção entre os valores cheios e as dimensões efetivas. Portanto, o defensor diz que se for superada a questão prejudicial, o que afastará a possibilidade de apuração adequada e espontânea dos valores efetivamente devidos, pede que seja realizada revisão por fiscal estranho ao feito, sob pena de nulidade do PAF, visando separar cada espécie de produto. Chama a atenção para as centenas de erros relativos aos blocos fracionados que foram equiparados a produtos inteiros. Salienta que o julgador deve atentar que a base de cálculo é elemento essencial do ICMS, que está protegido pelo princípio da reserva legal, dentre outros, e não se pode interpretar a fixação da base de cálculo por extensão ou equiparação. Entende que se justifica o pedido de revisão, após o que deverá ser reaberto o prazo de defesa, e para viabilizar a revisão solicitada, coloca à disposição toda a documentação que a autoridade entender necessária, devendo a solicitação ser feita diretamente ao defensor que representa o autuado no PAF.

Infrações 06 e 07: O autuado alega que os créditos utilizados encontram guarida no princípio constitucional da não-cumulatividade, considerando que os produtos adquiridos (óleo diesel e outros insumos) são consumidos diretamente no processo de fabricação de blocos cerâmicos, com custo embutido nos mesmos. Diz que se trata de aquisições de brocas, telas, reparos, embalagens, graxas, combustível e óleos lubrificantes, essenciais à atividade industrial, e o crédito fiscal utilizado está de acordo com o art. 93 do RICMS/BA, que transcreveu.

Infrações 08 e 09: Alega que, dentro dos mesmos fundamentos apresentados anteriormente, também são improcedentes estes itens da autuação, porque se trata de aquisições de insumos consumidos no processo produtivo e não de simples materiais de uso e consumo. Entende que ainda que se trate de material de uso e consumo, o autuado tem direito ao crédito fiscal correspondente, anulando do ponto de vista da repercussão econômica a possibilidade de prejuízo ao erário.

Quanto à infração 10, o defensor diz que deve ser cotejado com os itens 01 a 05, com o objetivo de investigar a dupla exigência e a adequação dos lançamentos à pauta fiscal, observada a existência de produtos fracionados. Pede o aproveitamento da revisão fiscal requerida para os itens 01 a 05, para aprofundamento na investigação desta infração.

Em relação à infração 11, o autuado diz que não cabe contestação, e que providenciará o pagamento da multa exigida. Finaliza, protestando pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a posterior juntada de documentos e a revisão fiscal requerida. Pede a nulidade da autuação e se ultrapassada a questão prejudicial, pede a nulidade ou improcedência dos itens impugnados.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 637 a 640 dos autos, reproduz os arts. 3º, 10, 18, 19, 20, 21,26, 28 do RPAF/BA. Diz que o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, o Termo de Arrecadação de Livros e Documentos e o Termo de Início de Fiscalização marcam o início do procedimento fiscal. Assegura que a comunicação escrita se deu com a lavratura do Termo de Prorrogação de Fiscalização (fl. 15), cuja cópia foi entregue ao contribuinte, que durante o período da ação fiscal não demonstrou interesse em fazer qualquer denúncia espontânea, inexistindo qualquer cerceamento do direito de defesa. No mérito, o autuante diz que a alegação defensiva quanto aos “blocos fracionados” fica sem suporte quando da análise de amostra da documentação apresentada pelo contribuinte (fls. 431, 432, 445, 446, 447 do PAF,

constatando-se a utilização do mesmo valor unitário para todos os produtos sem distinção entre meios ou fracionados, com redução de quantidade para os fracionados.

Em relação ao crédito fiscal do óleo diesel, reproduz o art. 93, § 4º do RICMS. Diz que os arts. 5º e 69 a 72 tratam da aplicabilidade da diferença de alíquota. Por fim, pede a procedência do presente Auto de Infração.

Considerando que há necessidade de ficar comprovada nos autos a apuração da base de cálculo do imposto exigido, e que o defendant alegou inconsistências no levantamento fiscal, o que não foi acatado pelo autuante, esta JJF converteu o presente processo em diligência à ASTEC (fl. 654), para as seguintes apurações:

Quanto às infrações 01 a 05, o diligente verificasse o valor utilizado na apuração da base de cálculo se está de acordo com a pauta fiscal para o respectivo produto. Verificasse, também, se nas notas fiscais emitidas pelo autuado consta a mercadoria (bloco) com a especificação meio, um quarto e um oitavo de bloco. Em caso positivo fizesse ajuste na apuração da base de cálculo, formando milheiros, ou seja, dois milheiros de meio bloco equivalem a um milheiro de bloco inteiro; ou quatro milheiros de um quarto de blocos corresponde a um milheiro de bloco inteiro.

Quanto às infrações 07, 08 e 09, foi solicitado que o diligente verificasse e descrevesse o processo produtivo do autuado, informando qual a função de cada material objeto da autuação neste processo produtivo, apurando se os materiais integram o produto final, se são gastos ou inutilizados em cada etapa do processo produtivo e são necessários ou indispensáveis à produção ou composição do produto final.

O PAF foi encaminhado pelo CONSEF à repartição de origem solicitando que o Inspetor Fazendário designasse Auditor Fiscal estranho ao feito para que fosse atendido ao que foi solicitado pela Junta de Julgamento Fiscal.

De acordo com o Parecer às fls. 657/658, em cumprimento à diligência encaminhada por esta 3º Junta de Julgamento Fiscal, foram analisadas as planilhas elaboradas pelo autuante às fls. 32 a 420 dos autos, constatando que a planilha 01 e 02 se refere a BLOCO CERÂMICO POTY 25 x 17 x 09. Nas planilhas 02, 04 e 05 constam produtos diversos, a exemplo de calhas, caixas e blocos cerâmicos de dimensões variadas, exceto 25x17x09. Foi informado pelos fiscais encarregados pela diligência que a base de cálculo apurada pelo autuado não obedecia aos valores estabelecidos na Pauta Fiscal vigente à época, conforme Instrução Normativa 21/04 (fl. 30), razão pela qual o autuante elaborou as planilhas 01 a 05, utilizando a mencionada pauta fiscal. Dizem que verificaram, que dentre as notas fiscais emitidas pelo autuado constam inúmeras especificando  $\frac{1}{2}$  (meio),  $\frac{1}{4}$  (um quarto) e  $\frac{1}{8}$  (um oitavo) de blocos, conforme cópia de documentos fiscais às fls. 445 a 447 dos autos. Constataram, ainda, que os blocos são vendidos com as especificações de um bloco inteiro, mas, quando da entrega aos clientes, já saem cortados com as dimensões solicitadas nos pedidos  $\frac{1}{2}$  (meio),  $\frac{1}{4}$  (um quarto) e  $\frac{1}{8}$  (um oitavo). Analogicamente, seria o mesmo que se comprar um quilo de carne e recebê-la dividida em porções de 500, 250 ou 125 gramas.

Quanto às infrações 07, 08 e 09, os diligentes informam que acostaram aos autos a descrição do processo produtivo da fabricação de blocos (fls. 659 e 662) constando todos os equipamentos utilizados, bem como os produtos por eles consumidos, para análise e apreciação do órgão julgador.

Os Auditores Fiscais encarregados pela diligência concluem dizendo que após a verificação *in loco*, constataram que o autuado emitia notas fiscais de saídas com discriminação de blocos  $\frac{1}{4}$  (um quarto) e  $\frac{1}{8}$  (um oitavo), utilizando os preços iguais aos blocos com especificação constante na Instrução Normativa. Constataram, também, que os valores utilizados pelo contribuinte para a formação da base de cálculo são inferiores aos valores constantes na pauta fiscal vigente à época.

Intimado da diligência fiscal, o defendant se manifestou às fls. 671 a 675 dos autos. Inicialmente reitera todos os termos de sua defesa e demais pronunciamentos, e destaca que as informações de fls. 659 a 662 comprovam as alegações de defesa quanto à natureza dos produtos que compõem os itens 07, 08 e 09. De logo impugna o parecer de fls. 657 e 658, por entender que o mesmo está totalmente em desacordo com a determinação da Junta de Julgamento Fiscal, como também levado a efeito sem isenção e sem qualquer indício de comprovação das suas conclusões. Alega que o simples deslocamento da competência da ASTEC causou danos irreparáveis à instrução do processo, com prejuízos da mesma monta à defesa, isso porque, em primeiro plano, os Fiscais responsáveis pela diligência se afastaram integralmente do pedido de JJF desvirtuando a diligência. Diz que os Fiscais agiram como se autuantes fossem. As solicitações da JJF, não atendidas, foram claras, conforme transcrito. Afirma que os “pareceristas”, saindo do contexto da determinação do Julgador, emitiram “juízo de valor” sobre a matéria discutida, interferindo de forma irregular no andamento da ação. Apresenta o entendimento de que deveria o parecer responder, em primeiro plano, como as notas foram emitidas. Diz que os Fiscais, interferindo ilegalmente no desiderato da diligência e na formação da convicção dos Julgadores, repetem integralmente o pronunciamento apresentado no Auto de Infração, quando disseram que: a base de cálculo apurada pelo autuado, não obedecia aos valores estabelecidos na Pauta vigente. Também alega que os Fiscais sequer citam que os elementos apresentados pela Autuada foram examinados, e de forma contraditória às suas conclusões, os Fiscais registram que: “Verificamos na oportunidade, *in loco*, dentre as notas fiscais emitidas constam inúmeras, especificando – ½ (meio), ¼ (um quarto) e 1/8 (um oitavo) de blocos – conforme moldes anexados ao PAF às fls. 254 a 2497.”. Afirma que tal constatação, se “*in loco*” ou mediante as notas fiscais insertas no PAF, coaduna com a tese da defesa, no sentido de que as bases de comparação utilizadas, ou seja, a discriminação das mercadorias e valores estão inteiramente equivocadas. O defendant afirma que, em consonância com toda a tese da defesa, um pedido, por exemplo, de 5.000 blocos, sendo o desejo do cliente que destes 5.000 blocos, 250 blocos fossem de meio do bloco. O autuado emitia NF de 4.750 blocos inteiros, no valor de R\$ 191,00, o milheiro, mais 250 blocos, ao valor de R\$ 47,75, que é o valor proporcional ao milheiro. Então, pagava o ICMS, sobre 4.750 blocos na base de R\$ 191,00 (a pauta era R\$ 75,32), e, sobre os 250 de ½ bloco, pagava sobre o mesmo valor (R\$ 191,00), conforme pode ser observado nas notas que instruem o PAF. Portanto, o autuado afirma que, na verdade pagou ICMS a maior. Diz que a diligência, chegou a uma conclusão diversa, porém inconcebível, diante de toda a instrução processual. Argumenta que, somente uma revisão independente e isenta, como pedida pela JJF e não atendida, poderia apurar se houve erro na aplicação da pauta, cujo pleito mais uma vez foi renovado. Por fim, o defendant protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de novos documentos, e a revisão isenta e efetiva, cuja necessidade entende que não foi superada. Pede a nulidade, ou, no mérito, observada a norma do art. 155, § único, do RPAF, pela improcedência do Auto de Infração.

À fl. 679 o presente processo foi encaminhado em nova diligência à Infaz Indústria para o diligente refazer os demonstrativos de fls. 32 a 420, excluindo os valores correspondentes a meio bloco, ¼ de bloco e 1/8 de bloco, apurando os valores remanescentes de acordo com a pauta fiscal vigente à época.

Também foi solicitado que após a realização da diligência, o PAF fosse encaminhado para o autuante tomar conhecimento, e o sujeito passivo ser comunicado quanto ao resultado da diligência fiscal, fornecendo-lhe no ato da intimação cópia do parecer e respectivos demonstrativos, com a indicação do prazo de dez dias para se manifestar, querendo.

O autuante prestou nova informação fiscal às fls. 682/683, dizendo que em relação à apuração da base de cálculo do imposto exigido, “a ordem dos fatores não altera o resultado final”. Apresenta exemplos e diz que as pequenas quantidades em nada afetam a análise geral, inexistindo distinção para o cômputo final das quantidades por mercadoria. Entende que não há que se falar em ajuste, porque não há alteração nas quantidades e, consequentemente, nas bases de cálculo

apuradas. Também informa que às fls. 659/662 do PAF consta a descrição do processo produtivo do autuado. Elabora tabela com registro das folhas do PAF de cópia de cada uma das notas fiscais dispostas na planilha nº 07 (fl. 424 do PAF), e também, a mesma tabela referente à infração 08. Salienta que nos casos das planilhas 07 e 08 não há consumo no processo produtivo, não integrando em termos materiais o produto final comercializado. Diz que as notas fiscais dispostas na Planilha 09 (fls. 426/427) estão registradas no livro Registro de Entradas (2006) no qual já constam os valores lançados na Planilha 09 a título de diferença de alíquota, no campo observações do referido livro fiscal (fls. 561, 562, 563 do PAF). Finaliza pedindo a procedência do presente Auto de Infração.

Intimado da informação fiscal, o defendant se manifestou às fls. 693 a 696, reiterando os termos de sua defesa e demais pronunciamentos, alegando que a solicitação da JJF, com relação aos cálculos não foi atendida. Diz que não cabia ao autuante negar o atendimento da determinação do relator, como também não lhe foi solicitado que se manifestasse sobre o mérito da questão. Entende que o posicionamento do autuante implica interferir na formação do “juízo de valor” da Junta e impõe vício à instrução do PAF, tornando o lançamento passível de nulidade. O defendant pede que seja renovada a diligência, desta feita em direção a Fiscal estranho ao feito. Diz que objetivando esclarecer os fatos e agregar mais elementos que demonstram razão à solicitação da diligência, afirma que as conclusões apresentadas pelo autuante são inteiramente incabíveis e deslocadas da instrução do processo. Observa que as notas fiscais citadas nos demonstrativos de fl. 683, pela numeração, parece que são de terceiros. Os documentos de números 26749, 25084 e 25058 são de emissão do autuado, e neles se pode auferir a veracidade das alegações defensivas. Informa que na apuração da base de cálculo, o autuado lançou o ICMS pela pauta fiscal inteira sobre 4.850, mais a pauta proporcional (meia pauta) para meio bloco, como se pode auferir na NF 25084. Afirma que na autuação foi esquecida a multiplicação das frações, visando alcançar a quantidade efetiva de blocos inteiros vendidos, e que não existe a entrega das quantidades citadas na autuação. Quando os blocos são fracionados, as quantidades destacadas nas notas não podem ser consideradas como inteiras. Diz que são necessários 150 meios blocos para formar 75 blocos inteiros e não 150 como pretende a autuação. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente juntada de novos documentos e renovação da determinação da Junta de Julgamento Fiscal para o efetivo atendimento e apresentação de novos demonstrativos de débito, sobre os quais o autuado deve ser instado, mediante reabertura do prazo de defesa. Pede a nulidade ou, no mérito, observada a norma do art. 155, § único do RPAF, a improcedência do Auto de Infração. Juntou nota explicativa do cálculo do ICMS no Bloco Cerâmico, citando a Instrução Normativa 49/02.

À fl. 706 o PAF foi encaminhado para ser designado Auditor Fiscal estranho ao feito, para os fins previstos no art. 127 do RPAF/99.

Foi prestada informação pelo Auditor Fiscal Erick Vasconcelos T. de Santana às fls. 707/709, dizendo que após analisar os documentos constantes no PAF, constatou que existe uma tentativa do autuado em confundir os julgadores, quando afirmou que não fracionava os pedidos de entrega aos seus clientes, mas efetivamente vendia blocos fracionados. Diz que nas fls. 657/658 os diligentes confirmaram que os blocos são vendidos com as especificações de um bloco inteiro, mas quando da entrega aos clientes já saem cortados com as dimensões solicitadas nos pedidos. Também informa que na conclusão daquela diligência, foi informado que após a verificação *in loco*, foi constatado que o autuado emitia notas fiscais de saídas com discriminação de blocos ½, ¼ e 1/8, utilizando preços iguais aos blocos com especificação constante na Instrução Normativa, e que os valores utilizados pelo autuado na formação da base de cálculo estão inferiores aos constantes na pauta vigente. Afirma que restou claro que o autuado adotou o procedimento para atender as especificações dos seus clientes que recorrem ao fracionamento dos blocos a serem utilizados nas suas construções para evitar as perdas decorrentes das quebras dos blocos quando este fracionamento ocorre diretamente no canteiro de obras. Salienta que já existe uma decisão unânime do próprio CONSEF em relação à prática do autuado de utilizar base de cálculo inferior à

pauta fiscal, com a justificativa de comercializar blocos fracionados em substituição aos blocos inteiros. O Auditor Fiscal encarregado pela diligência conclui que constatou que o deficiente emitia notas fiscais de saída com discriminação de blocos ½, ¼ e 1/8, utilizando preços iguais aos blocos com especificação constantes na respectiva Instrução Normativa, e que também constatou que os valores utilizados pelo autuado para a formação da base de cálculo são inferiores aos valores constantes na pauta fiscal vigente. Juntou cópia do Acórdão JJF Nº 0136-02/11, relativo ao Auto de Infração nº 108880.0401/07-6, lavrado contra o autuado.

## VOTO

Inicialmente, o autuado alegou que existem irregularidades no Termo de Início de Fiscalização, na medida em que não foi submetido ao contribuinte, ao menos a partir de sua prorrogação. Entende que tal ato não é de natureza interna e não diz respeito tão somente às atividades funcionais do preposto fiscal. Apresenta o entendimento de que, se o Termo de Início está adstrito a formalidades, a prorrogação do mesmo, para ser válida, também deve seguir o mesmo caminho, porque a repercussão sobre o contribuinte será a mesma. Assim, o deficiente alegou que não tomou conhecimento da prorrogação do Termo de Início, no qual não consta a sua assinatura, e por isso, deve ser declarada a nulidade da ação fiscal, possibilitando ao contribuinte, se assim o desejar, o pagamento do imposto sem o ônus da multa por infração.

Quanto ao início da Fiscalização, o art. 28 do RPAF/99, estabelece:

*“Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

*I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrita diretamente em livro do próprio contribuinte;*

*II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização”.*

No corpo do Auto de Infração consta a informação de que a fiscalização foi efetuada por determinação contida na O. S. 518473/08, e o autuado encaminhou Secretaria da Fazenda os livros e documentos fiscais solicitados, com a indicação de que recebeu uma intimação datada de 09/01/2009, conforme fl. 16 do PAF.

No Termo de Prorrogação de Fiscalização à fl. 15, que o deficiente alega não ter tomado conhecimento, consta a data de 25/03/2009, e no Termo de Arrecadação de Livro e Documentos à fl. 20, consta assinatura de preposto do autuado com a data de 17/04/2009, o que significa dizer que o contribuinte tinha conhecimento da prorrogação dos trabalhos de fiscalização.

O autuante informou que a comunicação escrita se deu com a lavratura do Termo de Prorrogação de Fiscalização (fl. 15) cuja cópia foi entregue ao contribuinte, e durante o período da ação fiscal o autuado não demonstrou interesse em fazer qualquer denúncia espontânea, inexistindo qualquer cerceamento do direito de defesa.

Portanto, apesar de o contribuinte alegar que não tomou conhecimento do Termo de Prorrogação da Fiscalização à fl. 15 do PAF, foi acostado aos autos o Termo de Arrecadação de Livros e Documentos, e o autuado poderia ter efetuado o recolhimento espontâneo do imposto devido, no período em que ainda não tinha tomado conhecimento da prorrogação da ação fiscal, o que não ficou comprovado nos autos.

Considerando que não foram constatadas falhas processuais e não estando presentes os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF, fica rejeitada a preliminar de nulidade requerida nas razões de defesa.

No mérito, as infrações 01 a 05 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que o autuado se reservou no direito de combatê-las simultaneamente, mantendo-se a mesma ordem em que foi apresentada a defesa. As mencionadas infrações dizem respeito ao recolhimento de ICMS efetuado a menos, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas (blocos cerâmicos).

A primeira infração trata de recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2004. Demonstrativo às fls. 32 a 99 do PAF.

Infração 02: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril a dezembro de 2004. Demonstrativo às fls. 100 a 166 do PAF.

Infração 03: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a novembro de 2005. Demonstrativo às fls. 167 a 211 do PAF.

Infração 04: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Demonstrativo às fls. 212 a 307 do PAF.

Infração 05: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2006. Demonstrativo às fls. 308 a 420 do PAF.

De acordo com o art. 353, inciso II, item 15, vigente à época da autuação, “são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado”: produtos cerâmicos de uso em construção civil em cuja fabricação seja utilizada como matéria-prima argila ou barro cozido; blocos, inclusive blocos para lajes pré-moldadas - NCM 6904.90.00.

O autuado alegou que trabalha com blocos fracionados para atender às necessidades da indústria de construção civil, sendo divididos ao meio, em quatro e até oito partes. Diz que um pedido, por exemplo, de 5.000 blocos, sendo o desejo do cliente que destes 5.000 blocos, 250 blocos fossem de meio do bloco. O autuado emitia NF de 4.750 blocos inteiros, no valor de R\$ 191,00, o milheiro, mais 250 blocos, ao valor de R\$ 47,75, que é o valor proporcional ao milheiro. Então, pagava o ICMS, sobre 4.750 blocos na base de R\$ 191,00 (a pauta era R\$ 75,32), e, sobre os 250 de ½ bloco, pagava sobre o mesmo valor (R\$ 191,00), conforme pode ser observado nas notas que instruem o PAF.

A alegação defensiva foi objeto de diligências fiscais realizadas por Auditores Fiscais estranhos ao feito, tendo sido informado no Parecer às fls. 657/658, que os blocos são vendidos com as especificações de um bloco inteiro, mas, quando da entrega aos clientes, já saem cortados com as dimensões solicitadas nos pedidos ½ (meio), ¼ (um quarto) e 1/8 (um oitavo).

Também foi informado pelos fiscais encarregados pela diligência que a base de cálculo apurada pelo autuado não obedecia aos valores estabelecidos na Pauta Fiscal vigente à época, ou seja, os valores utilizados pelo contribuinte para a formação da base de cálculo são inferiores aos valores constantes na pauta fiscal vigente à época, razão pela qual o autuante elaborou as planilhas 01 a 05, utilizando a mencionada pauta fiscal.

Considerando a possibilidade de que o imposto pago em relação aos blocos fracionados fosse superior ao que seria devido se fosse calculado o imposto considerando a proporcionalidade, foi solicitado por esta JJJ a elaboração de demonstrativo excluindo-se os valores relativos aos blocos fracionados. Entretanto, foi informado por Auditor Fiscal estranho ao feito que o deficiente emitia notas fiscais de saída com discriminação de blocos  $\frac{1}{2}$ ,  $\frac{1}{4}$  e  $\frac{1}{8}$ , utilizando preços iguais aos blocos com especificação constantes na respectiva Instrução Normativa, e que também constatou que os valores utilizados pelo autuado para a formação da base de cálculo são inferiores aos valores constantes na pauta fiscal vigente.

O Auditor Fiscal estranho ao feito não apresentou nenhum demonstrativo ou documento novo, apenas analisou os elementos constantes nos autos, repetindo as informações prestadas na diligência anteriormente realizada às fls. 657/658, juntando cópia do Acórdão JJJ N° 0136-02/11, relativo ao Auto de Infração n° 108880.0401/07-6, lavrado contra o autuado, cujo teor já de seu conhecimento. Neste caso, não houve a necessidade de nova intimação ao autuado para tomar conhecimento do referido parecer e do Acórdão juntado ao PAF, tendo em vista que o deficiente já tinha conhecimento do que foi repetido pelo diligente.

No parecer às fls. 707/709, foi informado pelo Auditor Fiscal estranho ao feito que analisou os documentos constantes no PAF, confirmando a informação constante nas fls. 657/658 em que os diligentes informaram que os blocos são vendidos com as especificações de um bloco inteiro, mas quando da entrega aos clientes já saem cortados com as dimensões solicitadas nos pedidos. Também foi dito que na conclusão daquela diligência, foi informado que após a verificação *in loco*, foi constatado que o autuado emitida notas fiscais de saídas com discriminação de blocos  $\frac{1}{2}$ ,  $\frac{1}{4}$  e  $\frac{1}{8}$ , utilizando preços iguais aos blocos com especificação constante na Instrução Normativa, e que os valores utilizados pelo autuado na formação da base de cálculo estão inferiores aos constantes na pauta vigente.

Considerando as conclusões apresentadas nas diligências fiscais realizadas por Auditores Fiscais estranhos ao feito, em duas oportunidades, ficou confirmado que os valores utilizados no levantamento fiscal estão corretos, de acordo com as Instruções Normativas que fixaram a base de cálculo para efeito do ICMS em relação aos produtos objeto da autuação.

As informações prestadas nas diligências fiscais confirmam os esclarecimentos prestados pelo autuante quando afirmou que a alegação defensiva quanto aos “blocos fracionados” fica sem suporte quando analisada amostra da documentação apresentada pelo contribuinte (fls. 431, 432, 445, 446, 447 do PAF, constatando-se a utilização do mesmo valor unitário para todos os produtos sem distinção entre meios ou fracionados, com redução de quantidade para os fracionados.

Tomando como exemplo a NF 26749 (fl. 432) em confronto com o levantamento fiscal à fl. 76, constata-se que o autuado utilizou a pauta de R\$74,32 para os produtos sem distinção entre inteiros e fracionados, embora a pauta vigente à época para o produto constante na mencionada Nota Fiscal seja R\$170,00, conforme Instrução Normativa à fl. 31 do PAF.

Acato as conclusões apresentadas nas diligências fiscais e conluso pela procedência destes itens do presente Auto de Infração.

Infração 06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado no documento fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, março e abril de 2005. Demonstrativo às fls. 421 a 423 do PAF.

O deficiente apresentou contestação em conjunto, relativamente às infrações 06 e 07, alegando que os créditos utilizados encontram guarida no princípio constitucional da não-cumulatividade, considerando que os produtos adquiridos (óleo diesel e outros insumos) são consumidos diretamente no processo de fabricação de blocos cerâmicos, com custo embutido nos mesmos. Diz que se trata de aquisições de brocas, telas, reparos, embalagens, graxas, combustível e óleos lubrificantes, essenciais à atividade industrial, e o crédito fiscal utilizado está de acordo com o art. 93 do RICMS, que transcreveu.

Conforme estabelece o § 4º do art. 93 do RICMS/97, “quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de carta de correção”. Portanto, não se trata de negar a aplicação do princípio da não-cumulatividade, como alegou o deficiente.

No caso em exame, o deficiente deveria apresentar a documentação relativa à regularização das notas fiscais sem destaque do imposto, o que não foi feito. Assim, não acato a alegação defensiva e conlúcio pela subsistência desta infração.

Quanto ao argumento de que se trata de combustível, observo que o RICMS/97, prevê a vedação quanto à utilização de crédito fiscal, conforme dispositivos abaixo reproduzidos:

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

...

*IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:*

- a) estiver beneficiada com isenção ou amparada por não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;*
- b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas ( arts. 356 e 359);*

*Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.*

Observo que as alegações do autuado não foram acompanhadas de provas, e não cabe a este órgão julgador promover a busca de elementos, haja vista que se trata de fatos e documentos que estão na posse do contribuinte, que deveria ter acostado aos autos a necessária comprovação.

Infração 07: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de abril, setembro e outubro de 2006. Demonstrativo à fl. 424 do PAF.

Infração 08: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de abril, setembro a dezembro de 2006. Demonstrativo à fl. 425 do PAF.

Infração 09: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro a dezembro de 2006. Demonstrativo às fls. 426/427 do PAF.

O autuado alegou que os créditos utilizados encontram guarida no princípio constitucional da não-cumulatividade. Diz que se trata de aquisições de brocas, telas, reparos, embalagens, graxas, combustível e óleos lubrificantes, essenciais à atividade industrial, e o crédito fiscal utilizado

está de acordo com o art. 93 do RICMS/BA. Também alegou que se trata de aquisições de insumos consumidos no processo produtivo e não de simples materiais de uso e consumo. Entende que ainda que se trate de material de uso e consumo, o autuado tem direito ao crédito fiscal correspondente, anulando do ponto de vista da repercussão econômica a possibilidade de prejuízo ao erário.

De acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante às fls. 424 a 427 dos autos, o levantamento fiscal foi efetuado com rolamentos, engrenagens e aço.

Observo que no processo produtivo, é considerado insumo tudo que entra na formação ou composição de um produto, e é contabilizado como custo. Já o material de consumo não tem a mesma relação direta com o processo industrial.

A legislação estabelece que a utilização de créditos fiscais relativos às matérias primas e produtos intermediários condiciona-se a que as mercadorias adquiridas sejam consumidas no processo industrial, ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção (RICMS/97, art. 93, § 1º).

Foi informado no Parecer às fls. 657/658, que o autuado apresentou e os Auditores Fiscais encarregados pela diligência juntaram aos autos a descrição do processo produtivo, indicando os equipamentos utilizados e os produtos consumidos no mencionado processo, conforme fls. 659/662 dos autos.

Quanto aos materiais constantes do presente PAF, pela descrição apresentada no documento às fls. 659/992, os materiais objeto da autuação não podem ser considerados produtos intermediários, haja vista que não ficou comprovado que se trata de elementos indispensáveis, a sua utilização não resulta na sua imprestabilidade para participar de nova operação, e embora o seu desgaste possa ser mais rápido que determinados equipamentos, são considerados bens do ativo e materiais de uso ou consumo.

Vale salientar que são considerados de uso ou consumo do próprio estabelecimento, os materiais que não forem destinados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.

Considerando que é vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo, e de acordo com descrição apresentada pelo próprio contribuinte, tomando como parâmetro a legislação mencionada anteriormente, concluo pela procedência da exigência do imposto relativo aos itens 07 e 08 do Auto de Infração.

Entendo que também é subsistente a exigência fiscal relativa à diferença de alíquotas (infração 09), haja vista que a legislação prevê a incidência da diferença de alíquotas em decorrência da entrada, efetuada por contribuinte do imposto, em operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.

Infração 10: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de agosto e setembro de 2005; janeiro a março, maio a agosto e outubro a dezembro de 2006. Demonstrativo à fl. 428 do PAF.

Na impugnação apresentada, o autuado pede o aproveitamento da revisão fiscal requerida para os itens 01 a 05, para aprofundamento na investigação desta infração. Entretanto, fica indeferido o pedido apresentado pelo defendant, haja vista que em relação ao demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 428 do presente processo não há dúvidas quanto ao levantamento fiscal. Foi efetuado o confronto entre o débito escriturado pelo contribuinte no livro Registro de Apuração do ICMS e o imposto por ele recolhido, sendo exigida a diferença apurada nos meses de agosto e

setembro de 2005; janeiro a março, maio a agosto e outubro a dezembro de 2006. Mantida a exigência fiscal.

Infração 11: Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através de DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS) referente aos meses de janeiro a setembro de 2004; janeiro a março de 2005 e janeiro a dezembro de 2006. Exigida multa no valor de R\$140,00.

Nas razões de defesa, o autuado diz que não cabe contestação quanto a este item do Auto de Infração, e que providenciará o pagamento da multa exigida. Portanto, é subsistente a exigência da penalidade aplicada, inexistindo controvérsias.

Por fim, o defensor solicitou que todas as intimações relativas ao presente PAF sejam encaminhadas ao profissional subscritor da defesa. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279116.1198/09-0, lavrado contra **CERNE CERÂMICA REUNIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$401.561,14**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “a”, “b” e “f” e inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$140,00**, prevista no art. 42, inciso XVIII, alínea “c”, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2013

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR