

A. I. N° - 142554.0004/10-0
AUTUADO - SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA.
AUTUANTES - ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS e WALDEMAR SANTOS FILHO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 10.09.2013

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0187-01/13

EMENTA: ICMS. 1. BENEFÍCIOS FISCAIS. BAHIAPLAST.

a.) APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO PRESUMIDO NAS VENDAS DE MERCADORIAS FABRICADAS EM OUTROS ESTADOS. O crédito presumido previsto no programa Bahiaplast apenas se aplica em relação às mercadorias produzidas neste Estado pelo estabelecimento beneficiário do programa, nos termos dos arts. 5º, III, 9º e 10 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 7.439/98. Lançamento mantido. b) APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE INCLUSO NA OPERAÇÃO DE VENDA COM CLÁUSULA FOB. Demonstrado que as operações não foram efetuadas a preços FOB, e sim a preços CIF. Neste caso não há por que se falar em “serviço de transporte”, pois o que se tem de fato é o “valor da operação”, tendo em vista que nas operações efetuadas a preços CIF as despesas acessórias integram o valor da operação. Nos termos do art. 54 do RICMS/97, integram o valor da operação todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação, bem como o valor do frete relativo a transporte intramunicipal, intermunicipal ou interestadual, caso o transporte seja efetuado pelo próprio vendedor ou remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e até mesmo o valor do IPI, nas saídas efetuadas por contribuinte do imposto federal com destino a consumidor ou usuário final, a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, ou para uso, consumo ou ativo imobilizado de estabelecimento de contribuinte. Lançamento indevido. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO PRESUMIDO REFERENTE A DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS. Em face do desfazimento do negócio, o contribuinte deveria ter efetuado o estorno do crédito presumido que havia utilizado por ocasião do faturamento. Lançamento mantido. 3. DESENVOLVE. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS EM VIRTUDE DE USO INDEVIDO DO INCENTIVO FISCAL DE DILAÇÃO DO PRAZO PARA PAGAMENTO DO

TRIBUTO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES PRÓPRIAS.

a) INCLUSÃO, COMO DÉBITO INCENTIVADO, DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES COM MERCADORIAS FABRICADAS EM OUTROS ESTADOS POR CONTA E ORDEM. Fato demonstrado nos autos. Nos termos do art. 22 do Regulamento do Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205/02, no caso de remessa interna e interestadual para industrialização, os incentivos do referido programa somente incidirão sobre a parcela produzida no estabelecimento beneficiário. Mantido o lançamento.

b. INCLUSÃO, COMO DÉBITO INCENTIVADO, DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE FRETE INCLUSO NA OPERAÇÃO DE VENDA DE MERCADORIAS COM CLÁUSULA FOB. Fato demonstrado nos autos. Mantido o lançamento por decisão não unânime. Corrigido o percentual da multa.

4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE EFETUADAS POR AUTÔNOMOS E TRANSPORTADORAS NÃO INSCRITAS NESTE ESTADO. Constatado pelos autuantes que no levantamento foram incluídas Notas Fiscais para as quais não cabia a exigência fiscal, seja por se tratar de serviços de transportes prestados por empresas com inscrição neste Estado, seja porque, no caso de transportadores autônomos, o serviço já havia sido incluído no valor da operação. Reduzido o valor do imposto a ser lançado.

5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. REMESSAS DE MERCADORIAS PARA DEPÓSITO EM ARMAZÉM GERAL EM OUTRO ESTADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Reconhecido pelos autuantes, na informação fiscal, que os valores em discussão foram compensados com o registro dos débitos no livro de apuração. Lançamento excluído.

6. DIFERIMENTO. SINISTRO OU ROUBO DE MERCADORIAS. TERMO FINAL DO DIFERIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO. Verificada a existência de erro na indicação da data da ocorrência de uma das parcelas do imposto lançado. Lançamento revisto por fiscal estranho ao feito, determinando-se os valores dos insumos empregados na produção das mercadorias que foram sinistradas ou roubadas em função dos valores das entradas dos insumos, levando-se em consideração a proporção dos insumos adquiridos dentro ou fora do Estado da Bahia, haja vista que o imposto diferido diz respeito apenas aos insumos adquiridos neste Estado. Reduzido o valor do imposto. Rejeitada a preliminar de nulidade por alegada incerteza e insegurança dos lançamentos em virtude do emprego de critérios arbitrários na elaboração dos levantamentos fiscais e por ausência de critério jurídico válido para discriminar as operações como sendo ou não

incentivadas. Não acatada também a alegação de decadência parcial. Infração procedente em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Vencido voto do Relator em relação ao valor do lançamento infração 02. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/6/10, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS porque, contrariando as disposições dos arts. 5º, III, e 9º do Regulamento do Bahiaplast, aprovado pelo Decreto nº 7.439/98, o autuado apropriou-se de crédito presumido nas operações de vendas de mercadorias fabricadas em estabelecimentos industriais localizados em outras unidades da federação, como também se apropriou de forma indevida de crédito presumido sobre o serviço de transporte incluso na Nota Fiscal de venda de produtos com cláusula FOB, na condição de responsável por substituição, sendo por isso glosado crédito no valor de R\$ 906.912,25, com multa de 60%;
2. recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de uso indevido de incentivo fiscal consistente na dilação de prazo para pagamento do tributo relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do Desenvolve, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, por incluir como débito incentivado o imposto incidente nas operações com mercadorias fabricadas em outras unidades da federação por conta e ordem, bem como o ICMS relativo ao frete incluso na Nota Fiscal de venda de mercadorias com cláusula FOB, na condição de responsável por substituição tributária, sendo lançado tributo no valor de R\$ 320.579,62, com multa de 100%;
3. falta de retenção de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, efetuadas por transportadores autônomos ou por empresas transportadoras não inscritas neste Estado, e tendo em vista a sua condição de contratante do serviço, conforme consignado nas Notas Fiscais de faturamento, sendo lançado tributo no valor de R\$ 256.517,37, com multa de 60%;
4. falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nas remessas de mercadorias para depósito em armazém geral em outra unidade da federação sem o devido destaque do imposto, sendo lançado tributo no valor de R\$ 119.614,71, com multa de 60%;
5. falta de recolhimento do “ICMS substituído por diferimento” [ICMS devido por substituição, em virtude de diferimento], na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, nos termos do art. 347 do RICMS, em situações cujo termo final [do diferimento] é a saída do produto resultante, mas que não se realizou [a saída] por força de sinistro ou roubo, sendo lançado tributo no valor de R\$ 64.879,13, com multa de 60%;
6. utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS referente a devoluções de mercadorias ocorridas em 2007 mas relativas a faturamentos de exercícios anteriores com o benefício do crédito presumido nos termos dos arts. 5º, III, e 9º do Regulamento do Bahiaplast, aprovado pelo Decreto nº 7.439/98, o qual deveria ter sido estornado com o desfazimento da operação, sendo glosado crédito no valor de R\$ 21.604,17, com multa de 60%.

O autuado defendeu-se (fls. 197/242) reclamando de ofensa aos princípios da primazia da realidade e da tipicidade cerrada. Alega nulidade do item 1º por incerteza e insegurança em virtude de insuficiência das planilhas para explicitar o procedimento adotado pela fiscalização, e por utilização de critérios arbitrários e ilegais para obtenção da base de cálculo do crédito presumido. Alega não ter vislumbrado o ato supostamente ilícito em face dos dispositivos em que o lançamento

foi fundamentado. Reclama que os demonstrativos fiscais não indicam qual foi o critério do arbitramento criado unilateralmente pela fiscalização para determinação da base de cálculo do crédito presumido. Alega não ser possível aceitar como prova planilhas com simples listagem de Notas Fiscais. Refuta a acusação de que o crédito presumido seria referente a produtos fabricados em outros Estados, frisando que todas as operações de que cuidam os anexos se referem a produtos que envolveram a participação do estabelecimento industrial do autuado, localizado no Pólo Petroquímico de Camaçari, no processo de produção. Considera que se deva declarar nulo o lançamento do item 1º por falta de elementos que apontem com clareza a suposta infração. Toma por fundamento o art. 18 do RPAF. Cita acórdão deste Conselho. Ainda com relação ao item 1º, a defesa alega incerteza e insegurança quanto ao destino final (operação interna ou interestadual) do produto dito produzido por terceiros. Observa que o parágrafo único do art. 9º do Decreto nº 7.439/98 prevê percentuais de crédito presumido que variam de acordo com a destinação dos produtos.

Pede também a anulação do item 2º alegando ausência de critério jurídico válido para discriminar as operações como sendo ou não incentivadas.

Alega a decadência de parte dos itens 1º e 3º, relativamente aos fatos ocorridos até junho (janeiro a maio) de 2005, com arrimo no § 4º do art. 150 do CTN.

Quanto ao mérito, a defesa impugna os lançamentos dos itens 1º e 2º, alegando que são improcedentes em virtude da relevância do “composto master branco” (produto industrializado) na composição do produto final. Reclama que o Auto não contém informações seguras para identificar qual teria sido o critério jurídico utilizado para definir as bases de cálculo sobre as quais o fisco entendeu haver a utilização indevida do crédito presumido do Bahiaplast e para determinar o uso indevido da dilação de prazo de pagamento do imposto do programa Desenvolve. Alega que, embora conste a informação de que os benefícios supostamente utilizados de forma indevida são relacionados com vendas de mercadorias fabricadas em estabelecimentos industriais localizados em outros Estados, tal elemento, por si só, não é apto a identificar sobre quais operações o creditamento foi considerado indevido, sendo, por outro lado, suficiente para deixar transparecer mais um vício contido no Auto de Infração. Pontua nesse sentido que, em relação a alguns produtos fabricados na planta instalada no Pólo Petroquímico de Camaçari, parte do procedimento de fabricação, ou seja, uma etapa intermediária, é efetuada fora do Estado da Bahia, fato este que considera ter dado azo a uma ilação equivocada por parte dos autuantes. Explica que na fabricação de sacos, sacolas e outros produtos a empresa adquire insumos (polietileno, carbonatos, dentre outras substâncias) que são transformados em “composto master branco”, um produto industrializado, espécie nova, portanto, apta a ser utilizada em procedimentos diversificados, sendo que sua condição de produto industrializado é irrefutável tanto em face do art. 2º, § 5º, do RICMS, quanto em virtude do tratamento que lhe é conferido pelo Estado da Bahia, além de estar sujeito à incidência do IPI. Prossegue explicando que o referido composto pode ter três destinações: a) ser alienado a terceiros, numa operação de circulação de produto fabricado na Bahia, tendo a empresa direito ao crédito presumido previsto no regime do Bahiaplast na saída da mercadoria ou a dilação do prazo para pagamento previsto no Desenvolve; b) ser utilizado em novo procedimento de industrialização dentro da própria planta industrial localizada em Camaçari, para obtenção de novas espécies, como sacolas e sacos plásticos, cujas vendas são realizadas com a utilização dos benefícios fiscais do Bahiaplast e do Desenvolve; c) ser remetido para prestadores de serviço situados fora do Estado da Bahia a título de remessas para industrialização, caso em que as empresas situadas fora da Bahia realizam uma segunda etapa no processo produtivo, consistente na produção de bobinas de dimensões que não podem ser obtidas no parque industrial baiano, e, depois dessa etapa, os produtos retornam à fábrica situada em Camaçari, juntamente com sacolas e sacos plásticos resultantes do composto que havia sido remetido, vindo em seguida a ocorrer na Bahia uma terceira etapa no processo produtivo, que consiste no beneficiamento, padronização e

acondicionamento, que são espécies do gênero industrialização, sendo nas saídas subsequentes das mercadorias utilizados os benefícios do Bahiaplast e do Desenvolve.

Tece considerações acerca do conceito de industrialização, fundadas no § 5º do art. 2º do RICMS, demonstrando que a transformação do composto master branco em bobinas para produção de sacolas e sacos pode ser considerada um procedimento fabril realizado no Estado da Bahia. Aduz que a empresa também enviou para industrialização por terceiros em outros Estados parte de matéria-prima que retornou sob a forma de material de embalagem dos seus próprios produtos finais que foram fabricados aqui na Bahia, e esse material de embalagem, por integrar o custo do produto acabado, não pode ser excluído do direito à utilização dos benefícios fiscais do Bahiaplast e do Desenvolve. Acrescenta ainda que a empresa enviou aparas para processamento em outros Estados, as quais retornaram sob a forma de grãos, que foram reaproveitados na fabricação do composto master branco e depois resultaram na fabricação de sacolas e sacos plásticos que vieram a ser vendidos, não podendo ser afastado o direito ao gozo dos benefícios do Bahiaplast e do Desenvolve.

Prossegue a defesa expondo as razões pelas quais pleiteia a improcedência dos lançamentos dos créditos tributários objeto dos itens 1º e 2º, argumentando que o procedimento adotado pela empresa não desnatura o direito ao gozo dos referidos benefícios.

Ainda com relação aos itens 1º e 2º, também sustenta ser possível a utilização do crédito do imposto relativo ao transporte de mercadorias, tomando por fundamento a regra do inciso I do art. 54 do RICMS, sendo o transporte realizado por conta e ordem do vendedor, haja vista que o valor do frete deve compor a base de cálculo do imposto.

Questiona também a multa de 100%, estipulada no lançamento do item 2º. Observa que na fundamentação da infração foi citado o art. 1º do Decreto nº 8.205, e faz ver que esse decreto não menciona qualquer infração que pudesse se subsumir à natureza fática realizada, razão pela qual considera que a imputação é eivada de nulidade. Alega que na impugnação do mérito da autuação se limitou a abordar os fatos em tese, por não haver informações quanto à metodologia normatizada para a obtenção da base de cálculo adotada pela fiscalização, mas, independentemente disso, a multa de 100% prevista no art. 42, IV, “j”, da Lei nº 7.014/96 foi aplicada de forma equivocada, porque, mesmo que tivesse ocorrido alguma infração, a multa aplicável seria de 60%, prevista no inciso II, “a” ou “f”, por não ser juridicamente válido presumir que a utilização do incentivo fiscal que supostamente teria ocorrido de forma indevida se deu de forma fraudulenta, condição indispensável para que seja aplicada a multa de 100%. Cita decisão deste Conselho em caso que considera semelhante.

Também impugna o lançamento do item 3º, alegando erros de interpretação da situação fática e impropriedade das informações constantes no levantamento fiscal. Alega que nos autos não consta qualquer elemento de prova cabal de que a empresa efetivamente teria contratado o serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, razão pela qual considera que o lançamento deva ser declarado improcedente. Nega que a empresa tivesse contratado o transporte de mercadorias, apontando como prova disso as Notas Fiscais às fls. 251/254, a título de amostragem, acrescentando que na fase da necessária diligência por fiscal estranho ao feito será exibida toda a dimensão da situação alegada. Observa que nos documentos apontados o frete é de responsabilidade dos adquirentes das mercadorias. Chama a atenção para a expressão “Frete por conta: 2 – destinatário”. Argumenta que, em face do art. 380, I, “a”, do RICMS, o alienante das mercadorias não é responsável por substituição neste caso. Além disso, inexiste responsabilidade de sua parte em relação a serviços de transporte prestados por empresas com sede na Bahia. Alega ainda que os fiscais lançaram ICMS relativamente a serviço de transporte com base em Notas Fiscais de simples faturamento. Protesta contra a utilização da pauta fiscal em relação a determinadas prestações de serviços em que a empresa realmente foi a contratante direta dos serviços, agindo de forma efetiva

na condição de responsável por substituição, conforme documentos que indica, a título de amostragem, observando que o imposto foi retido e recolhido, conforme documentos de arrecadação anexos, porém ao ser lavrado o Auto os fiscais se utilizaram de pauta fiscal. Reclama que a utilização de pauta fiscal é modalidade de arbitramento que somente deve ser adotada diante da impossibilidade de se aferir o real montante despendido na operação ou prestação. Considera necessária a realização de diligência por fiscal estranho ao feito a fim de que sejam expurgados da base de cálculo os fretes contratados pelos destinatários das mercadorias e os fretes relativos a serviços prestados por transportadoras sediadas na Bahia, bem como as Notas Fiscais de simples faturamento, abatendo-se também os valores que foram pagos, obstando-se a adoção indiscriminada da pauta fiscal.

Com relação ao item 4º, a defesa alega que o lançamento é improcedente em face da comprovação do registro do imposto através de Notas Fiscais complementares, de modo que, com isso, a empresa retificou a situação existente.

Também impugna o lançamento do item 5º, alegando equívoco quanto à premissa da autuação e incongruência entre os elementos do Auto e a planilha correspondente. Aponta como exemplo o lançamento do mês de fevereiro de 2007. Com relação ao diferimento do imposto relativo a insumos, no que se refere ao Bahiaplast e ao Desenvolve, observa que tal benefício consiste na postergação do lançamento do ICMS nas aquisições dos insumos, de modo que o pagamento do imposto somente ocorre com a saída do produto resultante da industrialização. Lembra que o diferimento só se aplica quando os insumos são adquiridos na Bahia, e por isso quando a empresa adquire insumos de outros Estados eles sofrem incidência do tributo, porém os fiscais, neste Auto, se valeram da presunção de que todas as operações de saída que foram obstadas pela ocorrência de sinistros e roubos atingiram produtos que foram fabricados com insumos adquiridos dentro do Estado da Bahia, evidenciando-se assim incerteza quanto aos valores lançados, uma vez que sobre parte dos produtos perdidos não havia ICMS diferido que devesse ser pago no momento da saída.

Defende-se também do lançamento do item 6º, alegando implemento da condição para fruição do crédito presumido. Chama a atenção para a regra do inciso III do art. 5º do Decreto nº 7.439/98. Frisa que o crédito presumido é concedido em função da industrialização do produto em solo baiano e a sua consequente saída, ao ser alienada. Considera que a devolução de mercadoria inservível ou inutilizável não tem o condão de anular a condição de gozo do benefício previsto no Bahiaplast, haja vista que o direito à realização da operação de saída com exclusão de parte da tributação já havia se perfeito. Pondera que a devolução de mercadoria imprestável pode ser equiparada a sinistro, uma vez que em ambos os casos o alienante do produto fica impossibilitado de utilizar-se da mercadoria produzida. Aduz que no lançamento do item 5º, que tem como situação fática a ocorrência de sinistro e roubo, não há qualquer exigência de estorno do crédito utilizado, o que a seu ver corrobora o entendimento de que a autuação é improcedente.

Pede que seja declarada a nulidade dos itens 1º e 2º, e sucessivamente a decadência de parte dos itens 1º e 3º ou a improcedência dos itens 1º, 2º, 3º, 4º, 5º e 6º, bem como o reconhecimento da ilegalidade da multa de 100% aplicada no item 2º. Requer que seja dada oportunidade para a juntada posterior de documentos ou planilhas, e que seja deferido o pedido de diligência por fiscal estranho ao feito, sendo então permitida a exibição dos elementos complementares para dirimir os erros de direito e de fato cometidos pela fiscalização. Juntou documentos.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 328/340) rebatendo inicialmente a preliminar de nulidade dos lançamentos dos itens 1º e 2º, contrapondo que não procedem os argumentos da defesa porque não há incerteza e muito menos insegurança no levantamento fiscal, havendo sim, e por inteira responsabilidade do autuado, uma complexa engenharia na elaboração das planilhas, de modo a que se possa chegar aos valores devidos, mesmo que de forma indireta. Também rechaçam os argumentos da defesa no tocante à suposta arbitrariedade e ilegalidade do levantamento fiscal.

Lembram o princípio de que o individuo não pode se beneficiar de sua própria torpeza. Consideram que o autuado tem ciência de que não pode ser beneficiário de incentivo na venda de produtos que não tenham sido fabricados no seu próprio estabelecimento, e deveria portanto segregar dos estoques de produtos acabados aqueles que foram produzidos por sua conta e ordem em estabelecimentos localizados em outras unidades da federação, e a inobservância desse procedimento não deixou alternativa à fiscalização senão a utilização da proporcionalidade dos produtos fabricados fora do Estado em relação ao total do faturamento, para chegar ao valor do crédito apropriado indevidamente.

Quanto à argüição de decadência, os fiscais contra-argumentam que no caso de lançamento de ofício que verse sobre exigência de tributo não regularmente declarado pelo contribuinte o marco inicial para contagem do prazo decadencial é o previsto pelo inciso I do art. 965 do RICMS, segundo o qual o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário se extingue no prazo de 5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e, sendo assim, o imposto referente ao exercício de 2005 poderia ser exigido até o dia 31.12.10, em consonância com o CTN, em seu art. 173, § 3º. Observam que o Auto de Infração foi lavrado em 18.6.10, e não havia nessa data se configurado a decadência do direito de lançamento do crédito tributário em discussão. Ressaltam que esse entendimento se baseia na jurisprudência do CONSEF, conforme acórdãos que indicam.

Passam em seguida a descrever os passos seguidos na elaboração das planilhas que embasam os lançamentos.

Com relação ao item 1º, que acusa a utilização indevida de crédito presumido de ICMS relativo ao incentivo fiscal do Programa Bahiaplast, os fiscais explicam que o levantamento fiscal contempla duas situações específicas: a primeira em decorrência da inclusão no cálculo do crédito presumido de ICMS resultante de vendas de produtos industrializados por terceiros em outros Estados, por sua conta e ordem, e a segunda em virtude da inclusão, no cálculo do crédito presumido, de ICMS relativo a prestações de serviços de transporte inclusos nas Notas Fiscais de vendas de produtos com cláusula FOB. No tocante à primeira situação, os fiscais observam que o autuado realizava remessas para outro Estado, para industrialização por sua conta e ordem, e por ocasião das vendas não classificava os produtos dessas remessas como sendo relativos a venda de mercadorias produzidas por terceiros, mas apenas como vendas de mercadorias de sua própria produção, e, diante disso, foi adotado um critério indireto, previsto em diversos dispositivos do RICMS, para apartar das vendas totais aquelas pertinentes aos produtos industrializados por terceiros por conta e ordem do contribuinte, sendo que o total do ICMS relativo a essa primeira situação do item 1º foi de R\$ 176.953,35 em 2005 e de R\$ 640.646,97 em 2006. Explicam que no levantamento efetuado foram seguidos os seguintes passos:

- a) apuração dos custos totais dos produtos industrializados por terceiros em outros Estados, compreendendo o custo dos insumos empregados nesse processo (CFOP 2902), mais o serviço de industrialização (CFOP 2124), conforme demonstrativo intitulado “Demonstrativo de Apuração do Custo dos Produtos Industrializados em Outros Estados”, conforme anexos I e I-A (fls. 11 e 25);
- b) levantamento analítico dos custos dos produtos industrializados em outros Estados, compostos pelo somatório mensal de todos os insumos empregados na industrialização, juntamente com o custo do serviço de industrialização dos produtos resultantes (CFOPs 2902 e 2124), conforme anexos II, III, II-A e III-A (fls. 12/15 e 26/36), os quais serviram de base para elaboração do citado “Demonstrativo de Apuração do Custo dos Produtos Industrializados em Outros Estados”, conforme anexos I e I-A;

- c) elaboração do “Demonstrativo dos Custos dos Produtos Vendidos e Distribuição das Vendas de Sacos e Sacolas” com base na participação relativa da produção própria e de terceiros (relação percentual), conforme anexos IV e IV-A (fls. 16-17 e 37-38);
- d) levantamento das vendas totais dentro do Estado, para outros Estados e para o exterior com o respectivo ICMS, conforme anexos IV.1, IV.2 e IV.3 (fls. 18/23) e anexos IV.A-1, IV.A-2 e IV.A-3 (fls. 39/44), servindo esses elementos de base para a elaboração do “Demonstrativo dos Custos dos Produtos Vendidos e Distribuição das Vendas de Sacos e Sacolas”, anexos IV e IV-A;
- e) elaboração do “Demonstrativo de Apropriação Indevida de Crédito Presumido”, conforme anexos V e V-A (fls. 24 e 45), tendo por base os valores do ICMS encontrados no “Demonstrativo dos Custos dos Produtos Vendidos e Distribuição das Vendas de Sacos e Sacolas”, anexos IV e IV-A, levando-se em conta que o crédito presumido só deve incidir sobre as vendas de produtos de fabricação própria, ou seja, fabricados no próprio estabelecimento.

Dão exemplo tomando por referência o mês de abril de 2005, observando que, de acordo com o anexo IV (fls. 16-17), o CMV dos produtos fabricados por terceiros, no valor de R\$ 115.897,50, representou 0,0322 do custo total dos produtos vendidos naquele mês, que foi de R\$ 3.593.828,00, e o CMV dos produtos fabricados no próprio estabelecimento, no valor de R\$ 3.477.930,50, representou 0,9678 do total dos produtos vendidos. Prosseguem explicando que, encontrada essa proporcionalidade, atribuiu-se esse mesmo peso às vendas dentro e fora do Estado, uma vez que não havia outro parâmetro idôneo para se chegar àqueles valores sem cometer graves distorções, e então, pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, buscou-se quantificar os valores das vendas que correspondessem aos produtos fabricados em outros Estados. Observam que, com base nas vendas realizadas no Estado no referido mês, no valor total de R\$ 1.362.813,98, com ICMS de R\$ 231.814,42, foram determinadas as vendas e o ICMS correspondentes aos produtos de fabricação própria, nos valores de R\$ 1.318.864,54 e R\$ 224.338,63, respectivamente, como resultado da aplicação do percentual de 0,9678 sobre o total dos produtos vendidos, e, de igual modo, relativamente às vendas e ao ICMS de produtos fabricados por terceiros, foram apurados os valores de R\$ 44.949,44 e R\$ 7.475,79, respectivamente, como resultado da aplicação do percentual de 0,0322 sobre o total dos produtos vendidos. Aduzem que esses mesmos critérios foram adotados nas vendas para outros Estados, assinalando que no referido mês de abril, em que as vendas foram de R\$ 3.383.581,67, com ICMS no valor de R\$ 406.742,50, foram apuradas vendas de R\$ 3.274.464,11 relativamente aos produtos de fabricação própria e de R\$ 109.117,26 relativamente aos produtos produzidos fora do Estado, sendo que o ICMS atribuído é de R\$ 393.625,45 e R\$ 13.117,05, respectivamente. Concluem a exemplificação dizendo que o “Demonstrativo de Apropriação Indevida de Crédito Presumido”, anexo V (fl. 24), se destina a ajustar os valores do crédito presumido em face da distribuição do ICMS entre produtos de fabricação própria, com direito a crédito presumido, e o imposto incidente nas operações relativas aos produtos fabricados por terceiros, sem direito ao benefício.

Aduzem os fiscais que esse mesmo raciocínio se estende aos meses e exercícios seguintes, tanto em relação à 1^a infração quanto à 2^a.

Ponderam que não se deve considerar que tivessem sido utilizados métodos arbitrários para encontrar a base de cálculo do imposto, argumentando que a base de cálculo se manteve intacta, tal como aplicada pela empresa, haja vista que apenas foram segregadas as operações com produtos de fabricação própria daquelas com produtos fabricados em outros estabelecimentos fora do Estado da Bahia, ainda que indiretamente, utilizando o critério da proporcionalidade, já que outra forma não havia, em virtude do grau de fungibilidade dos produtos envolvidos e das dificuldades impostas pela empresa, que, de forma deliberada ou não, com o seu procedimento inviabilizou a apuração de forma direta dos valores indevidos do benefício fiscal.

Quanto à segunda situação do item 1º, que cuida da utilização de crédito presumido relativo ao serviço de transporte incluso na base de cálculo do ICMS incidente nas saídas de mercadorias para

outras unidades da federação, cuja responsabilidade pelo pagamento do tributo cabe ao autuado, na condição de contratante do serviço, observam os autuantes que, tal como na situação precedente, a apropriação do crédito fere a legislação do Bahiaplast, pois o crédito presumido se restringe tão somente às operações com mercadorias de fabricação própria, não sendo extensivo às prestações de serviços de transporte, sendo que o imposto relativo a 2005 totaliza R\$ 28.799,05 e o relativo a 2006 totaliza R\$ 60.512,90. Explicam que para calcular o crédito indevido relativo aos fretes não incentivados foram seguidos os seguintes passos:

- a) levantamento de todas as vendas de produtos com frete incluído na base de cálculo do imposto através dos anexos XII e XII-A (fls. 58/64 e 47/56), onde constam, por Nota Fiscal, o valor do frete e o ICMS que serviu de base para o cálculo do crédito presumido indevido;
- b) cálculo do ICMS a ser pago referente ao crédito presumido indevido, apurado através da multiplicação do valor do ICMS devido nos serviços de frete incluídos nas Notas Fiscais de vendas de produtos industrializados dentro do Estado da Bahia por 0,411765 (fator estabelecido no decreto que instituiu o Programa Bahiaplast para as operações de vendas dentro do Estado da Bahia) e nas Notas de vendas para fora do Estado da Bahia por 0,70 (fator estabelecido no decreto para as vendas para fora do Estado), conforme anexos XIII e XIII-A (fls. 57 e 46).

No que concerne ao lançamento do item 2º, os fiscais informam que se trata de recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude do uso indevido de incentivo fiscal, consistente na dilação de prazo para pagamento do imposto relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do Programa Desenvolve, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, por reduzir o valor do imposto incidente nas operações com mercadorias fabricadas em outras unidades da federação por conta e ordem, bem como o ICMS relativo ao frete incluso na Nota Fiscal de venda de mercadorias com cláusula FOB, na condição de responsável por substituição tributária, conforme anexos VI a XI (fls. 65/88). Observam que, a exemplo da legislação do Programa Bahiaplast, as regras do Programa Desenvolve também não permitem que se utilize o benefício na comercialização de mercadorias cuja fabricação tenha ocorrido em outros estabelecimentos que não o do beneficiário, pois o art. 3º do Decreto nº 8.205/02 prevê que o Conselho Deliberativo do Desenvolve poderá conceder dilação de prazo de até 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes em projetos aprovados pelo referido Conselho, sendo que o art. 22 estabelece que, em caso de remessa interestadual para industrialização, os incentivos previstos somente incidirão sobre a parcela produzida na Bahia, salvo situações excepcionais, por deliberação do Conselho. Consideram os autuantes que também é vedado incluir como débito incentivado o ICMS incidente sobre serviço de transporte, ainda que integre o valor da operação, uma vez que com esta não se confunde.

Os fiscais explicam que, para esta infração, os critérios utilizados para encontrar o imposto devido foram os mesmos da 1ª infração, ou seja, através da proporcionalidade entre a produção do próprio estabelecimento e a produção efetuada por conta e ordem em outros estabelecimentos, foram atribuídas, nas mesmas proporções, as vendas incentivadas e as vendas em que não se permite o incentivo, nos termos da legislação do Desenvolve, e os valores encontrados estão discriminados nos anexos VII e VII.1 a VII.3 (fls. 71-72 e 73/78), em cuja elaboração foram seguidos os seguintes passos:

- a) apuração, através do “Demonstrativo de Apuração do ICMS Com Vistas ao Benefício do Desenvolve em 2007”, anexo VII, das parcelas do ICMS relativo a vendas de produtos industrializados por terceiros em outros Estados, por conta e ordem do contribuinte. Os valores apurados foram transferidos, mês a mês, para o “Demonstrativo de Apuração do Incentivo Fiscal Desenvolve”, anexado à informação fiscal (fls. 341/352), ajustando-se os CFOPs 5101 (Venda de

- produção do estabelecimento dentro do Estado) e 6101 (Venda de produção do estabelecimento para fora do Estado);
- b) apuração dos valores decorrentes da inclusão do crédito de ICMS das operações [prestações] de serviços de transporte inclusas nas suas Notas Fiscais de vendas de produtos com cláusula FOB. Assim como na 1ª infração, também é vedado incluir como débito incentivado no Programa Desenvolve o ICMS sobre serviço de transporte, ainda que integre o valor da operação, uma vez que com esta não se confunde. Os anexos IX (“Demonstrativo Analítico do Frete Incluso na Base de Cálculo das Operações de Vendas no Estado em 2007” – CFOP 5101, no valor total de R\$ 356,01, fl. 80), X (“Demonstrativo Analítico do Frete Incluso na Base de Cálculo das Operações de Vendas para Outros Estados em 2007” – CFOP 6101, no valor total de R\$ 51.591,80, fls. 81/86) e XI (“Demonstrativo Analítico do Frete Incluso na Base de Cálculo das Operações de Remessas de Produtos Industrializados por Conta e Ordem de Terceiros em 2007” – CFOP 6125, no valor total de R\$ 5.966,64, fls. 87-88) serviram de base para o ajuste mensal do “Demonstrativo de Apuração do Incentivo Fiscal Desenvolve, tendo sido lançados os valores mensais dos anexos supracitados nas colunas do débito não incentivado do respectivo CFOP para os efeitos do Programa Desenvolve, conforme documento anexado à informação fiscal;
- c) além dos valores ajustados como não incentivados, descritos nos tópicos “a” e “b”, foram ajustadas todas as operações, identificadas por seu CFOP específico, tanto de crédito quanto de débito de ICMS, que não são amparadas pelo Programa Desenvolve e que compõem o “Demonstrativo de Apuração do Incentivo Fiscal Desenvolve”, mês a mês, conforme o “Demonstrativo do Conta Corrente do ICMS de 2007”, anexo VII.

Prosseguem dizendo que os critérios adotados para a classificação das operações incentivadas e não incentivadas seguiram os parâmetros da Instrução Normativa nº 27/09 do Superintendente de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que dispõe sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE).

Consideram os autuantes que o autuado tenta desviar o foco da discussão principal dos lançamentos objeto dos 1º e 2º, fazendo afirmações sem lastro em provas documentais, de que a industrialização que faz por sua conta e ordem fora do Estado é apenas uma etapa do processo produtivo. Contrapõem os autuantes que, pelo contrário, os produtos que retornam ao estabelecimento são prontos e acabados, não necessitando sequer ser reembalados, até porque muitos deles entram apenas simbolicamente, já que são faturados e retirados do próprio estabelecimento industrializador.

Quanto à alegação do autuado de que, no caso dos itens 1º e 2º, não importa o fato de uma etapa intermediária da produção ter sido realizada fora da Bahia, rebatem que importa, sim, pois os incentivos fiscais do Programa Bahiaplast e do Programa Desenvolve estão voltados para o incentivo à industrialização dentro do Estado da Bahia como forma de incentivo à geração de empregos, o que não ocorrerá se essa industrialização for realizada fora do Estado.

Com relação ao lançamento do item 3º, que cuida da falta de retenção do ICMS sobre o serviço de transporte na qualidade de responsável tributário, em face da contratação de transportador autônomo ou de transportadora não inscrita no Estado, os fiscais dizem que estes fatos estão consignados nos documentos fiscais de vendas, onde consta que a responsabilidade pelo serviço de transporte é do remetente, pois no campo destinado à informação sobre a responsabilidade sobre o frete está indicada a opção 1 – frete por conta do emitente, e sendo assim incidem neste caso as disposições dos art. 380 e 381 do RICMS.

Os fiscais rebatem a alegação do autuado de que não existe prova nos autos de que seja ele o contratante dos serviços, observando que os documentos acostados à defesa terminam por infirmar

os termos da autuação, pois as cópias das Notas Fiscais anexadas às fls. 248/268 ou têm como responsável o emitente (código 1), e neste caso corrobora a acusação, ou têm como responsável o destinatário (código 2), mas não fazem parte da autuação, conforme anexos XV, XV.1, XV.2 e XV.3 (fls. 131, 132/149, 150/173 e 89/130).

Porém os fiscais reconhecem que nos demonstrativos foram incluídas Notas Fiscais para as quais não cabia a exigência fiscal, seja por se tratar de serviços de transportes prestados por empresas com inscrição neste Estado, seja porque, no caso de transportadores autônomos, o serviço já havia sido incluído no valor da operação, e por isso elaboraram novos demonstrativos, reduzindo o valor do imposto para R\$ 65.274,23.

Quanto ao item 4º, que cuida de remessas de produtos para armazém geral localizado em outro Estado sem destaque do ICMS, os fiscais reconhecem que os valores em discussão foram compensados com o registro dos débitos no livro de apuração, ainda que não obedecendo às formalidades da legislação, e recomendam que se exclua esta infração.

Com relação ao item 5º, que acusa falta de pagamento do imposto diferido no momento da ocorrência do termo final, em razão de roubo, sinistro ou perecimento da mercadoria, os fiscais informam que neste caso se encontram situações de cancelamento das Notas Fiscais de venda de produtos em virtude de perecimento, furto, roubo ou sinistro. Observam que nesses casos o contribuinte deve proceder ao cálculo do tributo que se encontrava diferido e efetuar o seu recolhimento, nos termos do inciso III, alínea “b”, e § 2º do art. 347 do RICMS.

Em atenção à alegação do autuado de que os valores lançados não correspondem aos do anexo para o mesmo mês de referência, os fiscais reconhecem que realmente houve um erro de digitação na indicação da data da ocorrência da 2ª parcela do item 5º, no valor de R\$ 7.128,15, pois a data da ocorrência do fato gerador, conforme consta no anexo XIV.1, acostado à fl. 176, é 31.5.07, e a data de vencimento da obrigação é 9.6.07.

Quanto ao pleito do autuado no sentido de que se leve em consideração que em relação a parte dos produtos perdidos não havia ICMS diferido, os fiscais dizem que não acatam tal argumento porque a defesa não especificou os materiais envolvidos e os respectivos valores.

No que concerne ao item 6º, que diz respeito à falta de estorno de crédito presumido por devoluções ocorridas em 2007, pertinentes a vendas realizadas em exercícios anteriores (2005/2006), os fiscais fazem ver que, em face do desfazimento do negócio, o contribuinte deveria ter efetuado o estorno do crédito presumido que havia utilizado por ocasião do faturamento. Não acatam a alegação da defesa de que a mercadoria devolvida era imprestável e a devolução pode ser equiparada ao sinistro, uma vez que o alienante do produto fica impossibilitado de utilizar-se da mercadoria produzida, informando que o contribuinte nos exercícios anteriores estornou o crédito presumido resultante do Programa Bahiaplast em situações idênticas, de modo que neste Auto somente foram cobrados os créditos relativos a operações ocorridas no exercício de 2007. Quanto à alegação da defesa de que se trata de devolução de mercadorias avariadas e inservíveis, os fiscais consideram que tal argumento não tem fundamento na realidade, pois todas as devoluções foram agregadas ao estoque de produtos acabados e não há qualquer lançamento a título de perdas. Aduzem que, caso fosse verdadeira tal alegação, as baixas do estoque de produtos acabados teriam refletido esta situação, e isto não ocorreu, como se pode observar na contabilidade e nos relatórios mensais do custo de produção e estoque.

Concluem chamando a atenção para as correções assinaladas.

Dada ciência do teor da informação ao autuado, este se manifestou (fls. 396/416) dizendo que, no tocante à preliminar de nulidade dos itens 1º e 2º, a informação fiscal em nada alterou o que foi questionado quanto à incerteza e insegurança para se aferir o procedimento adotado pela fiscalização para obter a base de cálculo do imposto lançado, e a informação prestada apenas

confirma, de forma expressa, que os auditores praticaram um arbitramento, por meio de um critério criado por eles próprios, portanto sem base legal. Destaca trecho da informação fiscal nesse sentido. Observa que os auditores aduziram que o procedimento adotado encontra previsão em “diversos dispositivos” do RICMS, porém não indicaram em qual artigo, especificamente, a conduta adotada encontraria respaldo. Reclama que o “critério indireto” adotado pela fiscalização constitui verdadeiro lançamento por arbitramento, em manifesta ofensa ao art. 148 do CTN. Conclui dizendo que reitera os termos da defesa, no sentido de que os lançamentos dos itens 1º e 2º sejam declarados nulos, por considerar caracterizado um arbitramento de base de cálculo sem sustentação na legislação.

Reitera também os argumentos quanto à decadência de parte dos créditos tributários de que cuidam os itens 1º e 3º.

Insiste assinalando aspectos dos itens 1º e 2º que a seu ver constituem vícios que implicam nulidade dos lançamentos. No tocante ao item 1º, destacando afirmações dos autuantes, diz que foi comprovado no bojo da impugnação que todos os produtos sobre os quais foi utilizado crédito presumido foram fabricados na planta da empresa situada em Camaçari. Com relação à parcela de produção da empresa que era remetida a outro Estado para realização de uma etapa intermediária do procedimento de industrialização, alega que a etapa realizada em estabelecimento situado fora da Bahia era precedida e sucedida de etapas realizadas em Camaçari, na Bahia, as quais, consideradas de maneira autônoma, são por si sós consideradas como industrialização para fins de incidência do ICMS, haja vista o que foi explicitado no tópico 3.2 da impugnação, em que é narrada em detalhes a forma como tais operações eram realizadas. Alega que existem precedentes na Secretaria da Fazenda no sentido de que, no caso de uma etapa do processo produtivo ser realizado fora do Estado da Bahia, ainda assim é devida a manutenção do benefício fiscal, e os fundamentos nesse sentido podem ser encontrados no tópico 3.3 da impugnação, além de a própria DITRI já ter expressado entendimento que define de forma clara a possibilidade de ampliação do conceito de industrialização para o contribuinte gozar de crédito presumido sobre as saídas de mercadorias produzidas no seu estabelecimento, mesmo na hipótese de uma etapa do processo de fabricação não ser realizada na sede do seu estabelecimento. Considera não ser suficiente a invocação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade para a fixação dos parâmetros do arbitramento, afastando os fatos verdadeiramente ocorridos, desconsiderando-se o princípio da primazia da realidade. Transcreve trecho da informação fiscal em que é grifada a referência à forma indireta como foram obtidos os valores lançados, argumentando que os fiscais confirmam que o critério de arbitramento adotado é subjetivo e sem respaldo normativo. Invoca o princípio do “in dubio pro contribuinte”, com fundamento no art. 112 do CTN.

Quanto ao item 2º, reportando-se à alusão dos autuantes quanto aos arts. 3º e 22 do Regulamento do Desenvolve, o contribuinte alega que a manifestação dos fiscais confirma o que foi aduzido na impugnação, no que se refere ao abatimento da base de cálculo de todos os produtos produzidos na Bahia, inclusive no que se refere ao “composto master branco”, que é um produto industrializado, haja vista ser sujeito à incidência do IPI, em que pese ser utilizado como insumo para a produção de outros materiais. Considera que a Instrução Normativa nº 27/09 é inaplicável na situação em exame porque o fato gerador ocorreu em 2007, não podendo aquela instrução ser aplicada de forma retroativa para prejudicar o contribuinte, como se pretende neste caso. Pontua que na impugnação foram apresentados documentos que comprovaram que o procedimento realizado fora do Estado da Bahia constituía uma etapa do processo produtivo iniciado e terminado dentro deste Estado, uma vez que o “composto master branco” era produzido em Camaçari, sendo depois remetido para fora do Estado, e depois do seu processamento em máquina extrusora o produto resultante (bobina) era remetido de volta para Camaçari, onde eram realizados os procedimentos de beneficiamento, padronização ou acondicionamento, e estes constituem procedimentos fabris, de industrialização, sendo desse modo inequívoco que parte do procedimento era realizada na Bahia e a parte realizada

fora deste Estado constituía mera etapa intermediária da industrialização, não afastando o direito da empresa ao benefício fiscal, segundo manifestação anterior da DITRI em situação análoga. Alega que não consta nos autos nenhuma Nota de simples remessa emitida pelo estabelecimento situado fora da Bahia responsável pela etapa intermediária do processo de produção dando saída de produtos acabados diretamente para os compradores, uma vez que tais produtos não estavam prontos para comercialização, por ser necessária a realização da terceira etapa do processo produtivo em solo baiano. Afirma que todos os insumos obtidos do “composto master branco” retornaram para a fábrica situada em Camaçari, inclusive o que não foi utilizado, que retornava na forma de grãos, que eram reutilizados no processo produtivo da fábrica em Camaçari. Tece considerações acerca dos objetivos dos programas Bahiaplast e Desenvolve, dizendo que eles visam a fomentar o parque fabril baiano, e o fato de haver uma etapa intermediária ou finalizadora fora da Bahia não desnatura aqueles programas, conforme se pode constatar através de consulta na DITRI, que em situação semelhante se manifestou de forma expressa a respeito da manutenção dos incentivos fiscais. Assinala que os autuantes se abstiveram de fazer considerações a respeito do tópico 3.5 da impugnação, relativamente à ilegalidade da aplicação da multa de 100% na infração 2ª, depreendendo-se que tacitamente concordam que se houver algum resíduo de imposto a multa deverá ser reduzida para 60%.

Com relação ao item 3º, o autuado alega que, como os fiscais reconheceram equívocos nas planilhas, o trabalho da fiscalização impossibilita o exercício do direito de defesa e do amplo contraditório, porque não se sabe qual a condição de cada operação de saída de mercadoria (CIF ou FOB) para estabelecer a responsabilidade tributária. Contesta a observação feita pelos autuantes acerca dos documentos às fls. 248/269, observando que no caso dos documentos 10 e 12 da impugnação, embora conste o código “1”, foi juntada a Nota Fiscal para provar o erro da fiscalização, pois o imposto já havia sido recolhido através de CTR (docs. 11 e 13); no caso dos documentos 14 e 15, embora exista o código “1”, houve cobrança em duplicidade na operação de faturamento e de simples remessa, sendo que nesta o imposto foi pago por substituição tributária, conforme a observação contida na Nota Fiscal; os documentos 18 e 19 provam que nas Notas Fiscais com código “1” o imposto foi pago através de Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas; apesar da identificação de todos os recolhimentos realizados através dos DAEs (docs. 20 a 38), referentes ao demonstrativo constante no documento 39 da impugnação, as Notas Fiscais correspondentes não foram excluídas da nova planilha de cobrança de ICMS sobre fretes; não pode prosperar a reconsideração da cobrança para a importância de R\$ 65.274,23, devendo ser anulado o lançamento por incerteza e insegurança.

Observa que os autuantes concordaram com a defesa no tocante ao item 4º.

Quanto ao item 5º, o autuado argumenta que o art. 347 do RICMS apenas se aplica aos insumos, e não ao produto final objeto da fabricação, e os fiscais se abstiveram de tecer melhores considerações nesse sentido. Argumenta que parte dos insumos (polietileno e polipropileno) também foram adquiridos em outros Estados, de modo que, entendendo-se ser devido o ICMS diferido relacionado com mercadorias sinistradas, deve ser excluído o valor correspondente aos insumos que não gozaram do diferimento por serem oriundos de outros Estados. Conclui ponderando que, apesar de os fiscais terem admitido a existência de erros, informando acerca da retificação, esta circunstância, acompanhada do equívoco na composição da base de cálculo decorrente da desarrazoada presunção de que todas as mercadorias sinistradas e roubadas tivessem sido produzidas com matéria-prima adquirida na Bahia com diferimento do imposto, apenas confirma a insegurança e incerteza dos elementos da autuação, razão pela qual reitera o pleito no sentido de que seja declarada a improcedência do lançamento.

Reitera afinal todos os termos da impugnação. Pede a nulidade do Auto de Infração e, alternativamente, a sua improcedência.

Na fase de instrução, tendo em vista a alegação da defesa de que, no caso dos itens 1º e 2º, depois da segunda etapa, dita intermediária, os produtos retornam à fábrica situada em Camaçari, juntamente com sacolas e sacos plásticos resultantes do composto que havia sido remetido, vindo em seguida a ocorrer na Bahia uma terceira etapa no processo produtivo, que consistiria no beneficiamento, padronização e acondicionamento, o processo foi remetido em diligência (fls. 421/423) a fim de que os fiscais autuantes informassem com mais precisão, sendo necessário mediante exame “in loco”, se de fato existe essa terceira etapa e, em caso positivo, em que consistem exatamente os referidos processos de beneficiamento, padronização e acondicionamento. Na mesma diligência foi solicitado que, caso fossem mantidas as convicções sustentadas na informação fiscal, fossem expostas com mais detalhes as razões pelas quais concluíram que os produtos que retornam ao estabelecimento de Camaçari são prontos e acabados, não necessitando sequer ser reembalados. Solicitou-se ainda que fossem juntados elementos, mesmo que por amostragem, que provassem que os produtos industrializados em outros estabelecimentos, ou parte deles, entram apenas simbolicamente no estabelecimento de Camaçari, já que, conforme foi afirmado na informação fiscal, muitos deles são faturados e retirados dos próprios estabelecimentos onde foram realizadas as industrializações por encomenda.

Em cumprimento à diligência, os autuantes prestaram informação (fls. 425/427) ponderando que a seu ver seria mais adequado que aquela diligência fosse realizada por fiscal estranho ao feito. Respondem ao que foi solicitado com base nos elementos constantes nos autos, por considerá-los suficientemente esclarecedores, dizendo que chega a ser risível a afirmação do autuado de que os produtos industrializados por sua conta e ordem fora do Estado passariam por mais uma etapa de industrialização em seu próprio estabelecimento, tendo em vista os dados concretos presentes nos autos, haja vista que a atividade principal do autuado é a fabricação de embalagens plásticas (sacos, sacolas e rolos picotados), sendo que os produtos que retornam de industrialização em outros estabelecimentos por sua conta e ordem são perfeitamente acabados, inclusive com as mesmas características, nomenclaturas e códigos idênticos àqueles que são fabricados no seu estabelecimento, conforme se pode verificar nos demonstrativos de retorno de industrialização efetuada por terceiros, anexos aos autos. Fazem ver que neste ponto o autuado tenta inverter o ônus da prova, pois a prova incumbe a quem alega, e, como ele afirma que os produtos que são industrializados por terceiros por sua conta e ordem ao retornar ao seu estabelecimento são submetidos a mais uma etapa de industrialização, teria que apresentar prova do complemento da industrialização desses produtos, e para isso bastaria anexar cópia de relatórios de custo de produção onde se pudesse constatar a alocação dos custos de tal beneficiamento, bem como os lançamentos contábeis que pudessem revelar a apropriação dos custos incorridos com mais essa etapa de industrialização. Dizem que, até onde puderam entender, ao analisarem os elementos de composição do custo de produção do autuado, não encontraram qualquer registro nesse sentido, nem na contabilidade nem nos relatórios de produção. Aduzem que, para facilitar o trabalho do impugnante, anexaram cópia dos relatórios de produção dos exercícios de 2005 a 2007, denominados “Planilha de Apuração de Custos”, para que lhe seja dada vista, e com isso lhe propicie a oportunidade de apontar, concretamente, a pretensa finalização do processo de fabricação dos produtos industrializados por sua conta e ordem fora do Estado. Quanto à solicitação do órgão julgador no sentido de que expusessem com mais detalhes as razões pelas quais concluíram, na informação anterior, que os produtos que retornam ao estabelecimento de Camaçari são prontos e acabados, não necessitando sequer ser reembalados, os fiscais informam que foram levados a fazer tal assertiva por dois motivos: o primeiro foi a afirmação do diretor da empresa com quem tiveram reunião para apresentar o resultado dos trabalhos da fiscalização, oportunidade em que lhes foi revelado que grande parte dos produtos industrializados por terceiros teve como objetivo satisfazer à necessidade dos seus clientes por uma embalagem cujas especificações não poderiam ser atendidas pela unidade de Camaçari ou era mais conveniente que fossem atendidas mais próximo do mercado consumidor; o segundo é que não seria razoável trazer fisicamente a mercadoria

industrializada por terceiros, se o destino final do produto é outro Estado, tendo em vista que mais de 90% do mercado consumidor se localiza fora do Estado da Bahia, notadamente no Sul e Sudeste. Concluem dizendo que este não é um dado relevante para o deslinde da questão, pois o fundamental é saber se os produtos fabricados por terceiros foram incorporados ao seu estoque como semi-elaborados ou como produtos acabados, e é sobre esse aspecto que o autuado terá que se manifestar, não apenas com palavras, mas, sobretudo, com provas documentais. Anexaram cópias dos relatórios de produção dos exercícios de 2005 a 2007, intitulados “Planilha de Apuração de Custo” (fls. 428/520 e 521/674).

Deu-se ciência do resultado da diligência ao contribuinte (fls. 675-676).

O autuado manifestou-se (fls. 678/685) reclamando que os autuantes não cumpriram a diligência, limitando-se a externar entendimentos pessoais a respeito da situação em análise, sem indicar qualquer respaldo fático ao que foi questionado, e ainda solicitaram que a empresa apresentasse prova do beneficiamento realizado em Camaçari após o retorno da etapa do processo produtivo realizado em outro estabelecimento. Argumenta que, como os fiscais não provaram a inocorrência da terceira fase do processo produtivo no estabelecimento situado em Camaçari, este fato deve ser reputado como ocorrido, tornando insubstancial o lançamento. Observa que não foi pleiteada ou obtida a inversão do ônus da prova, como alegam os auditores, pois a autuação não se fundamenta em presunção legal, hipótese em que caberia ao impugnante fazer prova no sentido de elidi-la. Argumenta que a base de cálculo deve ser certa e determinada, cabendo à fiscalização fazer prova do fato, uma vez que a inocorrência da terceira etapa do processo produtivo é fato constitutivo da cobrança realizada, de forma que deve ser provado pelos auditores, conforme prevê o art. 333, I, do CPC. Frisa que os autuantes também deixaram de cumprir a solicitação do órgão julgador no sentido de que juntassem elementos de prova de que os produtos industrializados em outros estabelecimentos entravam apenas simbolicamente no estabelecimento de Camaçari. Aduz que a afirmação dos autuantes de que não ocorreu a terceira etapa do processo produtivo e de que há uma entrada apenas simbólica do produto industrializado remetido para realização de etapa intermediária em outro estabelecimento constitui mera conjectura dos auditores, que se baseiam em suposições para tentar conceder validade a uma autuação realizada sem lastro probatório mínimo. Quanto à menção feita pelos autuantes a uma afirmação que teria sido feita pelo diretor da empresa, o autuado contrapõe que a suposta afirmação é uma mera ilação, sem qualquer elemento que a faça condizente como prova, haja vista que os fiscais não identificaram o diretor, não indicaram a data em que esse “depoimento” foi tomado e não trouxeram qualquer outro componente que concedesse fé a tal ilação. No que tange à ponderação dos autuantes de que não seria razoável trazer fisicamente a mercadoria, uma vez que parte da produção da empresa é destinada para fora da Bahia, o autuado argumenta que não cumpre aos autuantes tratar a respeito da logística empregada pela empresa na sua distribuição de vendas, e frisa que não só é razoável como é justificável o retorno do produto semi-elaborado resultante da industrialização fora do estabelecimento para Camaçari, uma vez que no próprio estabelecimento do autuado é realizada a terceira e última etapa do processo produtivo. Com relação ao argumento dos autuantes de que 90% do mercado consumidor da empresa ficaria fora da Bahia e os produtos seriam prontos e acabados, o autuado diz que os fiscais se valeram de uma suposição não comprovada para tentar justificar o descumprimento do que foi solicitado pelo órgão julgador. Quanto às planilhas de apuração de custo, o autuado explica que, contabilmente, a apuração do custo de todos os produtos vendidos é feita como sendo decorrente de fabricação própria, uma vez que a empresa não tem a industrialização de produtos acabados em estabelecimento de terceiros, sendo por isso inadmissível a insinuação em contrário levantada pelos autuantes. Aduz que a apuração de custo é feita de forma unificada como fabricação própria, não havendo distinção dos custos de produção com relação a matérias-primas, energia, mão-de-obra, depreciação, materiais secundários, etc., ou seja, o único centro de custo é fabricação própria, critério este que é mantido nas referidas planilhas, de modo

que a parte relativa ao custo da pequena parte da industrialização do composto master branco, realizada fora do seu estabelecimento, é parte integrante do custo total da fabricação própria, e os produtos semi-elaborados retornam à fábrica em Camaçari para complementação da industrialização, procedendo-se à apropriação desses gastos, além do dispêndio da fase anterior em estabelecimentos de terceiros diretamente dentro do custo geral de fabricação própria. Justifica esse critério dizendo que a apuração de todos os custos englobados como fabricação própria tem como objetivo atender à legislação para apuração do lucro real, para fins de pagamento do Imposto de Renda, CSLL, PIS e COFINS, tendo em vista que à receita federal não interessa a distinção se o produto foi integralmente produzido no próprio estabelecimento industrial ou se alguma parte do processo foi executada em estabelecimento de terceiro. Conclui dizendo que, por essas razões, a fiscalização é que deve provar os fatos constitutivos que supostamente dariam azo à cobrança de imposto nos casos dos itens 1º e 2º deste Auto. Reitera os termos da impugnação anterior, inclusive e principalmente no que se refere a matérias que não foram tratadas de forma expressa em sua manifestação.

O processo foi dado por instruído e posto em pauta para julgamento (fl. 688-v).

Na sessão de julgamento do dia 10.8.11, decidiu-se retirar o processo de pauta e enviá-lo em diligência à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho (fls. 690/694), para esclarecimentos relativamente aos itens 1º, 2º, 3º e 5º, nestes termos:

- a) item 1º: deveria ser verificado se as operações são realizadas a preços FOB (parágrafo único do art. 645) ou a preços CIF (parágrafo único do art. 646). Caso os preços fossem CIF, deveriam ser feitos os devidos ajustes, retirando-se as parcelas relativas aos preços CIF (fl. 57) e recalculando-se o débito;
- b) item 2º: deveria ser verificado se as operações são realizadas a preços FOB (parágrafo único do art. 645) ou a preços CIF (parágrafo único do art. 646). Caso os preços fossem CIF, deveriam ser feitos os devidos ajustes, retirando-se da coluna “Saídas não incentivadas” para a coluna “Saídas incentivadas”, no demonstrativo de apuração do incentivo fiscal do Desenvolve, recalculando-se o débito;
- c) item 3º: deveria ser intimado o contribuinte para que no prazo de 30 dias apontasse todos os pontos que a seu ver carecem de revisão relativamente a este item, apresentando as provas pertinentes. Em face dos elementos que fossem apresentados pelo contribuinte, deveria ser feita a revisão do lançamento;
- d) item 5º: deveria ser intimado o contribuinte para que no prazo de 30 dias apontasse todos os pontos que a seu ver carecem de revisão relativamente a este item 5º, apresentando as provas pertinentes. Em face dos elementos que fossem apresentados pelo contribuinte, deveria ser feita a revisão do lançamento.

Em cumprimento à diligência, a ASTEC emitiu parecer (fls. 697/708) que se inicia com comentários acerca dos elementos atinentes ao item 1º e dos critérios adotados pela fiscalização, assinalando, ponto por ponto, as razões da autuação e as questões suscitadas pelo autuado. Observa que, conforme foi dito pelos autuantes na informação fiscal, o contribuinte se utilizou de crédito presumido relativo ao serviço de transporte incluso na base de cálculo do ICMS, uma vez que é sua a responsabilidade pelo pagamento do tributo, na condição de contratante do serviço, o que vem corroborar com a afirmação do autuado, de que o frete integra a base de cálculo do imposto, e portanto as operações foram realizadas a preços CIF, daí decorrendo que a essência da glosa dos créditos não está em ser uma operação a preço FOB ou CIF, e sim em essas “operações de serviço de transporte” terem sido originárias de operações de terceiros ou próprias, pois o Programa Bahiaplast acoberta apenas mercadorias de fabricação própria, conforme foi afirmado pelos autuantes na informação, de modo que o que foi solicitado na diligência, no sentido de que fosse

verificado se os transportes das mercadorias objeto da autuação são decorrentes de operações realizadas a preço FOB ou CIF, é questão de mérito, e por isso, em respeito ao princípio da celeridade, foi desenvolvido um novo demonstrativo, expurgando a glosa dos créditos relacionados aos serviços de transporte, e, caso o órgão julgador decida por tais conclusões, o valor do imposto do item 1º fica reduzido de R\$ 906.912,31 para R\$ 817.600,31, conforme instrumento à fl. 752.

Quanto ao item 2º, o fiscal diligente comenta o motivo da autuação, observando que a diferença entre este item e o item 1º consiste em que o item 2º diz respeito ao exercício de 2007, quando o autuado estava acobertado pelo Desenvolve, enquanto que o item 1º cuida dos exercícios de 2005 e 2006, quando o contribuinte se encontrava enquadrado no Bahiaplast. Destaca a afirmação dos autuantes de que, a exemplo do Programa Bahiaplast, a normatização do Programa Desenvolve também não permite que se utilize o benefício na comercialização de mercadorias cuja fabricação tenha ocorrido em outros estabelecimentos que não o do beneficiário, sendo vedado incluir como débito incentivado o ICMS sobre serviço de transporte, ainda que integre o valor da operação, se esse frete decorre da comercialização de mercadoria não acobertada pelo programa. Diz que, dada a similaridade dos itens 1º e 2º, reconstitui todos os anexos do item 2º, concluindo que está correta a autuação, haja vista que o valor apurado na diligência é aquele que foi levantado no demonstrativo originário, e, se essa conclusão for acatada pelo órgão julgador, o imposto do item 2º é o indicado à fl. 807. Diz ainda que a glosa dos créditos, decorrente da presunção de utilização indevida de ICMS sobre frete na composição da base de cálculo do ICMS incentivado pelo Desenvolve não está em ser uma operação a preço FOB ou CIF, e sim em essas “operações de serviço de transporte” terem sido originárias de operações de terceiros ou próprias, pois o Programa Desenvolve acoberta apenas mercadorias de fabricação própria. Quanto ao que foi solicitado na diligência, no sentido de que fosse informado se as operações são a preço FOB ou CIF, diz o diligente que isso é questão de mérito, e, em respeito ao princípio da celeridade, desenvolveu um novo demonstrativo, expurgando a glosa dos créditos relacionados aos serviços de transporte, remanejando da coluna “Saída não incentivada” para a coluna “Saída incentivada”, com isso identificando uma redução do valor do imposto do item 2º de R\$ 320.579,62 para R\$ 268.456,63, conforme instrumento à fl. 808.

Com relação ao item 3º, diz que intimou o contribuinte três vezes para que apontasse os aspectos que ainda carecessem de correção, com as justificativas e provas pertinentes, tendo o autuado pedido dilação do prazo para atender à intimação, porém o contribuinte nada apresentou de documentos que pudesse modificar os valores apontados pelos autuantes, no total de R\$ 65.274,23.

Quanto ao item 5º, diz que intimou o autuado para indicar todos os pontos que considerasse carentes de revisão, com as provas pertinentes, sendo então apresentado um demonstrativo em que o contribuinte destaca as entradas registradas no livro fiscal relativas a compras para industrialização dentro do Estado e compras para industrialização de outro Estado, a fim de provar que nem todas as mercadorias sinistradas a que se refere o item 5º podem não ter sido fabricadas com insumos exclusivamente adquiridos dentro do Estado da Bahia, pleiteando a aplicação da proporcionalidade entre as entradas estaduais e as interestaduais nos meses em que ocorreram os sinistros. O diligente comenta os fundamentos da autuação e as contrarrazões do autuado, e, em face dos elementos apresentados pelos fiscais e pelo contribuinte, informa que não é possível afirmar com precisão, com relação às mercadorias que foram sinistradas ou roubadas, se elas foram produzidas com insumos adquiridos dentro ou fora do Estado da Bahia. Aduz que, não sendo possível atender totalmente ao que foi solicitado na diligência, por falta de elementos, e em atenção aos princípios da razoabilidade e da celeridade, elaborou demonstrativos com aplicação da proporcionalidade pleiteada pelo autuado, com base nos percentuais de entradas de mercadorias para industrialização oriundas da Bahia e de outros Estados, e com isso o imposto do item 5º foi reduzido de R\$ 64.879,13 para R\$ 52.462,80, conforme instrumentos às fls. 909/922, gerando o demonstrativo à fl. 908.

Faz uma síntese das conclusões expostas no curso do parecer.

Foi mandado dar ciência do resultado da diligência ao contribuinte e aos autuantes (fl. 923).

O autuado manifestou-se (fls. 928/935), dizendo que, em relação aos itens 1º e 2º, cabia ao revisor analisar se as operações foram realizadas a preço CIF, para proceder à correção das planilhas dos débitos. Observa que o revisor confirmou que o transporte foi realizado a preço CIF e elaborou novo demonstrativo no qual expurgou a glosa dos créditos relacionados aos serviços de transporte, reduzindo a exigência fiscal para R\$ 817.600,31. Quanto ao item 2º, observa que o diligente agiu de maneira semelhante e confeccionou novo demonstrativo, no qual expurgou a glosa dos créditos do ICMS relacionados aos serviços de transporte, remanejando da coluna “Saídas não incentivadas” para a coluna “Saídas incentivadas”, reduzindo o imposto para R\$ 268.456,63. Diz que reitera o pedido de declaração da decadência e improcedência dos itens 1º e 2º, quanto aos valores remanescentes, especialmente no tocante aos argumentos expostos na impugnação e nas manifestações seguintes.

Com relação ao item 3º, diz que impugna a condição de responsável solidário em decorrência da falta de retenção do ICMS relativo aos serviços de transporte efetuados por transportadores autônomos ou por transportadoras não inscritas na Bahia, lembrando que na defesa alegou falta de provas de que sua empresa houvesse contratado o transporte de mercadorias, tendo apresentado Notas Fiscais para demonstrar a ausência de contrato de transporte de mercadorias. Aduz que diversas “operações de serviços de transportes” na verdade foram realizadas por empresas com sede no Estado da Bahia, afastando a responsabilidade por substituição, tendo os próprios autuantes elaborado novo demonstrativo, anuindo com os argumentos da defesa e abatendo os valores dos serviços prestados por empresas com sede neste Estado e dos serviços prestados por autônomos, reduzindo o valor da exigência fiscal para R\$ 65.274,23, e a ASTEC ratificou a redução. Alega que devem ser excluídos os valores relativos aos fatos geradores ocorridos até o dia 28.6.05, já alcançados pela decadência, no montante de R\$ 8.183,54, considerando que o prazo decadencial do ICMS se inicia na data do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

Quanto ao item 5º, observa que a ASTEC, aplicando a proporcionalidade pleiteada pela empresa, reduziu o valor do imposto para R\$ 52.462,80.

Conclui dizendo que reitera todos os termos da impugnação e das demais intervenções no processo, e que se reserva o direito de valer-se posteriormente dos meios de prova admitidos em direito, pugnando pelo acolhimento das razões de sua defesa.

Foi por fim dada vista dos autos a um dos autuantes, o qual se pronunciou declarando ter tido ciência do parecer da ASTEC (fl. 940).

VOTO VENCIDO – VALOR DO LANÇAMENTO - ITEM 2º

Este Auto de Infração diz respeito a 6 lançamentos. O autuado suscitou duas nulidades. Na primeira, relativamente ao 1º item do Auto de Infração, alega incerteza e insegurança em virtude da forma como foram elaboradas as planilhas fiscais, com emprego de critérios arbitrários e ilegais na determinação da base de cálculo. Reclama que os demonstrativos fiscais não indicam qual foi o critério do arbitramento adotado.

Na informação, os autuantes rebateram as objeções da defesa contrapondo que não há incerteza nem insegurança, pois o que houve, por inteira responsabilidade do autuado, foi o emprego, no levantamento fiscal, de uma complexa engenharia na elaboração das planilhas, a fim de chegar aos valores devidos, mesmo que de forma indireta. Negam que tivesse havido arbitramento. Explicam que não houve alternativa senão a utilização da proporcionalidade para determinar o valor dos

produtos fabricados fora do Estado em relação ao total do faturamento, para chegar ao valor do crédito apropriado indevidamente. Explicam, passo a passo, o critério indireto que foi concebido para apartar das vendas totais aquelas relativas a produtos industrializados por terceiros por conta e ordem do autuado.

Não houve arbitramento neste caso. Apesar de os cálculos serem bastante complexos, tal complexidade decorre da natureza das operações envolvidas neste caso, vendo-se eles na obrigação de determinar e separar os valores das saídas de mercadorias de produção do próprio estabelecimento dos valores relativos a mercadorias produzidas por terceiros em outro Estado. Esses benefícios fiscais – Bahiaplast, Desenvolve, etc. –, criados em normas esparsas, fora do texto do Regulamento, têm peculiaridades que implicam situações assim, que praticamente não têm solução. Os fiscais autuantes, de forma louvável, fizeram o possível para solucionar um problema que o legislador, embora decerto tivesse previsto, não atentou para a sua complexidade. Ultrapassou a preliminar, pois, conforme já adiantei, não houve arbitramento neste caso.

Numa segunda preliminar, quanto ao item 2º, o autuado alega ausência de critério jurídico válido para discriminar as operações como sendo ou não incentivadas.

A diferença entre o item 1º e o item 2º consiste em que, no item 1º, a imputação diz respeito a utilização indevida de crédito, feita segundo o fisco em desacordo com a legislação do programa Bahiaplast, ao passo que, no item 2º, a imputação se refere a dilação indevida do prazo para pagamento do ICMS prevista na legislação do Desenvolve.

Tal como no caso do item 1º, os autuantes, na informação, ponderaram que não foram utilizados métodos arbitrários, apenas foram segregadas as operações com produtos de fabricação própria daquelas com produtos fabricados por terceiros fora do Estado. Explicam, passo a passo, como procederam aos cálculos, através da proporcionalidade, para determinação dos valores da produção do próprio contribuinte e da produção efetuada por sua conta e ordem em outros estabelecimentos.

Também neste caso não houve arbitramento. Os cálculos são complexos, e os próprios autuantes admitem que foi empregada uma verdadeira engenharia na elaboração das planilhas, porém os critérios adotados são razoáveis em face da dificuldade de separar os valores da produção própria dos valores das mercadorias produzidas por terceiros.

O autuado reclama da orientação da Instrução Normativa 27/09, alegando que ela é posterior aos fatos em análise e não pode retroagir.

Instrução normativa não afeta o conteúdo do benefício fiscal. Não cria nem modifica o direito quanto ao benefício fiscal. O que esse tipo de norma veicula é apenas uma espécie de roteiro a ser seguido pelos agentes do fisco.

Foi levantada uma questão quanto à decadência de parte dos itens 1º e 3º, relativamente aos fatos ocorridos até junho de 2005.

Não acato a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2005. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os valores questionados dizem respeito aos meses de janeiro a junho de 2005. Esses valores já poderiam ter sido lançados pelo fisco no exercício de 2005. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2006. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31.12.10. O procedimento fiscal foi formalizado em 18.6.10. O contribuinte foi intimado no dia 28.6.10. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no art. 107-A, acrescentado pela Lei nº 8.534/02, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art.

173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apegava a defesa, aplica-se quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.

Passo ao exame do mérito.

No 1º lançamento, o autuado é acusado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS porque, contrariando as disposições dos arts. 5º, III, e 9º do Regulamento do Bahiaplast, aprovado pelo Decreto nº 7.439/98, se apropriou de crédito presumido nas operações de vendas de mercadorias fabricadas em estabelecimentos industriais localizados em outras unidades da federação, como também se apropriou de forma indevida de crédito presumido sobre o serviço de transporte incluso na Nota Fiscal de venda de produtos com cláusula FOB, na condição de responsável por substituição.

Note-se que esse item 1º cuida de crédito fiscal relativo a dois aspectos: a) operações de vendas de mercadorias fabricadas em estabelecimentos industriais localizados em outras unidades da federação; b) serviço de transporte incluso na Nota Fiscal de venda de produtos com cláusula FOB.

Há certa dificuldade na análise desse lançamento, por envolver duas situações heterogêneas, de natureza distinta, embora tendo ambas em comum o fato de se tratar de situações relativas ao programa Bahiaplast.

Quanto ao primeiro aspecto, não há dúvida que o crédito presumido previsto no programa Bahiaplast apenas se aplica em relação às mercadorias produzidas neste Estado pelo estabelecimento beneficiário do programa, nos termos dos arts. 5º, III, 9º e 10 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 7.439/98. Mantendo o lançamento quanto aos valores atinentes ao primeiro aspecto do item 1º – glosa dos créditos relativos a operações de vendas de mercadorias fabricadas em estabelecimentos industriais localizados em outras unidades da federação.

Com relação ao segundo aspecto, a glosa dos créditos tem por motivo o fato de serem relativos a serviços de transporte inclusos na Nota Fiscal de venda de produtos com cláusula FOB.

Não obstante a descrição do fato se referir a vendas com cláusula FOB, depreende-se da mesma descrição que, se o valor do serviço de transporte está incluso no valor da Nota de venda, não se trata de cláusula FOB, e sim de cláusula CIF. Para dirimir a dúvida, foi determinada diligência, ficando esclarecido que as vendas foram feitas com cláusula CIF.

O autuado na defesa sustentou ser possível a utilização do crédito do imposto relativo ao transporte de mercadorias, tomando por fundamento a regra do inciso I do art. 54 do RICMS, sendo o transporte realizado por conta e ordem do vendedor, haja vista que o valor do frete deve compor a base de cálculo do imposto.

Por sua vez, os autuantes, embora admitam que o frete está incluso no valor da operação, sustentam ser indevido o crédito, partido do pressuposto de que o crédito previsto na legislação do Bahiaplast se restringe tão somente às operações relativas ao valor das mercadorias vendidas, não sendo extensivo aos valores das prestações de serviços de transporte.

O raciocínio dos autuantes estaria correto, desde que se tratasse de créditos fiscais relativos, de fato, a “serviços de transporte”, tal como o fato foi descrito. Realmente, não poderia, se fosse este o caso, ser utilizado o crédito de Conhecimentos de Transporte, relativamente ao imposto pagos pelos transportadores.

Porém, neste caso, não há por que se falar em “serviço de transporte”, pois o que se tem de fato é o “valor da operação”, tendo em vista que nas operações efetuadas a preços CIF as despesas acessórias integram o valor da operação. Nos termos do art. 54 do RICMS/97, integram o valor da operação todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das

mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação, bem como o valor do frete relativo a transporte intramunicipal, intermunicipal ou interestadual, caso o transporte seja efetuado pelo próprio vendedor ou remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e até mesmo o valor do IPI, nas saídas efetuadas por contribuinte do imposto federal com destino a consumidor ou usuário final, a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, ou para uso, consumo ou ativo immobilizado de estabelecimento de contribuinte.

Na fase de instrução, foi determinada a realização de diligência a cargo da ASTEC, para que fosse verificado se as operações de que cuida o item 1º foram realizadas a preços FOB (parágrafo único do art. 645) ou a preços CIF (parágrafo único do art. 646). Caso os preços fossem CIF, deveriam ser feitos os devidos ajustes, retirando-se as parcelas relativas aos preços CIF e recalculando-se o débito. Acato os cálculos feitos pela ASTEC, segundo a orientação do órgão julgador em decisão interlocutória. O valor do imposto do item 1º fica reduzido para R\$ 817.600,31, conforme instrumento à fl. 752.

Esse mesmo problema se apresenta no 2º item, que acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de uso indevido de incentivo fiscal consistente na dilação de prazo para pagamento do tributo relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do Desenvolve, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, por incluir como débito incentivado o imposto incidente nas operações com mercadorias fabricadas em outras unidades da federação por conta e ordem, bem como o ICMS relativo ao frete incluso na Nota Fiscal de venda de mercadorias com cláusula FOB.

Com efeito, o item 2º contempla também dois aspectos, pelo fato de o contribuinte incluir como débito incentivado: a) o imposto incidente nas operações com mercadorias fabricadas em outros Estados por sua conta e ordem; b) o ICMS relativo ao frete incluso nas operações de venda de mercadorias efetuadas com a cláusula FOB.

Os próprios fiscais deixaram claro na informação que as operações foram a preços CIF, e não FOB.

A conclusão neste caso do item 2º é a mesma a que se chegou no tocante ao item 1º. Quanto ao primeiro aspecto, nos termos do art. 22 do Regulamento do Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205/02, no caso de remessa interna e interestadual para industrialização, os incentivos do referido programa somente incidirão sobre a parcela produzida no estabelecimento beneficiário. Mantendo o lançamento do item 2º quanto aos valores atinentes ao primeiro aspecto da imputação – imposto incidente nas operações com mercadorias fabricadas em outros Estados por sua conta e ordem.

Quanto ao segundo aspecto contido na descrição do fato deste item 2º, a autuação fiscal tem por motivo o fato de, segundo o fisco, o imposto ser relativo ao frete incluso nas operações de venda de mercadorias efetuadas com a cláusula FOB.

Também neste caso, tal como no item precedente, apesar de a descrição do fato se referir a vendas com cláusula FOB, depreende-se da mesma descrição que, se o valor do serviço de transporte está incluso no valor da operação de venda, não se trata de cláusula FOB, e sim de cláusula CIF. Para dirimir a dúvida, foi determinada diligência, ficando esclarecido que as vendas foram feitas com cláusula CIF.

A autuação faria sentido, caso se tratasse de imposto incidente, de fato, sobre “serviços de transporte”, tal como o fato foi descrito. Realmente, não poderia, se fosse este o caso, ser considerado no benefício o imposto destacado em Conhecimentos de Transporte, relativamente ao imposto pagos pelos transportadores.

Porém, neste caso, não há por que se falar em “serviço de transporte”, pois o que se tem de fato é o “valor da operação”, tendo em vista que nas operações efetuadas a preços CIF as despesas acessórias integram o valor da operação. Nos termos do art. 54 do RICMS/97, integram o valor da operação todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação, bem como o valor do frete relativo a transporte intramunicipal, intermunicipal ou interestadual, caso o transporte seja efetuado pelo próprio vendedor ou remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e até mesmo o valor do IPI, nas saídas efetuadas por contribuinte do imposto federal com destino a consumidor ou usuário final, a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, ou para uso, consumo ou ativo imobilizado de estabelecimento de contribuinte.

Na fase de instrução, foi determinada a realização de diligência a cargo da ASTEC, para que fosse verificado se as operações eram realizadas a preços FOB (parágrafo único do art. 645) ou a preços CIF (parágrafo único do art. 646). Caso os preços fossem CIF, deveriam ser feitos os devidos ajustes, retirando-se da coluna “Saídas não incentivadas” para a coluna “Saídas incentivadas”, no demonstrativo de apuração do incentivo fiscal do Desenvolve, recalculando-se o débito. Acato os cálculos feitos pela ASTEC, segundo a orientação do órgão julgador em decisão interlocutória. O valor do imposto do item 2º fica reduzido para R\$ 268.456,63, conforme instrumento à fl. 808.

Ainda com relação a este item 2º, há um problema quanto à multa. O autuado reclamou que a multa de 100% prevista no art. 42, IV, “j”, da Lei nº 7.014/96 foi aplicada de forma equivocada, porque, mesmo que tivesse ocorrido alguma infração, a multa aplicável seria de 60%, prevista no inciso II, “a” ou “f”, por não ser juridicamente válido presumir que a utilização do incentivo fiscal que supostamente teria ocorrido de forma indevida se deu de forma fraudulenta, condição indispensável para que seja aplicada a multa de 100%. Cita decisão deste Conselho em caso que considera semelhante.

Tem razão o autuado. Tal como no item 1º, a multa do item 2º é de 60%: Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso II, “a”.

O item 3º refere-se à falta de retenção de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais efetuadas por transportadores autônomos ou por empresas transportadoras não inscritas neste Estado, e tendo em vista a sua condição de contratante do serviço, conforme consignado nas Notas Fiscais de faturamento.

Em face das questões assinaladas pelo autuado na defesa, os fiscais autuantes na informação reconheceram que nos demonstrativos foram incluídas Notas Fiscais para as quais não cabia a exigência fiscal, seja por se tratar de serviços de transportes prestados por empresas com inscrição neste Estado, seja porque, no caso de transportadores autônomos, o serviço já havia sido incluído no valor da operação, e por isso elaboraram novos demonstrativos, reduzindo o valor do imposto para R\$ 65.274,23. Na fase de instrução, foi determinada diligência a cargo da ASTEC para que fosse intimado o contribuinte para que no prazo de 30 dias apontasse todos os pontos que a seu ver carecessem de revisão relativamente a este item, apresentando as provas pertinentes. O auditor encarregado da revisão informou que intimou o contribuinte três vezes para que ele apontasse os aspectos que ainda carecessem de correção, com as justificativas e provas pertinentes, tendo o autuado pedido dilação do prazo para atender à intimação, porém o contribuinte nada apresentou que pudesse modificar os valores apontados pelos autuantes, no total de R\$ 65.274,23.

Acato o novo valor do item 3º, pelas razões declinadas pelos autuantes.

Com relação ao item 4º, que cuida da falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, nas remessas de mercadorias para depósito em armazém geral em outra unidade da federação sem destaque do imposto, os fiscais autuantes na informação reconheceram que os valores em discussão foram compensados com o registro dos débitos no livro de apuração, ainda que não obedecendo às formalidades da legislação, e recomendam que se exclua esta infração. Está demonstrado que realmente o débito do item 4º é indevido.

No tocante ao item 5º, que acusa a falta de recolhimento do ICMS devido por diferimento, em virtude de sinistro ou roubo, o autuado alegando equívoco quanto à premissa da autuação e incongruência entre os elementos do Auto e a planilha correspondente, aponta como exemplo o lançamento do mês de fevereiro de 2007. Reclama que os autuantes presumiram que todas as operações de saída que foram obstadas pela ocorrência de sinistros e roubos atingiram produtos fabricados com insumos adquiridos dentro do Estado da Bahia, evidenciando-se assim incerteza quanto aos valores lançados, uma vez que sobre parte dos produtos perdidos não havia ICMS diferido que devesse ser pago no momento da saída.

Na informação, os autuantes reconheceram que realmente houve um erro de digitação na indicação da data da ocorrência da 2ª parcela do item 5º, no valor de R\$ 7.128,15, pois a data da ocorrência do fato gerador, conforme consta no anexo XIV.1, acostado à fl. 176, é 31.5.07, e a data de vencimento da obrigação é 9.6.07.

Na fase de instrução, foi determinada diligência a cargo da ASTEC para que fosse intimado o contribuinte para que no prazo de 30 dias apontasse todos os pontos que a seu ver carecessem de revisão relativamente a este item 5º, apresentando as provas pertinentes. O auditor incumbido da revisão comenta os fundamentos da autuação e as contrarrazões do autuado, e, em face dos elementos apresentados pelos fiscais e pelo contribuinte, informa que não é possível afirmar com precisão, com relação às mercadorias que foram sinistradas ou roubadas, se elas foram produzidas com insumos adquiridos dentro ou fora do Estado da Bahia, e em face disso, em atenção ao princípio da razoabilidade, elaborou demonstrativos com aplicação da proporcionalidade pleiteada pelo autuado, com base nos percentuais de entradas de mercadorias para industrialização oriundas da Bahia e de outros Estados, e com isso o imposto do item 5º foi reduzido de R\$ 64.879,13 para R\$ 52.462,80, conforme instrumentos às fls. 909/922, gerando o demonstrativo à fl. 908.

Concordo plenamente com o critério adotado pelo revisor, quanto ao emprego da proporcionalidade no cálculo do imposto a ser lançado, haja vista que o imposto diferido diz respeito apenas aos insumos adquiridos neste Estado, restando portanto a ser lançado neste item o tributo no valor de R\$ 52.462,80. O demonstrativo do débito do item 5º deverá ser refeito com base nas seguintes indicações, tomando-se por fonte a planilha à fl. 909:

DATA OCORR.	DATA VENCTO.	ICMS LANÇADO (R\$)	ICMS REMANESCENTE (R\$)
31.08.05	09.09.05	11.375,08	11.261,33
31.01.07	09.02.07	7.128,15	
28.02.07	09.03.07	9.258,20	8.424,96
31.03.07	09.04.07	9.639,00	6.168,96
30.04.07	09.05.07	18.564,00	13.737,36
31.05.07	09.06.07		5.203,55
30.09.07	09.10.07	8.914,70	7.666,64
Totais		64.879,13	52.462,80

O débito do item 6º decorre de utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS referente a devoluções de mercadorias ocorridas em 2007 mas relativas a faturamentos de exercícios anteriores com o benefício do crédito presumido nos termos dos arts. 5º, III, e 9º do Regulamento do Bahiaplast, o qual deveria ter sido estornado com o desfazimento da operação.

Não me parece razoável a ponderação da defesa de que, de acordo com a regra do inciso III do art. 5º do Regulamento do Bahiaplast o crédito presumido é concedido em função da industrialização do produto em solo baiano e a sua consequente saída, ao ser alienada, de modo que a devolução de mercadoria inservível ou inutilizável não teria o condão de anular a condição de gozo do benefício previsto no Bahiaplast, haja vista que o direito à realização da operação de saída com exclusão de parte da tributação já havia se perfeito, aduzindo que a devolução de mercadoria imprestável poderia ser equiparada a sinistro, uma vez que em ambos os casos o alienante do produto fica impossibilitado de utilizar-se da mercadoria produzida.

Concordo com os autuantes quando dizem que, em face do desfazimento do negócio, o contribuinte deveria ter efetuado o estorno do crédito presumido que havia utilizado por ocasião do faturamento. Quanto à alegação da defesa de que se trata de devolução de mercadorias avariadas e inservíveis, os fiscais informam que todas as devoluções foram agregadas ao estoque de produtos acabados e não há qualquer lançamento a título de perdas. Aduzem que, caso fosse verdadeira tal alegação, as baixas do estoque de produtos acabados teriam refletido esta situação, e isto não ocorreu.

Mantendo o lançamento do item 6º.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR - VALOR DO LANÇAMENTO - ITEM 2º

Inicialmente, cabe-me consignar que coaduno plenamente com o entendimento manifestado pelo ilustre Relator quanto ao que denominou de “*primeiro aspecto*” da exigência fiscal de que cuida este item da autuação.

De fato, o art. 22 do Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/02, determina que no caso de remessa interna e interestadual para industrialização, os incentivos do referido Programa somente incidirão sobre a parcela produzida no estabelecimento beneficiário, salvo situações excepcionais por deliberação do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE.

Assim sendo, no que tange aos valores referentes ao imposto incidente nas operações com mercadorias fabricadas em outros Estados por conta e ordem do autuado, certamente não merece qualquer reparo o voto proferido pelo nobre Relator.

Entretanto, no que concerne ao “*segundo aspecto*” abordado pelo ilustre Relator - *o imposto ser relativo ao frete incluso nas operações de venda de mercadorias efetuadas com a cláusula FOB* – respeitosamente, divirjo do voto proferido.

Isso porque, claramente, o art. 3º do referido Regulamento do Programa DESENVOLVE, estabelece que o benefício de dilação de prazo do saldo devedor mensal do ICMS, se refere às **operações próprias**, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

O fundamento utilizado pelo ilustre Relator é de que: “*A autuação faria sentido, caso se tratasse de imposto incidente, de fato, sobre “serviços de transporte”, tal como o fato foi descrito. Realmente, não poderia, se fosse este o caso, ser considerado no benefício o imposto destacado em Conhecimentos de Transporte, relativamente ao imposto pagos pelos transportadores.*

Porém, neste caso, não há por que se falar em “serviço de transporte”, pois o que se tem de fato é o “valor da operação”, tendo em vista que nas operações efetuadas a preços CIF as despesas acessórias integram o valor da operação. Nos termos do art. 54 do RICMS/97, integram o valor da operação todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao

destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação, bem como o valor do frete relativo a transporte intramunicipal, intermunicipal ou interestadual, caso o transporte seja efetuado pelo próprio vendedor ou remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e até mesmo o valor do IPI, nas saídas efetuadas por contribuinte do imposto federal com destino a consumidor ou usuário final, a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, ou para uso, consumo ou ativo imobilizado de estabelecimento de contribuinte.”

Ora, parece-me que o próprio Relator traz a resposta sobre a inadmissibilidade do cômputo da parcela “acessória” do frete na apuração do ICMS referente à parcela incentivada.

Isso porque, o art. 54 do RICMS/97, aduzido pelo Relator, de fato, não permite qualquer sombra de dúvida sobre os itens que **integram o valor da operação**, dentre eles, o valor do frete a preço CIF.

Ocorre que, no presente caso, não cabe discussão sobre as importâncias que **integram o valor da operação** - consoante o art. 54 do RICMS/97-, mas sim o alcance pretendido pelo legislador no que tange ao benefício de dilação de prazo do saldo devedor mensal do ICMS, referente às **operações próprias**, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo – na forma do art. 3º do referido Regulamento do Programa DESENVOLVE.

Desse modo, há que se atentar para a regra específica prevista no Regulamento do DESENVOLVE e não a regra genérica, prevista no art. 54 do RICMS/97, sendo cediço que a regra específica prevalece sobre a regra geral.

Seguindo essa linha de pensamento, entendo que o legislador ao estabelecer que o benefício diz respeito ao saldo devedor mensal do ICMS referente às **operações próprias**, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo, claramente delimitou o campo de abrangência do benefício, ou seja, excluiu os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo Conselho.

O art. 646 do RICMS/BA/97, ao tratar sobre operação de circulação de mercadoria realizada a preço CIF, estabelece que sendo o “**transporte**” efetuado pelo remetente, em veículo próprio, locado ou arrendado, o documento fiscal que acobertar a circulação da mercadoria servirá, também, para acobertar o “**transporte**”, devendo na Nota Fiscal, além das demais exigências regulamentares, o remetente da mercadoria consignar, os dados do veículo transportador; a expressão: “Frete incluído no preço da mercadoria” ou “Venda a preço CIF”; a expressão: “Documento válido como Conhecimento de Transporte – Transportado pelo remetente”.

Parece-me pertinente o registro feito pelos autuantes, na Informação Fiscal, de que descabe incluir como débito incentivado o ICMS incidente sobre “serviço de transporte”, ainda que integre o valor da operação, uma vez que com esta não se confunde.

Ora, mesmo que prevaleça o entendimento manifestado pelo ilustre Relator de que, “...não há por que se falar em “serviço de transporte”, pois o que se tem de fato é o “valor da operação”, tendo em vista que nas operações efetuadas a preços CIF as despesas acessórias integram o valor da operação”, certamente que a opção empresarial do contribuinte em “transportar” as mercadorias a preço CIF, não pode ser considerada para fins de apuração do saldo devedor mensal do ICMS referente às **operações próprias**, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo, haja vista que a parcela referente ao frete não está vinculada aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE, na condição de “**operações próprias**”.

Cabe observar o registro feito pelo nobre Relator, no sentido de na fase de instrução, foi determinada a realização de diligência a cargo da ASTEC, para que fosse verificado se as operações

eram realizadas a preços FOB (parágrafo único do art. 645) ou a preços CIF (parágrafo único do art. 646), sendo que, caso os preços fossem CIF, deveriam ser feitos os devidos ajustes, retirando-se da coluna “Saídas não incentivadas” para a coluna “Saídas incentivadas”, no demonstrativo de apuração do incentivo fiscal do DESENVOLVE, recalculando-se o débito. A diligência foi cumprida pela ASTEC/CONSEF, tendo sido identificado se tratar de operações a preços CIF.

Diante do exposto, a infração 02 é procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 142554.0004/10-0, lavrado contra **SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 1.277.521,13, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “a”, “e” e “f”, e inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR – ITEM 2º

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO - ITEM 2º

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR