

A. I. Nº - 281082.0022/12-7  
AUTUADO - QUÍMICA AMPARO LTDA.  
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO MOURA CRISÓSTOMO  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 24. 02. 2014

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0026-01/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA DE MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERESTADUAL, DESTINADA A CONTRIBUINTE DESTE ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. PRODUTOS DE LIMPEZA (Protocolo ICMS 106/09). Infração reconhecida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS DE USO E CONSUMO. a) PROVENIENTE DE ESTABELECIMENTO DO AUTUADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É devido o ICMS diferencial de alíquotas, nas entradas de bens destinados ao uso e consumo, mesmo quando provenientes de outro estabelecimento do autuado, situado em outra unidade federal. Infração caracterizada. b) PRODUTOS EMPREGADOS EM LABORATÓRIO. Materiais utilizados em análises de laboratório servem a um setor específico, visando a realização de ensaios e análises físico-químicas para acompanhamento das especificações e qualidade do produtos fabricado, não pode ser classificado como produtos intermediários, mas materiais de usos e consumo e passível do recolhimento da DIFAL. Infração subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Materiais utilizados em análises de laboratório servem a um setor específico, visando a realização de ensaios e análises físico-químicas para acompanhamento das especificações e qualidade do produtos fabricado, não se confunde com a produção e o direito ao crédito fiscal, no prazo estipulado na LC 87/96. 4. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO COM VALOR INFERIOR AO PREVISTO. Os custos de produção nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular devem corresponder aos custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão de obra e do acondicionamento, tal como previsto no art. 56, I, RICMS/BA. Infração reconhecida. 5. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. UTILIZAÇÃO INCORRETA DO BENEFÍCIO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. O texto do artigo 3º do Decreto nº 8.205/02 restringe de forma expressa o âmbito dos benefícios instituídos pela Lei nº 7.980/91 ao saldo devedor do ICMS relativo às operações próprias, assim entendidas às decorrentes da consecução da atividade industrial incentivada. Infração subsistente. 6. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) OMISSÃO DE SAÍDA. O autuado apresenta demonstrativo que comprovam a

emissão das notas fiscais de saída e escrituração regular de parcela dos itens faltantes. Infração subsistente em parte. **b) SAÍDA DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** O autuado apresenta demonstrativo que comprovam a emissão das notas fiscais de saída e escrituração regular de parcela dos itens faltantes. Infração subsistente em parte. Não acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/09/2012, para exigir ICMS no valor total de R\$4.832.878,45, tendo em vista a apuração das seguintes irregularidades:

1. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, conforme relação de notas fiscais sem substituição tributária Anexo I. Valor R\$7.287,46. Multa de 60%.
2. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto referente à diferença de alíquota de material de uso e consumo adquirido em outra unidade da federação, conforme Anexo II, que demonstra o resumo do recolhimento a menor da diferença de alíquota no exercício de 2009 e II A, entregue ao contribuinte em meio magnético devidamente criptografado, com a relação das notas fiscais objeto da infração e o cálculo da diferença de alíquota recolhido a menor no período. Valor R\$73.763,45. Multa de 60%.
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme planilhas Anexo III, que demonstram o crédito fiscal indevido por nota fiscal e item de mercadorias adquiridas. Valor R\$34.038,47. Multa de 60%.
4. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, classificada erroneamente como matéria prima, objeto dos créditos glosados na infração anterior, em conformidade com o Anexo III, apenso ao processo. Valor R\$4.729,95. Multa de 60%.
5. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas decorrente das transferências interestaduais por utilização de base de cálculo inferior ao custo de produção, conforme demonstrativo Anexo IV, denominado Resumo de Transferência Abaixo do Custo, IV A - Transferência Abaixo do Custo e Relatórios de Custos pelo preço médio, entregues ao contribuinte em meio magnético devidamente criptografado. Valor R\$64.696,93. Multa de 60%.
6. Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, por ter incluído valores indevidamente no cálculo da parcela não incentivada, conforme planilhas de apuração mensal do ICMS DESENVOLVE, Anexo V. Valor R\$2.835.720,39. Multa de 60%.
7. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme Demonstrativo de Estoque Fechado por exercício, apenso Anexo VI, Demonstrativo de Preço Médio, Inventários por períodos, Relatório de notas fiscais de entradas e saídas por exercícios, Relatório de Produção apresentado pelo contribuinte por mês e Laudos de Perdas também apresentado pela empresa, todos em meio

magnético, devidamente criptografado e entregue ao contribuinte. Exercícios 2009/2011. Valor R\$1.425.753,93. Multas de 70 e 100%.

8. Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado em conformidade com Anexo VI acostado ao processo. Exercícios 2010/2011. Valor R\$386.887,87. Multa de 60%

O autuado apresenta impugnação às fls. 113/143, arguindo a sua tempestividade, nos termos do art. 22 do Decreto Estadual nº 7.629/99, bem como o art. 210, parágrafo único do Código Tributário Nacional – CTN.

Esclarece que houve um lapso involuntário no seu departamento contábil-fiscal, restando procedente as infrações dos itens 1 e 5, requerendo a juntada da guia comprobatória do pagamento integral das mencionadas multas, bem como pagamento proporcional referente aos itens 3 e 4, com reduções das multas estabelecidas na lei, conforme ANEXO - B. Recolheu, assim, referente ao item 01, o valor histórico de R\$ 7.287,46; (ii) quanto ao item 03, o valor histórico de R\$ 2.247,12; (iii) no item 04, o valor histórico de R\$ 1.835,89 e quanto ao item 05 foi recolhido o valor histórico de R\$ 64.696,93”, valores corrigidos monetariamente, com incidência de multa, mas com a redução de 50%, perfazendo o valor integral de recolhimento de R\$ 104.976,11.

Aduz que as demais infrações são ilegais, posto que as cobranças de ICMS abrangem débitos pautados em atos administrativos arbitrários, sem respaldo legal, fático e probatório, além de ser nulo, pois não obedece ao aspecto formal ou ao devido processo legal, especialmente atinente à sumária e infundada desconsideração dos documentos e declarações entregues ao fiscal, quando dos trabalhos de fiscalização.

Argumenta que a infração 2 – diferença de alíquota relativa aos materiais de uso e consumo, nas transferências entre suas filiais – deve ser julgada improcedente, porque segundo a inteligência da legislação e da melhor jurisprudência dos tribunais superiores, não constitui fato imponível do ICMS a transferência de bens entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte. As notas fiscais de remessas consubstanciadas no ANEXO C tratam de simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do impugnante, o que por si só não configura a ocorrência da hipótese de incidência do ICMS.

Explica que as transferências de coisas corpóreas, inclusive mercadorias, entre estabelecimento da mesma indústria, não constituem fatos geradores de ICMS, pois é elementar o entendimento de que não há negócio (operação) consigo mesmo, haja vista a relação jurídica envolver obrigatoriamente a participação de no mínimo duas pessoas, o titular da mercadoria e o adquirente do bem. Cita, nesse sentido, o jurista Arnoldo Wald e a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, além da Súmula nº 166 do STJ (*aprovada pela 1ª S. – DJU 1 de 27.8.96, p. 2.996*).

A partir de tais ensinamentos, concluiu que a inexistência de mutação patrimonial não materializa o ICMS, por não tipificar a realização da “operação jurídica”, mas simples circulação física que não denota relevância para o Direito. Reproduz entendimento do STJ (Processo AgRg no Ag 1403362 / RS AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2011/0074326-0. Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES).

Diz que a ausência da hipótese de incidência do ICMS, nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte é entendimento já pacificado, no Estado de São Paulo, tanto na jurisprudência quanto pela doutrina, que o Fisco do Estado, voluntariamente, alterou seu ordenamento de forma a reconhecer e legitimar a impossibilidade de tributação na “saída, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, de material de uso e consumo” (inciso XV, art. 7º do Decreto Paulista nº 45.490/00).

Queixa-se que é ato confiscatório exigir tributo sem observar a legislação; diz para que um ato emanado pelo contribuinte seja passível de tributação com a exigência da imposto é mister que a operação mercantil: “*a) seja regida pelo Direito Comercial; b) tenha sido praticada num contexto de atividades empresariais; c) tenha por finalidade ou princípio o lucro; e d) tenha por objeto uma mercadoria*”. Assente que, no caso, não havendo configuração dessas hipóteses na operação praticada pela empresa, impõe-se reconhecer como ilegal a exigência do crédito tributário, no valor de R\$ 73.763,45.

Em relação às infrações 3 e 4 - glosa do crédito de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento e respectivo Diferencial de Alíquota (DIFAL), diz que a imposição deve ser julgada improcedente, porque lavrado de forma arbitrária pela autoridade fiscal, glosando créditos de ICMS oriundos de materiais utilizados pelo impugnante em seu processo produtivo como materiais intermediários. Descreve a seguir tais itens:

Ácido clorídrico (muriático), álcool etílico PA, metanol PA (frasco de 1 litro) – MERCK, solução de KCI 3M – NALGON / SYNTH, sulfato de sódio anidro ECIBRA, carbonato de sódio substancia primária MERCK, clorofórmio PA – MERCK, solução tampão PH 3 ampolas, solução tampão PH 10 MERCK, solução de limpeza 702 WILLET, solução tampão PH 4 MERCK, solução tampão PH 7 MERCK, solução de limpeza V901-Q VIDOJET – VJ1510, ácido sulfúrico PA QUIMEX ECIBRA, bicarbonato de sódio ECIBRA, solução tampão PH 7 MERCK, alaranjado de metila, dodecilo sulfato – sal sódica MERCK, tiossulfato de sódio MERCK.

Assevera que tais produtos são reagentes químicos, empregados no processo produtivo do contribuinte autuado para a realização de testes em matéria-prima, produtos intermediários, produtos em processo e material acabado. Esclarece que fabrica na unidade de Simões Filho, produtos de higiene e limpeza, tais como clorados, detergentes líquidos, sabão em pasta, amaciante e desinfetantes que são submetidos aos rigorosos padrões de qualidade impostos pelos regulamentos e portarias expedidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, que asseguram a qualidade dos produtos colocados à disposição dos consumidores no País. Aduz que para aferição do exato cumprimento destes normativos, bem como para garantia do seu rigoroso controle de qualidade, principalmente para confirmação de que a matéria-prima e materiais intermediários aplicados na produção estão de acordo com o rigor de qualidade e higiene exigidos pela ANVISA, é necessário antes da aplicação do produto no processo produtivo, a realização de testes que assegurem a certificação de conformidade da matéria-prima, da linha de produção e dos materiais acabados.

Afirma a essencialidade da aplicação de tais materiais no processo fabril, cuja ausência, dada a sua imprescindibilidade causará a sua descontinuidade, não restando dúvida que a ausência na realização dos testes por meios dos reagentes implica paralisação do processo produtivo.

Argui que os mesmos caracterizam produtos intermediários, aqueles que não se incorporando ao produto final – eventualmente apenas seus resquícios e de modo indesejado – participam do processo produtivo de maneira intrínseca e essencial, nele se consumindo a cada participação. Observa que nada tem a ver com o conceito contábil que descreve os produtos gerados no decorrer de determinado ciclo produtivo, diferenciando-os dos bens finais, pois participam de forma direta ao processo produtivo, porém não são caracterizados como matérias-primas e os materiais de uso e consumo. Descreve a conceituação de produtos intermediários, nos termos do art. 93, I combinado com inciso V, “b” do RICMS/BA.

Lembra que no anexo D (ilustração e fotos colacionadas), os testes possibilitam análise constante da propriedade da mistura dos elementos em processo na planta fabril, subsidiando a tomada de decisões da engenharia de produção, seja para ajustar a quantidade de um determinado insumo, seja para aplicar determinado aditivo, dentre outras possíveis contingências do processo. Pede perícia fiscal para aferição da utilização dos materiais intermediários acima listados, com fulcro no art. 145 do RPAF/99, a fim de comprovar a improcedência da glosa dos créditos.

Elabora quesitos, em caso do deferimento da mencionada perícia fiscal: 1 - *Os materiais listados acima pela Impugnante são utilizados em que momento do processo produtivo?* 2 - *Encontram-se conectados direta ou indiretamente à linha de produção da Impugnante?* 3 - *Os produtos mantém contato com os insumos dentro do processo produtivo?* 4 - *É possível a obtenção do produto final sem observância dos testes com os reagentes mencionados pela Impugnante?*

Relata que a infração 4 se refere ao DIFAL sobre os materiais classificados equivocadamente pela Autoridade Fiscal como materiais de uso e consumo, na infração anterior. Assim sendo, improcedente o item 3, importa no reconhecimento da insubsistência item 4, em face de a legislação estadual não prevê a incidência do recolhimento do diferencial de alíquota na aquisição de materiais intermediários.

Com relação a acusação de recolhimento a menor de ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação do Programa DESENVOLVE, na infração 06, pede a nulidade em razão da ausência de fundamentação legal para supedâneo do ato infracional imputado ao Impugnante, previsto no art. 18 do RPAF/99.

Reitera que autoridade fiscal lançou o crédito tributário sem qualquer amparo ou fundamentação legal que pudesse propiciar e justificar a lavratura do auto de infração atinente à referida exigência. Acrescenta que a capitulação utilizada pelo fiscal, para a suposta infração cometida, faz referência aos benefícios concedidos aos credenciados do Programa de Incentivo criado pelo Estado da Bahia, conforme Decreto nº 8.205/02 - DESENVOLVE.

Afirma que a descrição da suposta infração não se relaciona à capitulação mencionada no auto de infração. Salienta que a autoridade fiscal tem a obrigação de lavrar a infração com precisão e clareza, descrevendo-a com a indicação do correto dispositivo legal ou regulamentar violado. Na autuação em comento, diz, há claro equívoco no enquadramento legal, o que trouxe embaraço e insuperável prejuízo à sua ampla defesa, o que torna imperativa a decretação de nulidade desse item, por ausência de fundamentação legal do ato emanado pela autoridade fiscal.

Requer, caso não seja acatada a nulidade, a realização da revisão do ato administrativo para correção da capitulação legal da infração, sendo ainda, concedida a devolução do prazo de 30 (trinta) dias para defesa, em consonância com os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Diz que se pode deduzir, compulsando os autos, que a infração se relaciona aos documentos fiscais dos fretes e carretos contratados pelo autuado. Imagina que a intenção da autoridade fiscal seria a de incorporar aos créditos incentivados pelo Programa DESENVOLVE, os fretes e carretos que contratou, em flagrante ato arbitrário e sem qualquer amparo legal.

Assevera que opera como substituta tributária do ICMS nas contratações de fretes e carretos na forma do art. 380, II, do RICMS/97 e em razão da substituição tributária, fica obrigada pelo § 4º do art. 380, combinado com o inciso II, do artigo 126 do RICMS-BA, até o dia 15 do mês subsequente ao da prestação de serviços (transcreve o dispositivo), procede ao recolhimento integral do ICMS, sem o aproveitamento dos incentivos fiscais proporcionados pelo Programa DESENVOLVE, instituído pelo Estado da Bahia.

Diz que procedeu ao lançamento do crédito fiscal oriundo dos fretes e carretos na apuração do imposto, correspondente às próprias operações ou prestações. Quando da apuração das exclusões dos créditos e débitos que compõem a apuração do imposto beneficiado, os valores desses fretes não são computados, mas incluídos na apuração dos valores não vinculados ao projeto, eis que o recolhimento do ICMS sobre as operações de frete e carreto são recolhidas em guias apartadas e integralmente de forma antecipada, sem o benefício do DESENVOLVE, por total ausência de previsão legal para inclusão do programa de incentivo fiscal.

Quando da análise dos relatórios fiscais que subsidiam a autuação fiscal, concluiu o autuado que o fiscal não reconheceu o direito aos créditos integrais de ICMS oriundos da ST (substituição tributária) dos fretes e carretos, sem a aplicação do incentivo, por entender que tais créditos deveriam compor a somatória daqueles tidos por incentivados, mesmo diante da ausência do aproveitamento do

benefício fiscal do DESENVOLVE em tais operações. Diz que tal sistemática fere o princípio da não-cumulatividade do ICMS que evita o efeito em cascata e a oneração das operações sujeitas ao imposto, uma vez que a autoridade exige a inclusão do tributo não incentivado como se o fosse e obriga sua inclusão integral na base de créditos para novo recolhimento. Discorre sobre o princípio (art. 155, §2º, incisos I e II da CF) ilustrando com a doutrina de Paulo de Barros Carvalho.

Concluiu que o Fisco inovou. Para acompanhar tal inovação, imperiosa seria a alteração da lei para que as empresas beneficiárias do DESENVOLVE, fossem dispensadas do recolhimento integral do ICMS em guia apartada, sobre os fretes e carretos contratados, bem como autorizada a inclusão no campo “Outro Débitos” da apuração final do imposto.

Acrescenta que, caso a legislação seja alterada, deve ser mantido o direito do contribuinte de se beneficiar do incentivo fiscal do DESENVOLVE para os créditos de ICMS oriundos da substituição tributária sobre fretes e carretos contratados, sendo reconhecida a legitimidade e legalidade da sistemática de recolhimento adotada pelo impugnante. Não havendo tal alteração, não há falar em inclusão dos créditos de fretes e carretos na coluna de crédito incentivados do DESENVOLVE, por total ausência de amparo legal e por infração ao princípio constitucional do não-confisco e da não-cumulatividade do ICMS.

Diz que elaborou o ANEXO E, relatório comparativo entre os sistemas adotados pelo autuado e pelo Fisco, acompanhado das guias de recolhimento do ICMS sobre fretes, carretos, de forma que reste cristalino o seu direito de não incluir tais créditos vinculados ao DESENVOLVE.

Com relação as infrações 7 e 8, ausência de recolhimento do ICMS relativo às operações de saída de mercadorias tributadas e efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem o lançamento em sua escrita, bem como lançamento do respectivo ICMS-ST sobre tais omissões, afirma que a lavratura do auto de infração, sob a alegação que o autuado promoveu saída de mercadorias sem amparo dos documentos fiscais, restará malgrado, posto que provará que todas as entradas e saídas das mercadorias do seu estabelecimento estão amparadas por notas fiscais e o recolhimento de ICMS devidamente realizado.

Ressalta que essas duas exigências são as mais injusta de todas, pois, em havendo uma simples conferência das declarações de ICMS, das notas fiscais, declarações do SPED-Fiscal e dos relatórios encaminhados à fiscalização, certamente, os créditos tributários não seriam lançados, uma vez que tais documentos são capazes de comprovar a insubsistência da exigência, arbitrariamente imposta. Explica que para bem atender a fiscalização, mobilizou 6 funcionários do departamento contábil para reservar a documentação e tecer esclarecimentos. Diz que foram contabilizadas mais de 10.000 (dez mil) notas fiscais e documentos de forma eletrônica, conforme solicitado e colocadas à disposição da fiscalização.

Afirma que mesmo frustrado com o resultado da fiscalização e a lavratura do auto de infração, confrontou linha a linha o relatório fiscal de forma a encontrar e demonstrar as divergências entre o seu relatório e o do Fisco. Diz que em razão do volume de documentos, foram impressos por amostragem as justificativas para movimentação dos itens não localizados pela fiscalização, de forma a otimizar a análise.

Assim, o ANEXO F (ou primeira folha do relatório impresso) demonstra a divergência apontada no ANEXO VI elaborado pela fiscalização; o ANEXO G (ou segunda folha do relatório impresso) aponta as notas fiscais excluídas pela Autoridade Fiscal e o ANEXO H (ou a sequência as notas fiscais do relatório impresso com a respectiva tela do SPED-Fiscal) comprova a escrituração e emissão de notas fiscais de todas as saídas e entradas de mercadorias do seu estoque.

Reitera que a amostragem contempla apenas os documentos impressos, pois o disco eletrônico adunado à defesa contém todos os relatórios, notas fiscais e SPED que demonstram e justificam as saídas arbitrariamente excluídas e não localizadas pela autoridade fiscal. Diz ainda que sem justificativa plausível ou compreensível, a fiscalização excluiu de seu relatório “*todas as notas*

*fiscais de entrada e saída referentes ao mês de fevereiro de 2011, ocasionando a exigência arbitrária de tributo, sem qualquer amparo legal ou fático”.*

Declara que apura os seus estoques na sistemática de somatório das entradas com a dedução do resultado dos eventos de saídas e nos exercícios fiscalizados (2009 a 2011), o agente fiscal deliberou por desconsiderar as notas fiscais de entradas e saídas, provocando divergências nos valores, configurando seu equivocado entendimento quanto à omissão de saídas não documentadas. Requer a revisão do lançamento no auto de infração referente aos itens 7 e 8 para que sejam analisados os documentos juntados com a presente defesa, de forma que não pairem dúvidas quanto à legalidade dos atos praticados. Faz esclarecimentos de tais eventos:

- a) **Quanto ao exercício de 2009:** *Observou-se a existência de divergências relacionadas pela Autoridade Fiscal quando da confecção do relatório fiscal, pois houve a omissão de notas fiscais de entrada e saída. Neste exercício, observou-se ainda, a ocorrência de erro no sistema DATA SUL/EMS que considerou equivocadamente o lançamento de uma caixa de produto para cada valor de frete correspondente lançado, quando na realidade a quantidade de entrada não existe. Por oportuno frise-se que d. Auditó Fiscal considerou as entradas de produção, deduzidas dos estornos de produção, enquanto que a Impugnante demonstra em seus relatórios as quantidades brutas das entradas por produção e deduz os estornos em coluna própria sob a rubrica EAC – ESTORNO DE ACABADOS.*
- b) **Quanto ao exercício de 2010:** *Observou-se a ocorrência dos mesmo equívocos cometidos no exercício de 2009, qual seja, a existência de divergências relacionadas pela Autoridade Fiscal quando da confecção do relatório fiscal, pois houve a omissão de notas fiscais de entrada e saída. Neste exercício, observou-se ainda, a ocorrência de erro no sistema DATA SUL/EMS que considerou equivocadamente o lançamento de uma caixa de produto para cada valor de frete correspondente lançado, quando na realidade a quantidade de entrada não existe. Por oportuno frise-se que d. Auditó Fiscal considerou as entradas de produção, deduzidas dos estornos de produção, enquanto que a Impugnante demonstra em seus relatórios as quantidades brutas das entradas por produção e deduz os estornos em coluna própria sob a rubrica EAC – ESTORNO DE ACABADOS.*
- c) **Quanto ao exercício de 2011:** *Houve a desconsideração e supressão pela Fiscalização de todo o movimento entradas e saídas do estoque em fevereiro de 2011. A Impugnante, ao confrontar os valores lançados no auto de infração no exercício de 2011, verificou que o valor do lançamento confere com exatidão com as notas de entrada e saída da competência de fevereiro/2011, resultando na diferença exata da suposta omissão do estoque. Ainda no exercício de 2011, observou-se a ocorrência de erro no sistema DATA SUL/EMS que considerou equivocadamente o lançamento de uma caixa de produto para cada valor de frete correspondente lançado, quando na realidade a quantidade de entrada não existe. Por oportuno frise-se que d. Auditó Fiscal considerou as entradas de produção, deduzidas dos estornos de produção, enquanto que a Impugnante demonstra em seus relatórios as quantidades brutas das entradas por produção e deduz os estornos em coluna própria sob a rubrica EAC – ESTORNO DE ACABADOS.”*

Sublinha que o item 8 versa sobre a exigência de ICMS-ST (substituição tributária) sobre as supostas omissões de saídas relacionadas no item 7, antes aludido, sendo que, por efeito reflexo, quando da análise das notas fiscais de entrada e saída arbitrariamente desconsideradas pelo Fisco, restará comprovada a improcedência da exigência. Reque a anulação de ambas infrações.

Discorre sobre a inconstitucionalidade das multas aplicadas por ofensa ao princípio constitucional que proíbe a instituição de tributos com efeitos confiscatórios; afirma que foram entregues todos os livros, notas fiscais e arquivos magnéticos que continham informações e planilhas com as movimentações, de forma que pudessem ser aferidos pelos fiscalizadores, o que torna desproporcional e desmedida a aplicação das multas nos patamares indicados pela autoridade fiscal; diz que não houve dolo, fraude ou simulação nas infrações assim imputadas. Reitera o pedido de reenquadramento das multas aplicadas, da nulidade e improcedência do PAF.

O autuante presta informação fiscal de fls. 4339/4360 (volume 16), descrevendo os fatos e as infrações imputadas. Informa que o autuado impugnou integralmente as infrações 2, 6, 7 e 8 e parcialmente as infrações 3 e 4, reconhecendo os itens 1 e 5, efetuando o pagamento das parcelas reconhecidas. Diz que na preliminar de nulidade, considerou o autuado que o lançamento não obedece ao aspecto formal e o devido processo legal por infundada e sumária desqualificação dos documentos e declarações que lhe foram entregues. Resume os fatos levantados pelo autuado em cada infração impugnada.

Apresenta contrarrazões frisando que a descrição da infração e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, não havendo falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, restando clara a finalidade pública e o objeto do ato, que é a constituição do crédito tributário não recolhidos aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Conclui que o presente PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular, aqueles inerentes ao processo administrativo fiscal.

No que se refere as alegações de mérito, diz que procedem parcialmente os argumentos defensivos. Na infração 2, informa que o art. 2, IV, da Lei nº 7.014/96 descreve que ocorre o fato gerador do imposto na entrada do estabelecimento de mercadoria adquirida ou oriunda de outra unidade da federação, destinada a consumo ou ativo fixo do próprio estabelecimento, sendo irrelevante para caracterizá-lo a natureza jurídica da operação que resulte em quaisquer das hipóteses previstas em lei. Diz que a exigência incide nas entradas de mercadorias provenientes de outras unidades da federação, inclusive a título de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, destinadas ao consumo ou ativo fixo do próprio estabelecimento e é devido o ICMS referente à diferença de alíquotas.

Cita, nesse sentido, jurisprudências Conselho de Fazenda Estadual (A. I. N° - 207668.0004/11-5 - ACÓRDÃO JJF N° 0274-02/11), não merecendo guarida as alegações defensivas, devendo a infração 2 ser julgada totalmente procedente.

No que diz respeito às infrações 3 e 4, informa que o próprio autuado assevera que os materiais que tiveram seus créditos glosados na infração 3 e apurada a diferença de alíquotas, na infração 4, são utilizados na manutenção da qualidade de matéria prima, dos produtos em processo e acabados, ou seja, são materiais utilizados em laboratório da empresa para análises químicas e físicas desenvolvidas em laboratório de controle de qualidade, em fases anteriores ou posteriores ao processo fabril, não integrando os produtos finais fabricados pela empresa.

Diz que o art. 93, V, “b” do RICMS/97 classifica como material de uso e consumo mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, não consumidas nem integradas ao produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação, depreendendo-se do preceito regulamentar que os materiais, objeto da lide, se enquadraram perfeitamente como materiais de uso e consumo, não fazendo jus ao crédito fiscal de ICMS. Tal entendimento coaduna com o posicionamento sustentado pelo CONSEF (1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF N° 0067-11/04), que também transcreve.

Conclui que os produtos em discussão se tratam de materiais de uso e consumo, não dando o direito de utilização dos créditos fiscais cobrados nas operações anteriores. Descarta o pedido de diligência fiscal, tendo em vista que não pairam dúvidas acerca da aplicabilidade dos produtos glosados no processo do impugnante; diz que a infração 4 tem efeitos reflexos da infração 3, que, conforme demonstrado, trata de material de uso e consumo, sujeito ao ICMS diferencial de alíquota, quando originário de outra unidade da federação.

Com relação à infração 6, sustenta ser notório que, para cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher, passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o contribuinte deverá efetuar ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado, no final de cada período de apuração, expurgando os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa.

Aduz que, no caso concreto, a empresa excluiu indevidamente do cálculo do benefício fiscal, os valores atinentes aos créditos fiscais oriundos dos pagamentos de aquisições de prestações sucessivas de transportes, na condição de responsável por substituição, de que trata o art. 380, II do RICMS/97, impactando em redução indevida dos valores a recolher de ICMS.

Explica que o valor do montante do frete contratado pelo autuado como tomador do serviço de transporte, está incluso no custo de venda dos produtos fabricados, ou seja, faz parte da base de cálculo do ICMS amparada pelo benefício fiscal do DESENVOLVE, por compor o preço final de venda. Neste diapasão, e em caso idêntico analisado pela 5ª JJF, em lançamento fiscal sobre o mesmo contribuinte (5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO JJF N° 0054-05/13), explica o relator no voto que “*a instrução normativa nº 27/09 lista por CFOP os créditos fiscais não vinculados ao projeto e exclui no subitem 2.2.12 os créditos fiscais relativos a aquisição de transportes com códigos 1.350 e 2.350, exceto aquisições classificadas no subitem 1.352 e 2.352 (aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial)*”.

Conta ainda que no aludido voto, o relator afirma que “*por expressa disposição da norma, o procedimento fiscal encontra amparo na legislação de regência, posto que o montante do frete contratado “pela amparo química” como tomador do serviço de transporte está incluso no custo de venda fabricado dos produtos fabricados, ou seja faz parte da base de cálculo do ICMS submetida ao benefício fiscal do DESENVOLVE por compor o preço final de venda dos produtos fabricados e revendido pela autuada*”.

Conclui o raciocínio, aduzindo que “*em nome do princípio constitucional da não-cumulatividade, o RICMS/Ba permite o crédito fiscal dos valores incidentes nas operações sucessivas de serviços de transportes, retido pelo tomador do serviço, entretanto, os mesmos deverão integrar a conta corrente referente às operações sujeitas ao benefício fiscal*”.

Registra que as planilhas que embasam a autuação, fls. 52 a 106 do PAF, foram elaboradas de acordo com a Instrução Normativa nº 27/2009, 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, que a descrição da infração e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito, não havendo falta de motivação, estando indicados os fatos que ensejaram o ato; incabível o pedido de nulidade e a autuação é pertinente, em decorrência de erro na apuração do imposto incentivado.

Em relação às infrações 7 e 8, frisa que realizou todos os procedimentos inerentes ao roteiro de estoque fechado, inclusive com apresentação das divergências aos representantes da autuada para análise e apontamento de possíveis inconsistências, tendo o contribuinte apresentado os esclarecimentos que resultaram em redução das omissões inicialmente apuradas e reenvio das divergências persistentes, conforme correio eletrônico datado de 20/09/2012 (anexo doc. II).

Diz que silenciado sobre os ajustes, pediu novos esclarecimentos (doc. III) e somente depois foi lavrado o auto de infração. Explica que apresentou anexo F, por produto, confrontando o demonstrativo de estoque fechado com os levantamentos efetuados pelo autuado, além dos anexos G e H, que relacionam as “supostas notas fiscais excluídas ou incluídas indevidamente” e sua respectiva comprovação de escrituração. Diz ainda que realizou a verificação item a item, confrontando os pontos impugnados, tendo encontrados nos três exercícios fiscalizados omissão de saídas de mercadorias.

Analisa os pontos suscitados na defesa.

No exercício de 2009 - os valores do estoque inicial e estoque final apresentados na impugnação não divergem dos valores apurados pelo Auditor, logo inexistem inconsistências. No tocante aos valores de entradas e saídas trazidos pela impugnante com denominação de movimentações internas (inventário, refugo, DIV e EAC), não podem ser acatados, haja vista que os números apresentados referente às operações internas não são comprovados através de documentos fiscais idôneos (NF's, etc.), logo não procedem as alegações de movimentações internas do autuado. Informa, também, que movimentações internas não são operações que resultem saídas ou entradas dos produtos no estabelecimento, o que a princípio não ensejariam diferenças na apuração.

Quanto aos novos valores apresentados nos itens entradas produção e saídas por perdas pela Defendente, também não merecem guarida, pois os valores considerados pelo Auditor foram

entregues pela própria empresa, materializados em relatórios de produção e de laudo pericial de perdas, acostados em meio magnético no PAF conforme fls. 107 a 110, e os novos valores constantes nas planilhas, acostada na defesa, também não tem respaldo documental e não podem ser considerados.

Neste ponto, registra que conforme alegado pelo próprio autuado, o levantamento do fisco considerou as entradas de produção, deduzidas dos estornos de produção, enquanto que a impugnante demonstra em seus relatórios as quantidades brutas das entradas por produção e deduz os estornos em coluna própria sob a rubrica EAC – ESTORNO DE ACABADOS.

Notou que a sistemática adotada pela defesa não altera o levantamento quantitativo de estoque, haja vista que o Auditor apresentou os valores de produção deduzidos dos estornos e a empresa apresenta os valores de produção bruta, para em seguida deduzir os estornos.

No tocante às divergências das notas fiscais de saídas e entradas, supostamente não consideradas pelo autuado, e as notas fiscais canceladas, supostamente incluídas na apuração de estoque, acostadas exemplificadamente ao PAF e em meio magnético, esclarece que assiste parcialmente razão ao autuado, pois analisando os meios de prova apensados, verificou que não foram consideradas algumas notas fiscais.

Inicialmente, salienta que excetuando o produto 392.513 DET.LIQU. ATOL CRISTAL 24X500ML EMB C/6, os demais produtos, objeto da apuração de estoque, em exercício fechado, tiveram as divergências apontadas nas notas fiscais de saídas e entradas.

Quanto às notas fiscais de saídas, não computadas na apuração de estoque, insta salientar que por um lapso, não foram incluídas as notas fiscais de saídas CFOP's 5911, remessa de mercadorias a título de amostra grátis; logo, prospera a argumentação da defesa, em relação às notas fiscais de saídas. No que concerne às notas fiscais de entradas, também assiste razão o autuado, pois não foram consideradas as notas fiscais identificadas na peça defensiva.

Já em relação à alegação de que foram incluídas notas fiscais no levantamento de estoque que estariam em situação de cancelamento, este tópico, não deve ser acatado, pois as notas fiscais listadas na peça defensiva como cancelada, estão devidamente escrituradas na EFD, em situação ativa e o contribuinte não acostou nenhum documento que comprovasse o cancelamento das mesmas.

A alegação de que "*ocorrência de erro no sistema DATA SUL/EMS que considerou equivocadamente o lançamento de uma caixa de produto para cada valor de frete correspondente lançado...*", não pode ser observada, pois a alegação do defensor carece de provas documentais, não podendo ser acatada pelo Autuado nem pelo órgão julgador.

Isto posto, foi refeito o demonstrativo de estoque fechado de 2009, Anexo IV do PAF, incluído no quantitativo de entradas com nota fiscal e saídas com nota fiscal, os valores acertadamente trazidos pelo contribuinte, resultando em novo valor devido de R\$ 4.888,53, conforme planilha apensa, doc. IV.

Exercício de 2010 - os valores do estoque inicial, estoque final e saídas com nota fiscal, apresentados na impugnação, não divergem dos valores apurados pelo Auditor, assim não existem inconsistências. Neste período, do mesmo modo de 2009, explica que os valores de entradas e saídas trazidos pela impugnante com denominação de movimentações internas (inventário, refugo, DIV e EAC), não podem ser acatados, haja vista que os números apresentados referente às operações internas não são comprovados através de documentos fiscais (NF's, etc.), logo não procedem as alegações de movimentações internas da autuada.

Informa que vale repisar que movimentações internas não são operações que resultem saídas ou entradas dos produtos no estabelecimento, o que, a princípio, não ensejariam diferenças na apuração. Quanto aos valores apresentados nos itens entradas produção e saídas por perdas, também não merecem guarda, pois os valores considerados pelo Auditor foram entregues pela própria

empresa, materializados em relatórios de produção e de laudo pericial de perdas, acostados em meio magnético, no PAF, conforme fls. 107 a 110; os novos valores constantes nas planilhas acostada na defesa não tem respaldo documental e não podem ser acatados.

Registra que, conforme alegado pelo próprio autuado, o levantamento do fisco considerou as entradas de produção, deduzidas dos estornos de produção, enquanto que demonstra em seus relatórios as quantidades brutas das entradas por produção e deduz os estornos em coluna própria sob a rubrica EAC – ESTORNO DE ACABADOS. Nota que a sistemática adotado pela defesa em nada altera o levantamento quantitativo de estoque, haja vista que o Auditor apresentou os valores de produção deduzidos dos estornos e a empresa apresenta os valores de produção bruta, para em seguida deduzir os estornos.

No que se refere às divergências das notas fiscais de entradas, supostamente não consideradas pelo autuado, acostadas exemplificadamente em meio físico e em meio magnético, aduz que assiste, parcialmente, razão o autuado, pois analisando os meios de prova apensados, verificou-se que não foram consideradas algumas notas fiscais; para tais notas de entrada, não computadas na apuração de estoque, insta salientar que o contribuinte ao escriturar a EFD, descreveu no campo destinado à mercadoria a nomenclatura "DÉBITO DIRETO", induzindo o autuante ao erro, visto que, como dito anteriormente, na escrituração feita pela empresa e transmitida eletronicamente à SEFAZ, continha como item de mercadoria a denominação "DÉBITO DIRETO", conforme espelho da escrituração anexado ilustrativamente anexo doc. V.

Novamente, na alegação de que "*ocorrência de erro no sistema DATA SUL/EMS que considerou equivocadamente o lançamento de uma caixa de produto para cada valor de frete correspondente lançado...*", não pode ser acatada, pois a alegação do defensor carece de provas documentais, não podendo ser aceita pelo autuante nem pelo órgão julgador.

Neste sentido e após a análise física das notas fiscais, identificando que as mesmas não foram consideradas no levantamento de estoque fechado, diz o Auditor Fiscal que refez o levantamento quantitativo de estoque 2010, para incluir as notas fiscais de entradas não consideradas, referentes a esse exercício, resultado em novo valor devido de R\$ 49.259,26, de ICMS normal e R\$ 14.405,28 para o ICMS substituição tributária, conforme anexo doc. VI.

Para o exercício de 2011, explica que por um lapso, na apuração do levantamento quantitativo de estoque fechado, o sistema excluiu indevidamente as notas fiscais de entradas e saídas do período de fevereiro de 2011. Reconhece e acolhe a razão do autuado.

A alegação de erro no "sistema DATA SUL/SEM", não pode ser acatada, pois carece de provas documentais. Elabora novo demonstrativo com a inclusão das operações de fevereiro de 2011, que resultou em ICMS devido por omissão de saída na ordem de R\$ 23.011,40 e do imposto devido na condição de substituto tributário no montante de R\$ 6.852,24 (planilha doc. VII).

Registra ainda que o levantamento fiscal considerou as entradas de produção, deduzidas dos respectivos estornos, enquanto o impugnante demonstrou em seus relatórios as quantidades brutas das entradas por produção, deduzindo os estornos em coluna própria sob a rubrica EAC – ESTORNO DE ACABADOS. Observa que não há alteração no levantamento quantitativo de estoque.

Quanto ao confisco nas multas, diz que não subsiste a alegação da autuada, pois a multa aplicada está de acordo com a legislação vigente (art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96), não competindo ao órgão julgador decretar a constitucionalidade dos seus dispositivos (art. 167 do RPAF/BA).

Opina que o pedido de prova pericial não deve prosperar, haja vista que a solução da matéria em questão independe de tal providência, tampouco de qualquer outra diligência, em conformidade com o art. 147 do RPAF e mesmo porque a defesa não fundamentou a necessidade, muito menos formulou os quesitos, contrariando o que preconiza o art. 145 do RPAF. Considera parcialmente insubstinentes os argumentos defensivos, pugnando pelo procedência parcial do presente PAF, em conformidade com as exclusões admitidas nesta peça informativa.

O autuado apresenta nova manifestação, fls. 4396/4415, intitulando, equivocadamente, “Recurso Voluntário”, reiterando acerca das infrações reconhecidas, aduzindo que seus argumentos foram considerados insubsistente e mantidas as infrações dos itens 06, 07 e 08. Acata, no entanto, o item 07, procedendo ao seu recolhimento e apresenta razões acerca do item 08.

Com relação à infração 06, reitera que a exigência deve ser nula, de acordo com art. 18 do RPAF/99; diz que após a “*superveniência da decisão de 1º grau*”, na realidade, após a Informação Fiscal, reputa oportuno e pertinente elucidar algumas circunstância em relação ao “ *julgamento do item 06*”. Aduz que o entendimento fiscal foi que o custo do frete contratado estaria incluso no custo de venda de seus produtos, constituindo-se, portanto, como parte da base de cálculo do ICMS amparada pelo benefício fiscal do DESENVOLVE. Manifesta inconformismo com relação ao posicionamento da 5ª JJF no julgamento anterior, citado nos autos.

Argui que da análise do citado julgado, é possível inferir que as suas alegações são verídicas. É que restou reconhecido que o ICMS do frete acaba por ser tributado no preço final. Nesse caso, exigir-se que o contribuinte, detentor do benefício DESENVOLVE, recolha integralmente o ICMS como substituto tributário e ainda efetue o lançamento integral como créditos vinculados ao programa, diminuindo o débito beneficiado, em verdade, constitui inequívoca afronta ao próprio escopo do benefício pretendido pelo legislador do Estado da Bahia.

Diz que tal procedimento fere o princípio da não cumulatividade; defende que, na hipótese de contribuintes detentor do DESENVOLVE, se deve permitir, ao invés de recolhimento integral do débito referente à substituição tributária sobre fretes e carretos, em guia própria, a sua inclusão no campo “outros débitos” e, consequentemente, “outros créditos”, anulando-se os valores, para somente então tributar-se o ICMS por meio de sua inclusão no preço final.

Dessa forma, deduz, excluir-se-á do benefício a parcela do frete constante do preço final, recolhendo-se integralmente o tributo e, ainda, em razão do lançamento como crédito incentivado, restará diminuída a parcela legítima do benefício, o que representa patente afronta à aplicação do programa DESENVOLVE.

Confirma “*a recorrente*” o recolhimento da infração 07 e diz que a infração 08 versa sobre a exigência do ICMS-ST sobre as supostas omissão de saídas relacionadas no item 07.

Lembra que, na impugnação, asseverou, por efeitos reflexos, quando da análise dos documentos desconsiderados pelo Fisco, restaria comprovada a improcedência de uma e outra exigência, pleito, no final, “*julgado*” improcedente.

Consigna que a substituição tributária é um regime, cuja responsabilidade pelo ICMS em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte. No caso em tela, atribui-se ao autuado, na condição de alienante de mercadoria sujeita à retenção do tributo, o lançamento e recolhimento de ICMS relativo às operações internas subsequentes a serem realizados pelos contribuintes adquirentes dessas mercadorias, nos termos do art. 353, RICMS BA.

Questiona o instituto da substituição tributária, opinando que deve ser utilizado com cautela, pois o ICMS estará sendo exigido antes da ocorrência da operação mercantil subsequente. Diz que o presente caso trata da apuração de saídas tributadas por meio de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias sem a emissão e lançamento do documento fiscal; que não sobreveio a efetiva comprovação da circulação física das mercadorias, ocorrendo apenas mera suposição de saídas; diz que o próprio regulamento de ICMS prevê a hipótese da emissão de documentos fiscal para estorno de crédito e regularizar diferenças.

Aduz que as movimentações internas registradas nas rubricas “*inventário*”, “*DIV*”, “*refugo*” não provocaram diferenças nos estoques. Ocorre que o Fiscal expurgou tais diferenças de seus relatórios, pois nos registros do contribuinte essas não subsistem. Porém, a perda física do produto ocorreu, tanto que seu custo foi reconhecido, sem, contudo, existir a circulação de mercadorias, materializada pela efetiva saída do produto ou transmissão jurídica da propriedade. Resume que não

se trata de alienação das mercadorias, mas de efetivas perdas internas, para as quais não se cumpriu a obrigação acessória cabível.

Argui que a vinculação a terceiro é imprescindível para materializar a responsabilidade tributária, descrita no art. 128, CTN, além do fato gerador futuro; a situação aventada no levantamento de estoque não é suficiente para modificar a figura do sujeito passivo da obrigação tributária, sob pena de se criar “presunção da presunção”. Diz que não questiona o instituto da substituição tributária, mas, a necessidade de tornar clara a sua aplicabilidade. Requer a revisão do item com a consequente anulação do crédito tributário de R\$ 386.887,87.

Volta a discorrer sobre a constitucionalidade das multas aplicadas; pede a nulidade ou improcedência da infração 06, improcedência da infração 08, redução das multas aplicadas, protestando pela produção das provas admitidas no direito.

Nas fls. 4422/4426, constam extratos de pagamentos e detalhamento do débito do Sistema SIGAT no valor total de R\$219.129,72.

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para constituir crédito tributário, no valor total de R\$ 4.832.878,45, relacionado às infrações descritas e relatadas na inicial dos autos.

O sujeito passivo reconhece, de início, a procedência das infrações contidas nos itens 01 (R\$ 7.287,46) e 05 (R\$ 64.696,93), procede ao seu pagamento integral, conforme extrato do SIGAT, fls. 4422/4425 (volume 16), estando, pois, excluídas da lide. Nesse mesmo lapso temporal (01.11.12) reconhece parcialmente as infrações dos itens 03 e 04. Num segundo momento, fl. 4399 (volume 16) e após os ajustes procedidos pelo Auditor Fiscal, o autuado afirma estar convencido da procedência do valor remanescente, em relação ao item 07, e procedeu ao recolhimento do valor apontado, conforme DAE e comprovante de pagamento, fls. 4416/4417 e extrato do SIGAT (fl. 4426), aponta pagamento na ordem de R\$ 4.888,64 (2009), R\$ 34.492,91 (2010) e R\$ 23.011,40 (2011).

Preliminarmente, o autuado argui ilegalidade na descrição das infrações, considerando que a cobrança do ICMS abrange débitos pautados em atos administrativos arbitrários, sem respaldo da lei, fático ou probatório, implicando decisões não fundamentadas, a teor do art. 18, III, RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99); diz que também o ato é nulo por não obedecer aos aspectos formais para lavratura do auto de infração e ao devido processo legal pela sumária e desconsideração dos documentos entregues à fiscalização.

Reclama que houve agressão ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º, incisos I e II da CF 88); inconstitucionalidade e confisco nas multas aplicadas (art. 150, inciso IV da CF 88), pedindo à sua redução.

Examinando os autos do processo administrativo fiscal – PAF em debate, contato que o auto de infração foi lavrado formalmente em obediência aos elementos constantes no art. 39, RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99) e, objetivando extremar a busca da verdade material, princípio caro ao Direito Tributário, foi oferecido ao sujeito passivo a oportunidade de se manifestar nos autos, nos momentos que entendeu necessário e com os elementos de provas de que dispunha; a reclamada desconsideração de documentos apresentados ou equivoco no enquadramento legal da infração, não causaram qualquer embaraço, pois a referida infração foi, em momento posterior reconhecida pelo autuado e afastada da lide ou plenamente defendida pelo sujeito passivo, caso da infração 06. Entendo, portanto, presente a existência dos elementos fundamentais na constituição do presente lançamento tributário, sendo acostados aos autos as provas que sustentam a exigência e demonstram a motivação da autuação, ao tempo em que permitiu ao contribuinte autuado o exercício do contraditório e da ampla defesa. Seu pedido de nulidade não encontra amparo nas hipóteses do art. 18 do RPAF/BA.

Não observei igualmente, nos autos, qualquer agravo ou ofensa ao princípio constitucional que proíbe a instituição de tributos com efeito de confisco, posto que legal é a imposição das multas aplicadas às infrações no PAF (Processo Administrativo Fiscal) em discussão, conforme previsto na Lei nº 7.104/96 e em face ao art. 167, I, RPAF/BA, que não inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade das normas.

As arguições sobre o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS serão observadas na apreciação de mérito das questões que envolvam crédito fiscal.

No mérito, a infração 02 trata do recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto referente à diferença de alíquota de material de uso e consumo adquirido em outra unidade da federação, no período de janeiro a dezembro de 2009, no valor total de R\$73.763,45.

O auditor fiscal elaborou demonstrativo sintético dos valores de ICMS diferença de alíquota recolhido a menos e o acostou aos autos, à fl. 28, consignando os valores apurados mês a mês, os valores recolhidos e o valor residual apurado.

Nas razões, a arguição da defesa é que o ICMS da diferença entre as alíquotas, na entrada de materiais de uso e consumo originados das suas filiais, deve ser julgada improcedente, pois não constitui fato imponível do ICMS a transferência de bens entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte. Conclui o autuado que as notas fiscais de remessa tratam de simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do impugnante, não constituindo fatos geradores de ICMS, de acordo com a Súmula nº 166 do STJ.

O Auditor Fiscal, em seu tempo, informa que ocorre o fato gerador do imposto, na entrada do estabelecimento de mercadoria adquirida ou oriunda de outra unidade da federação, destinada a consumo ou ativo fixo do próprio estabelecimento, inclusive a título de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa (art. 2, IV, da Lei nº 7.014/96). Precedente no acordão JJF 0274-02/11.

É cediço que a exigência do “ICMS diferencial de alíquota” tem fundamento de validade diretamente na Constituição, expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155, em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, incidindo alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto. Nessa hipótese, caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O ponto central da presente lide é saber se cabível ou não a exigência da “diferença de alíquota” nas entradas de bens de uso e consumo, no caso do recebimento em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, situado em outras unidades da federação.

Tendo em vista que LC 87/96 não tratou da questão do diferencial de alíquotas nas operações interestaduais que destinem bens para uso, consumo ou ativo fixo, os Estados tratam de tal exigência por meio de suas próprias leis. No Estado da Bahia, baseado na Lei 7.014/96, o RICMS/BA define assim a incidência.

*Art. 5º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:*

*I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;*

Entendo que o termo "entradas" contido no art. 5º, inciso I, RICMS/BA, alcança, inclusive, as entradas em transferência. Assim, caso o estabelecimento destinatário adquira ou receba produto destinado ao uso, consumo ou ativo permanente, caberá a incidência do ICMS a título de diferencial de alíquota, observadas as condições estabelecidas na legislação tributária. Exetuando-se, por óbvio, as hipóteses em relação às quais não haja previsão de incidência do ICMS ou esteja prevista a isenção, inclusive no que se refere às transferências.

O fato de o ingresso dos bens, atendendo a uma necessidade ou a política dos negócios da empresa dar-se através de transferência é irrelevante. O que é imperioso é que, acontecendo à remessa para outro estabelecimento do mesmo titular, nesse, o bem cumprirá a finalidade para a qual foi comprado, estando assim configurada a operação de circulação econômica da mercadoria. Em realidade, somente com esta transferência é que a circulação se completou, deixou de estar ativado ou passou a ser um bem fora de comércio. Por conseguinte, se o estabelecimento destinatário está situado num estado, e o estabelecimento recebedor noutro, faz jus este a diferença entre a alíquota interestadual e a interna, prevista no art. 155, § 2º, VII, da CF.

Ressalto, por fim, que a incidência do ICMS Diferencial de alíquotas nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa de bens integrados ao ativo imobilizado ou de material de uso e consumo, encontra previsão expressa, ainda, no Convênio ICMS 19, de 28/06/91, conforme exarado na sua cláusula primeira:

*Cláusula primeira. Nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens integrados ao ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, observar-se-á:*

*I - nas saídas do estabelecimento remetente, este:*

*a) emitirá Nota Fiscal, indicando como valor da operação, o da última entrada do bem imobilizado ou do material de consumo, aplicando-se a alíquota interestadual;*

*b) lançará os créditos fiscais originários cobrados, a qualquer título, sobre o respectivo bem ou material de consumo;*

*II - nas entradas no estabelecimento destinatário, este pagará o diferencial de alíquota, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre a base de cálculo constante da alínea "a" do inciso anterior, na forma prevista na legislação de cada unidade da Federação.*

Assim, sou pela procedência total da exigência contida nesse item 02, ICMS diferencial de alíquota nas entradas de bens destinados ao uso e consumo provenientes do outros estabelecimentos do autuado, restando caracterizada a exigência no valor de R\$73.763,45.

As infrações 3 e 4 tratam, respectivamente, da glosa do crédito de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (R\$34.038,47) e do consequente ICMS diferencial de alíquota –DIFAL (R\$4.729,95), conforme anexo III, elaborado pelo Auditor, responsável pela ação fiscal.

Embora reconheça parte das exigências, no valor R\$2.247,12, em relação ao item 03 e no valor de R\$ 1.835,89, no item 04, argui em sua defesa, o autuado, que houve arbitrariedade na glosa dos créditos fiscais, oriundos de materiais intermediários utilizados no processo produtivo.

Observo no demonstrativo fiscal os materiais, cujos créditos foram inadmitidos: Ácido clorídrico (muriático), álcool etílico PA, metanol PA (frasco de 1 litro) – MERCK, solução de KCl 3M – NALGON / SYNTH, sulfato de sódio anidro ECIBRA, carbonato de sódio substancia primária MERCK, clorofórmio PA – MERCK, solução tampão PH 3 ampolas, solução tampão PH 10 MERCK, solução de limpeza 702 WILLET, solução tampão PH 4 MERCK, solução tampão PH 7 MERCK, solução de limpeza V901-Q VIDEOJET – VJ1510, ácido sulfúrico PA QUIMEX ECIBRA, bicarbonato de sódio ECIBRA, solução tampão PH 7 MERCK, alaranjado de metila, dodecilo sulfato – sal sódica MERCK, tiossulfato.

O próprio autuado esclarece que tais produtos são reagentes químicos empregados em testes feitos em matérias primas, produtos intermediários, em processo ou acabado, uma vez que fabrica produtos de higiene e limpeza (clorados, detergentes líquidos, sabão em pasta, amaciante e desinfetantes), submetidos aos rigorosos padrões de qualidade impostos pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, a fim de assegurar a qualidade dos produtos colocados à disposição dos consumidores no País.

Não obstante a exigência da ANVISA e a essencialidade da sua aplicação para a continuidade do processo produtivo, como é a alegação da defesa, tais materiais não correspondem, em absoluto, ao

conceito de produtos intermediários que se denota, não somente por serem indispensáveis à formação do produto final, mas porque se desgastam ao longo do processo produtivo, gerando o direito a crédito fiscal.

Entendo que a percepção do que vem a ser insumo/produto intermediário é questão complexa, cujo estudo as empresas, o Fisco, a doutrina e a jurisprudência vem se debatendo ao longo do tempo, sem ainda chegar a um ponto manso e definitivo, que delimita com perfeição os critérios normativos que os identificam, permitindo a correta apropriação de créditos pelos contribuintes, segregados com exatidão daqueles que devam ter tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

A sua apreciação deve ter em conta, concretamente, a atividade desenvolvida por cada contribuinte, verificando quais os produtos a ela essenciais, indispensáveis e, sobretudo, consumidos no processo de produção. Trata-se, por conseguinte, de verificação casuística, sem fórmula pré-estabelecida, mas, um exame pontual.

Isto porque, a construção do que sejam materiais intermediários e passível de aproveitamento de crédito fiscal vem se aperfeiçoando a partir do conceito antigo da integração de um produto na fabricação de outro. Assim, em havendo a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), com a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de *matéria-prima*; se há a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), sem a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de *produto intermediário* (caso do pneu no automóvel, com a soma das características dos produtos integrados; assim, o pneu é somado ao chassi que, por sua vez é somado à roda, etc., para, sem perder as respectivas características, dar ensejo a um novo produto que é o automóvel; se não há integração de um produto ao outro, mas apenas o seu consumo no processo de fabricação, ainda que com perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de *produto secundário*).

A decisão CAT nº 02/2001 (Secretaria da Fazenda de São Paulo) estabelecia que os insumos dão direito ao crédito do respectivo imposto, tendo como tais, a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros. Exemplificando, entre outros, os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc : lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral, tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água afluente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos.

O que se percebe neste pronunciamento da Secretaria de Fazenda paulista é que há a equiparação dos conceitos de produto intermediário e de produto secundário, além da admissão de que produtos consumidos no respectivo processo industrial também devem gerar o crédito do ICMS. A norma (Decisão CAT nº 1, de 2001) inova no ponto em que admite como critério definidor da expressão produto intermediário a consumo no processo de fabricação. Vale observar que os critérios não são cumulativos, o que significa dizer que será produto intermediário se atender ao critério da integração ao produto ou o da consumo no processo.

Por esse critério, pode-se dizer que o produto, para ser qualificado como intermediário deve integrar o produto fabricado, de forma específica, ou seja, o produto fabricado deve depender daquele que será integrado; ou deve ser consumido no processo de fabricação, sendo o produto essencial no respectivo processo; não deve ser, portanto, produto geralmente aplicável a qualquer processo de industrialização.

Em julgamento do STF, isso em 26.11.74, (Recurso Extraordinário nº 79.601/RS, relatado pelo Ministro Aliomar Baleeiro), no exame dos produtos denominados cadiinhos, lixas, feltros e panos utilizados na produção de escovas de polimento, expediu-se a seguinte súmula:

*"ICM - Não Cumulatividade. Produtos Intermediários, que se consomem ou se inutilizam no processo de fabricação, como cadiinhos, lixas, feltros, etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito de ICM, pelo princípio da não-cumulatividade deste. Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este porque utilizados no processo de fabricação, nele consumido."*

No julgado, ratifica-se, portanto, os critérios fixados anteriormente, para fins da definição de produto intermediário, distinguindo o seu conceito dos demais relativos aos produtos que pertencem ao gênero insumos. Serviu ainda de fundamentação para outros diversos julgamentos, utilizando-se dos critérios da integração (específica) ao produto fabricado ou da consumoção (essencial) no processo industrial, para decidir sobre a apropriação ou não de créditos destes impostos. Admitam ou neguem o crédito, invocam o mesmo fundamento de decidir: a integração ao produto fabricado ou a consumoção no processo industrial.

Em 1978, o também já extinto Tribunal Federal de Recursos, por meio de Terceira Turma, nos autos da Apelação Cível nº 44.781/SP, firmou pronunciamento a respeito da possibilidade de créditos relativos ao processo de fabricação de papel transparente, aduzindo que o mencionado critério da consumoção no processo de fabricação é tratado pelo seu sinônimo absorção; qualifica como de uso e consumo, sujeitos ao mero desgaste e, portanto, sem direito ao crédito, aqueles bens nominados de instrumentais, como é o caso das máquinas e equipamentos pertencentes ao parque industrial do contribuinte. É a mesma orientação da Segunda Turma do STF, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 93.768-4/MG (DJ de 21/05/1982) sobre créditos fiscais de IPI deduzindo que *a dedutibilidade do imposto sobre produto consumido na operação de produção, e não no desgaste do aparelho utilizado no processo de produção.*

Também no ano de 1982, o STF (RE nº 96.934-9/MG), aborda a respeito do tempo de consumoção de produtos no processo de fabricação, para fins de mantê-los na categoria de produtos intermediários, aduzindo que a palavra *"consumidos" indica a absorção do produto em termos relativos consideráveis, e não o mero desgaste paulatino de partes de instalação, como o revestimento térmico (forno) que se substitui de três em três anos. Isto porque o Regulamento de IPI exigia que o consumo do produto intermediário se desse de modo imediato e integral.* Estabelecida a polêmica, os Tribunais acabaram por traçar alguns limites a tal exigência regulamentar, firmando que a consumoção tem que ser razoavelmente rápida, mas não necessariamente de uma única vez. Essa abordagem já se encontra superada, mas reafirma-se o princípio, aplicável ao ICMS, de que o crédito pressupõe a relação direta entre o produto e o processo de fabricação e não meramente secundária, como se dá, por exemplo, com as máquinas, equipamentos ou os questionados produtos de laboratório, no caso concreto.

Em julgados mais recentes a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 235.324/SP - DJ de 13/03/2000) decide que *"a aquisição de produtos que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não são completamente consumidos e nem integram o produto final, não gera direito ao crédito do ICMS, posto que ocorre quanto a estes produtos apenas um desgaste, e a necessidade de sua substituição periódica é inerente à atividade industrial."* No mesmo sentido, a Segunda Turma do STJ (Recurso Especial nº 882.807/SP (DJU de 19/05/2009), confirmando-se a orientação jurisprudencial de que o regime de apuração do ICMS admite os produtos qualificados como intermediários, porquanto partícipes do processo de produção e não necessariamente agregados ao produto fabricado.

Em apertada síntese, pode-se concluir, a partir do entendimento jurisprudencial, que a apropriação de créditos de ICMS, relacionados aos denominados produtos intermediários, poderá ser realizada desde que os respectivos produtos adquiridos atendam aos seguintes critérios: a) sejam produtos essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto

implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial; b) sejam produtos específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico; c) sejam produtos empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos, haja vista que, em relação a estes, o entendimento jurisprudencial é o de que não se dá o consumo no processo de fabricação, mas apenas o desgaste própria da atividade fabril.

Diante de tais pressupostos, no caso concreto, os produtos, cujos créditos foram glosados, identificados como reagentes químicos empregados em testes de laboratórios, a fim de assegurar a qualidade dos produtos colocados à disposição dos consumidores, conforme a arguição defensiva, não integram os produtos finais fabricados pela empresa, classificado como de uso e consumo, haja vista que são utilizados em fases anterior ou posterior ao processo fabril. Apesar de empregados em função do processo produtivo, dele não participam diretamente e nem integram o produto final. Sua essencialidade na cadeia produtiva não implica a descontinuidade do processo fabril, a sua ausência; não existe a relação de dependência entre os produtos considerados e o produto fabricado, isto é, o produto fabricado não se obtém com utilização daqueles produtos de análises em laboratório.

Aliás, matérias empregados em análises de laboratório são adquiridos para emprego na atividade desenvolvida pelo setor específico, visando a realização de ensaios e análises físico-químicas para acompanhamento das especificações e qualidade do produto fabricado, atividade paralela à produção e que não se confunde com a afetiva produção, sendo mais uma atividade de prestação de serviço em apoio aos setores de produção (Parecer nº 3799/2003 DITRI/GECOT).

Portanto, produtos intermediários devem ser utilizados na linha de produção e não em linhas marginais, complementares ou independentes, devendo ser essenciais e indispensáveis para se obter o produto final e, consumidos a cada etapa produtiva exaurindo-se imediata, gradativa e progressivamente no processo de industrialização.

Nessa linha de entendimento vem se posicionando o CONSEF, através de julgados reiterados, a exemplo das decisões de suas Câmaras, consignadas, entre outros, nos Acórdãos CJF nºs 0198-12/09 e CS Nº 0196-21/02.

Ante a exposição retro mencionada, procedente integral é a infração 03, no valor de R\$ 34.038,47. Em consequência, também resta caracterizada a exigência da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, classificada erroneamente como produtos intermediário, na infração 04, no valor de R\$ 4.729,95.

O levantamento fiscal elaborado pela Auditor Fiscal encontra-se colado aos autos, no Anexo III. O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, veda o aproveitamento de crédito fiscal sobre material de uso e consumo, obrigando o contribuinte a pagar a diferença de alíquota quando de suas aquisições interestaduais (art. 5º, I do RICMS/97), definindo como material de uso ou consumo do próprio estabelecimento, aquelas mercadorias adquiridas, porém não destinadas à “comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, nem, tampouco, consumidas nem integrantes do produto final ou do serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação” (art. 93, V, b do RICMS/97).

Posto isso, a infração 03 resta caracterizada, no valor de R\$ 34.038,47; a infração 04, em R\$ 4.729,95, devendo ser homologadas as parcelas reconhecidas, de R\$2.247,12, em relação ao item 03 e de R\$ 1.835,89, em relação à infração 04.

O item 06 acusa o autuado de recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, por ter incluído valores

indevidamente no cálculo da parcela não incentivada (ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transporte de carga), conforme planilhas de apuração mensal do ICMS DESENVOLVE, no anexo V, no valor de R\$2.835.720,39.

No mérito, deduz o sujeito passivo que opera como substituto tributária do ICMS, nas contratações de fretes e carretos na forma do Art. 380, II, do RICMS/97, procede ao recolhimento integral do ICMS, sem o aproveitamento dos incentivos fiscais proporcionados pelo Programa DESENVOLVE, instituído pelo Estado da Bahia.

Diz, quando da análise dos relatórios fiscais que subsidiam a autuação, o fiscal não reconheceu o direito aos créditos integrais de ICMS-ST oriundos dos fretes e carretos, sem a aplicação do incentivo, por entender que tais créditos deveriam compor a somatória daqueles tidos por incentivados, sistemática que fere o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Informa o Auditor que, no cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS incentivado (DESENVOLVE) a recolher, o contribuinte deverá efetuar ajustes, expurgando os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto e, no caso concreto, a empresa excluiu indevidamente do cálculo do benefício fiscal, os valores atinentes aos créditos fiscais oriundos das prestações sucessivas de transportes (responsável por substituição - art. 380, II, RICMS/97), implicando redução indevida dos valores a recolher de ICMS.

Examinando os autos do processo, verifico que o Anexo V, acostado aos autos, contém as planilhas com o cálculo mensal do ICMS que deveria ser recolhido pelo autuado, descontado a parcela efetivamente paga pelo contribuinte autuado, em razão de erro na apuração e determinação da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, nos termos da Resolução 64/03, pela inclusão do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transporte de carga no cálculo da parcela não incentivada, fls. 53 a 87 dos autos, no valor de R\$2.835.720,39, exercícios de 2009 / 2011. Os cálculos de forma pormenorizada estão contidos na mídia CD elaborado pelo Fisco e entregue ao contribuinte autuado.

O sujeito não faz qualquer contestação direta em relação aos cálculos elaborados pela fiscalização, apresentando, contudo, um comparativo entre a sua forma de apuração e aquela do Fisco, conforme anexo E, fls. 175/396 (volume 02). Assim, a controvérsia instaurada diz respeito ao procedimento adotado pelo sujeito passivo, para fins de apuração do saldo devedor de ICMS mensal sujeito à dilação do prazo para pagamento, a que faz jus por constituir-se em empresa beneficiária do Programa DESENVOLVE. Defende que o ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transporte de carga, cujo crédito tem direito à apropriação, em decorrência da sua responsabilidade tributária, na condição de tomador do serviço, não está vinculado ao projeto incentivado e, por conseguinte, não deve integrar o saldo devedor passível do benefício. Por isso mesmo incluiu no cálculo dos ajustes de créditos não vinculados ao projeto industrial aprovado – CNVP, os valores do ICMS sobre fretes da substituição tributária.

Sustenta que por se tratar de contratações sucessivas, recolhe em separado e integralmente esta parcela do imposto na condição de sujeito passivo por substituição (artigo 380, RICMS-97/BA). Dessa forma, se mantiver o crédito correspondente na escrita, reduzindo o saldo devedor do ICMS apurado mensalmente, estará sendo penalizado em duplicidade.

Em sentido contrário, o Fisco, considerando que o montante do frete contratado pelo contribuinte autuado e tomador do serviço de transporte já está incluso no custo de venda dos produtos fabricados, isto é: faz parte da base de cálculo do ICMS submetida ao benefício fiscal do DESENVOLVE compõe o preço final de venda dos produtos fabricados e revendidos e, nestes termos, está intrinsecamente vinculado ao projeto incentivado.

Analiso o imbróglio. É sabido que o Programa DESENVOLVE encontra previsão na Lei nº 7.980, de 12.12.01, disciplinado nas disposições contidas no Decreto nº 8.205, de 03.04.02. Especificamente, quanto ao benefício de dilação do prazo para pagamento do ICMS, hipótese em testilha nos autos,

dispõe o artigo 3º do mencionado Decreto: “*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 dos projetos aprovados*”.

Dessa forma, o benefício em questão é aplicável ao saldo devedor mensal do ICMS apurado em decorrência da consecução das operações próprias, deduzindo-se que este saldo devedor não pode conter qualquer parcela de imposto que venha a ser eventualmente devida pela beneficiária, relativamente às operações estranhas à atividade incentivada. Em razão de tais pressupostos, pode-se concluir que o ICMS-ST retido das empresas que lhe prestam serviços de transportes de carga de forma sucessiva não pode integrar o saldo devedor do ICMS passível de dilação, vez que está correlacionado às “*operações próprias*” do autuado, mas, à prestação de serviços realizadas por terceiros, a empresa de transporte. Esta parcela do tributo, que, em regra, deve ser escriturada na coluna Outros Débitos do livro de apuração do ICMS, recolhida pelo autuado, em decorrência de sua condição de contribuinte substituto e deve, portanto, compor o saldo devedor do ICMS apurado mensalmente (art. 382, RICMS-97/BA).

Contudo, não é dos ajustes relativos ao saldo devedor do imposto, que trata a presente lide. Mas, o objeto da controvérsia instaurado no presente PAF, diz respeito ao crédito do ICMS decorrente da contratação de tais operações por parte do autuado (artigo 95, “c”, RICMS-97/BA), vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. Segundo a referida norma “*nas operações efetuadas a preço CIF, a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte será apropriado pelo estabelecimento remetente, vedada a utilização por parte do destinatário*”.

Ainda nos termos do referido dispositivo legal, nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, como é o caso dos autos, o ICMS deverá ser escriturado no Registro de Apuração do ICMS como Outros Créditos. Isso, inclusive, responde à indagação defensiva provando que não houve agressão ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Portanto, na questão em análise, não se discute a utilização do crédito fiscal do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transportes contratadas pelo autuado nas vendas contratadas sob a cláusula CIF ou, mesmo como construiu o Auditor Fiscal, o fato de o frete integrar o custo das mercadorias vendidas e, por conseguinte, compor a base de cálculo do ICMS incidente sobre as vendas, pela irrelevância para apreciação da questão posta.

Não se trata, igualmente, da inclusão do ICMS-ST das prestações de serviços de transportes tomados no programa de incentivo fiscal, como argui o autuado. Mas, interessa saber se tais contratações estão vinculadas às operações próprias do contribuinte, que determina a exclusão ou não de valores de débitos e créditos não vinculados ao projeto e que influenciará o saldo devedor do imposto passível do incentivo fiscal.

Na realidade, quando da apuração do saldo devedor passível do incentivo previsto no DESENVOLVE, são manejadas as exclusões dos créditos (CNVP) e débitos (DNVP) não vinculados ao projeto incentivado, procedendo aos ajustes necessários a compor a base de cálculo do ICMS incentivado, parcela sujeita à dilação do prazo, conforme orienta a Instrução Normativa nº 27/09.

O ponto nevrálgico da presente lide tributária, então, é estabelecer a vinculação ou não dos serviços contratados à consecução da atividade incentivada. Assim, por exemplo, é que os créditos decorrentes das aquisições de mercadorias destinadas à revenda (CFOP 1.102 / 2.102), as transferências para comercialização (CFOP 1.152 / 2.152), ou mesmo das aquisições de serviço de transportes (CFOP 1350 / 2350), que não tenham vinculação com o projeto industrial incentivado, deverão ser excluídos da apuração do saldo devedor beneficiado, justamente porque não são correlatos ao processo fabril, objeto do incentivo. Não é, no entanto, o que ocorre com os valores do ICMS recolhido como substituto tributário, originados das prestações de serviços de transportes, no caso concreto. Isso é tão verdadeiro, que a IN 27/09, manda ajustar ao saldo devedor passível de incentivo, os créditos

provenientes do serviço de transporte - CFOP 1350 / 2350, excetuando as aquisições classificadas no CFOP 1.352 / 2.352 (aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial).

Nesse sentido, imperfeito o entendimento defensivo de que exigir lançamento integral do ICMS-ST como créditos vinculados ao programa, diminui o débito beneficiado e constitui afronta ao escopo do benefício pretendido pelo legislador do Estado da Bahia.

Isto porque, a legislação do DESENVOLVE restringe de forma expressa o benefício ao saldo devedor do ICMS relativo às operações próprias, assim entendidas às decorrentes da consecução da atividade incentivada. Posto isso, da análise dos autos verifico que os serviços de transportes contratados de forma sucessiva pelo autuado se referem a operações de vendas de produtos industrializados contratadas sob a cláusula CIF, estando, tais contratações intrinsecamente vinculadas ao projeto incentivado. Competiria ao autuado trazer aos autos as provas de que as aquisições de serviços de transporte, no caso em litígio, se referissem às operações do contribuinte não vinculadas às atividade industrial incentivada; essas, sim, poderiam compor o somatório de créditos não vinculados que, em consequência, provocariam o aumentar do saldo devedor passível de incentivo, como pleiteia o contribuinte autuado.

Ante o exposto, concluo que o contribuinte ao concentrar os créditos fiscais oriundos de frete e carretos, pagos no regime da substituição tributária, unicamente na apuração do imposto não incentivado, o fez de forma indevida, uma vez que os referidos créditos compõem, conforme foi destacado linhas acima, o custo de revenda dos produtos fabricados, cujas operações estão beneficiadas pelo Programa DESENVOLVE, várias vezes mencionados. Precedente que se colhe do Acordão CJF nº 0387-11/13 5. A exigência resta caracterizada no valor de R\$ 2.835.720,39.

O item 07 exige falta de recolhimento de ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, nos exercícios de 2009 a 2011, totalizando R\$ 1.425.753,93.

Na infração 07 a irregularidade detectada diz respeito à falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2009 a 2011, conforme Demonstrativo de Estoque Fechado por exercício, anexo Anexo VI, no valor total de R\$ 1.425.753,93.

Consigna o autuado que não houve omissão de saídas apontada, acostando demonstrativos que comprovam a escrituração e emissão das notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias nos estoques (anexos F, G e H), além da mídia eletrônica. Aduz que o Fisco excluiu o movimento relativo ao mês de fevereiro de 2011, requerendo a análise dos documentos juntados no PAF.

O Auditor Fiscal informa que realizou a verificação item a item, confrontando os pontos impugnados e, após análise física das notas fiscais que não foram consideradas na auditoria de estoque, refaz o levantamento quantitativo de estoque 2010, resultando no valor de R\$ 49.259,26, de ICMS normal e R\$ 14.405,28 para o ICMS-ST, conforme anexo VI, fls. 4372/4378 (volume 16). Acolheu as razões do autuado, inclusive com relação ao movimento de fevereiro de 2011, o que reduziu a omissão de saída R\$ 23.011,40 e ICMS-ST para R\$ 6.852,24, conforme indica o Anexo VII, às fls. 4380/4389 (volume VII). Verifico que em 2009, a exigência que era de R\$ 5.914,68 restou modificada para R\$ 4.888,53, conforme anexo IV, fl. 4368 (Volume 16).

Nesse contexto, cabível observar que o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) estabelece no artigo 146, o princípio da *imodificabilidade do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo*, dispositivo relacionado com a previsibilidade e a segurança jurídica. Por tal motivo, o agravamento da exigência contida na infração 07, relacionado ao exercício 2010, que resultou no valor de R\$ 49.259,26, não poderá ser cobrado nesse PAF. A exigência permanece no valor contido na inicial dos autos, R\$ 34.492,91. A autoridade fazendária, com competência para fiscalizar o

contribuinte, ora autuado, examinará a possibilidade e o direito da exigência do complemento em relação ao novo valor apurado pelo Auditor Fiscal.

A infração 07, dessa forma, resta caracterizada em parte nos valores de R\$ 4.888,53 (2009), R\$ 34.492,91 (2010) e R\$ 23.011,40 (2011), totalizando R\$ 62.392,24.

O autuado acata as demais modificação procedidas no exigência tributária, em relação à infração 07 e procede ao seu recolhimento, conforme comprovam os documentos do SIGAT, fls. 4426 e DAE, fl. 4416.

Por fim, na infração 08, a autuação decorre do mesmo levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, tratado no item anterior, e exige a falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS-ST, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e o consequente recolhimento. O levantamento original fora acostado aos autos, às fls. 90/9 (exercício 2010 e fls. 97/106 (exercício 2011), totalizando R\$386.887,87.

Após as modificações acima aludidas pelo Auditor Fiscal, o valor apurado no exercício de 2010, resta reduzido para R\$ 14.405,28, conforme anexo VI, fls. 4372/4378 (volume 16) e em 2011, reduziu igualmente a omissão de saída e consequentemente o ICMS-ST para R\$ 6.852,24, conforme consta no Anexo VII, fls. 4380/4389 (volume VII).

O autuado volta a discorrer sobre o regime da substituição tributária, arguindo a final, que o instituto deve ser utilizado com cautela, porquanto o ICMS estará sendo exigido antes mesmo da ocorrência da operação mercantil subsequente.

Não tem razão o sujeito passivo. O modelo de exigência do imposto por Substituição Tributária é instituto criado e implementado pelas Unidades da Federação, antes mesmo da atual Constituição Federal atual, por intermédio da legislação infraconstitucional, através de Convênios e Protocolos celebrados entre as fazendas estaduais.

A eficiência do sistema, que fez diminuir a evasão fiscal, além de facilitar sua fiscalização, mereceu sua elevação a nível constitucional, cujo texto foi incorporado ao art. 150, § 7º da CF 88 e a Lei Complementar nº 87/96 veio a legitimá-lo.

No Estado da Bahia foi acrescentado o item 36 ao inciso II do art. 353, RICMS-97/BA (Decreto nº 11.806, de 26.10.09) que prevê o pagamento antecipado por substituição tributária para “*produtos de limpeza listados no anexo único do Protocolo ICMS 106/09*”.

Contudo, em relação à exigência do exercício 2010, novamente, cabe a invocação do princípio da *imodificabilidade do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo*, retro anunciado, que não permite o agravamento do valor para R\$ 14.405,28, como quer o fiscal. A exigência permanece no valor inicial de R\$ 10.210,46. A autoridade fazendária, com competência para fiscalizar o contribuinte, ora autuado, examinará a possibilidade e o direito da exigência do complemento em relação ao novo valor apurado pelo Auditor Fiscal.

Portanto, correta a autuação fiscal na exigência do ICMS ST, na apuração das saídas efetuadas sem a emissão do correspondente documento fiscal e sem o consequente pagamento do ICMS-ST, tendo em vista os produtos relacionados nos demonstrativos retro aludidos e caracterizada em parte a infração 08, nos valores de R\$ 10.210,46 (2010) e R\$ 6.852,24 (2011), totalizando R\$ 17.062,70

O crédito tributário constituído através do presente PAF é PARCIALMENTE PROCEDENTE, no valor total de R\$ 3.099.691,59.

É o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281082.0022/12-7, lavrado contra

**QUÍMICA AMPARO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.099.692,19**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 3.037.299,35; de 70% sobre R\$ 4.888,53 e de 100% sobre R\$ 57.504,31, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2014

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO - JULGADOR