

**A. I. Nº** - 281082.0012/08-3  
**AUTUADO** - NORSÁ REFRIGERANTES LTDA.  
**AUTUANTES** - ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS e MARCOS ANTÔNIO MOURA CRISÓSTOMO  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 23.04.2014

#### **6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0027-06/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Provado nos autos que parte das mercadorias não podem ser caracterizadas como produtos intermediários. São produtos de uso e consumo, não cabendo a utilização do crédito fiscal relativo às entradas de tais materiais. Infração parcialmente subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração procedente em parte. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL COM MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O autuado é responsável pela retenção e recolhimento do tributo relativo às operações subsequentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mas assim não procedeu. Infração comprovada. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração não elidida. b) PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Não comprovado o recolhimento do imposto devido por substituição incidente sobre a omissão das saídas apuradas. Infração comprovada. Não acolhida a preliminar de decadência. Indeferido o pedido de realização de perícia fiscal quanto à infração 3. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/12/2008, exige ICMS no valor de R\$2.445.986,95, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. O contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal relativo a aquisições de materiais cujo consumo no estabelecimento não tem afetação direta com o processo produtivo. Também usou indevidamente crédito fiscal pertinente a aquisição de mercadorias para fins promocionais (brindes), cujas saídas subsequentes ocorreram sem tributação, além de outras entradas a título de retorno, relativas a saídas anteriores de mercadorias com fase de tributação encerrada, tudo conforme discriminado em anexos I a V. Valor Histórico: R\$871.561,50 – Multa de 60%;

2. 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. O contribuinte deixou de recolher o ICMS relativo à diferença de alíquota em razão de aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo, conforme discriminado nos anexos IV e V. Valor Histórico: R\$305.281,62 – Multa de 60%;
3. Deixou de proceder a 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. Deixou de proceder a retenção do ICMS nas operações de saídas internas de mercadorias conforme resumido nos anexos VI e VII e discriminado em demonstrativos constantes de CD devidamente criptografados, cuja cópia foi entregue ao contribuinte mediante recibo. Valor Histórico: R\$366.363,11 – Multa de 60%;
4. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. O contribuinte omitiu operações de saídas de mercadorias tributáveis nos exercícios de 2006 e 2007, fato constatado através de levantamento quantitativo de estoque conforme resumido nos anexos VIII e IX e discriminado em demonstrativos constantes de CD devidamente criptografado, cuja cópia lhe foi fornecida mediante recibo. Valor Histórico: R\$623.857,41 – Multa de 70%;
5. 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 conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. O contribuinte omitiu operações de saídas de mercadorias enquadradas na substituição tributária nos exercícios de 2006 e 2007, fato constatado através de levantamento quantitativo de estoque conforme resumido nos anexos VIII e IX e discriminado em demonstrativos constantes de CD devidamente criptografado, cuja cópia lhe foi fornecida mediante recibo. Valor Histórico: R\$278.923,31 – Multa de 60%;

O representante do autuado apresenta defesa, fls. 83/106, inicialmente, destaca a sua tempestividade e transcreve as imputações.

Suscita preliminares de nulidade em razão da ausência de competência do fiscal devido ao encerramento da Ordem de Serviço nº 502.248/08, e alega a extinção parcial do crédito tributário em razão da decadência.

Destaca que é através de uma Ordem de Serviço que a Superintendência de Administração Tributária investe os Auditores Fiscais de competência para atuar na fiscalização de determinado contribuinte. No presente caso, a Ordem de Serviço que atribuiu competência para os fiscais teve sua execução iniciada em 09/05/2008, quando foi lavrado o “Termo de Início de Fiscalização” (doc. 04).

Explica que as normas que regulamentam o procedimento de fiscalização no Estado da Bahia prevêem que a ação fiscal deverá ser concluída em 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogada por iguais períodos, sucessivamente. Isto é o que se depreende da leitura do § 1º, do artigo 28, do Decreto nº 7.629/99, *in verbis*: “*O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.*”

Registra que o prazo de 90 (noventa) dias, está previsto no artigo supra mencionado, que venceria em 08/04/2008 (terça-feira), o i. Fiscal lavrou um Termo de Prorrogação de Fiscalização, datado de

08/04/2008 (doc. 04) através do qual prorroga a Fiscalização por mais 90 (noventa) dias, conforme lhe autoriza a legislação. Até aquele momento, o procedimento estava correto. O novo prazo de 90 (noventa) dias venceria em 07/07/2008, entretanto o i. Fiscal, mais uma vez prorrogou o prazo de fiscalização por mais 90 (noventa) dias (doc. 05). Desta forma, o novo prazo se encerraria no dia 06/10/2008 (segunda-feira).

Esclarece que até o dia de vencimento do referido prazo, não houve qualquer manifestação do i. Fiscal, quer seja para a conclusão do trabalho, quer seja para outro pedido de prorrogação, mas, simplesmente, se manteve inerte. Contudo, no dia seguinte, 07/10/2008, quando já vencido o prazo da fiscalização e sem qualquer justificativa, o i. Fiscal de ofício prorrogou o prazo por mais noventa dias (doc. 05), como se não estivesse submetido a nenhuma formalidade legal, ou como se estivesse acima de qualquer prazo que a legislação viesse a estabelecer, afinal, já se passavam 270 dias do início da fiscalização.

Ressalta que tal conduta do i. Fiscal demonstra um total menosprezo pela legislação e pelos direitos do contribuinte, já que depois do termo final do seu prazo, a Fiscalização foi novamente prorrogada. Acrescenta que a prorrogação de um prazo pressupõe a existência deste prazo, ou seja, que o prazo ainda esteja em curso, ainda não tenha se esgotado. Afinal, o termo final de um prazo expressamente fixado pela legislação significa que a partir daquela data não será mais possível a prática do ato que se pretendia realizar no seu curso.

Assevera que, caso contrário não teria o legislador fixado um prazo para tanto, pois a pretensão do legislador quanto ao prazo para fiscalização fosse de 91 (noventa e um) dias ou até mesmo de 271 (duzentos e setenta e um) dias, como pretendeu o i. fiscal, esta deveria ser a redação do § 10, do artigo 28, do Decreto nº 7.629/99, entretanto o referido dispositivo fala expressamente em 90 (noventa) dias, prazo este que deveria ser respeitado. Ademais o artigo 196 do Código Tributário Nacional é claro ao determinar que *“a autoridade administrativa que proceder ou presidir quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para conclusão daquelas”*.

Argui que, no presente caso, o prazo fixado pela legislação funciona como um limite objetivo para a competência do Fiscal. Assinala que o princípio da isonomia das partes, neste caso, deverá ser observado, afinal se a defesa da Impugnante fosse protocolizada no dia seguinte ao vencimento do seu prazo seria considerada tempestiva? Certamente não. É justamente por este motivo que a Impugnante acredita que outro entendimento não caberá aos prazos concedidos ao i. Fiscal se não o cancelamento da presente autuação.

Declara que nos termos do artigo 924 do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, a competência para fiscalização do ICMS é da Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda. No caso sob exame, a Superintendência autorizou a fiscalização no prazo de noventa dias através da Ordem de Serviço nº 502248/08. A partir do vencimento deste prazo, não há que se falar em competência para fiscalizar, mesmo porque o órgão competente para tal não se manifestou nesse sentido.

Como se não bastasse os argumentos acima, os Fiscais lavraram em 20/10/2009 um “Auto de Infração/Termo de Encerramento” (AI nº 281082.0010/08-0), devidamente assinado pelo Supervisor, Sr. Albino de Almeida Azevedo, Inscrito no Cadastro nº 232.963-5, e pelo Inspetor da IFEP Indústria, Sr. José Vicente Neto (doc. 06). O referido documento traz no campo descrição dos fatos a seguinte informação: *“Em data, hora e local acima indicados, encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento à O.S. acima discriminada, tendo sido apurada as seguintes irregularidades.”*

Nota que, caso se admita que a competência conferida aos Fiscais pela O.S. nº 502248/08 não se esgotou no dia 06/10/2008, quando acabou o prazo para fiscalização sem que houvesse qualquer sinal de prorrogação, por certo há que se considerar que, no mínimo, a competência foi expressamente encerrada no dia 20/10/2008, quando foi lavrado o Auto de Infração nº

281082.0012/08-0. Desta forma, não resta a menor dúvida que em 30/12/2008, quando foi lavrado o Auto de infração ora impugnado, os Fiscais já não tinha competência para atuar, pois como visto acima a Ordem de Serviço já havia sido expressamente encerrada. Portanto, o procedimento de fiscalização claramente extrapolou os limites impostos pela legislação.

Assim, afirma que se aplica ao Auto de Infração ora impugnado, o disposto no inciso I, do artigo 18 do Decreto nº 7.629/99 (Regulamento do Processo Administrativo- Tributário). Aborda que uma simples leitura do dispositivo legal supra transcrito, pode-se concluir, sem qualquer sombra de dúvidas, que o auto de infração é absolutamente nulo, uma vez que o Fiscal autuante não tinha competência para prorrogar a fiscalização tendo em vista que o seu prazo já havia vencido, ensejando assim vício insanável. Na remota hipótese da preliminar ora suscitada ser superada, o que só se admite em homenagem ao princípio da eventualidade, passa-se a enfrentar o mérito do auto de infração ora impugnado.

Na preliminar de decadência parcial em relação ao crédito tributário, no que pertine ao exercício de 2003, afirma que a conclusão do presente lançamento apenas veio a ser levada a efeito em 15/01/2009, data da ciência do autuado, ou seja, após passados mais de 05 anos da ocorrência de parte dos supostos fatos geradores descritos na autuação.

Lembra que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, uma vez que a lei instituidora do referido imposto traz ao contribuinte, sob condição resolutória de ulterior homologação pela Administração, a competência para proceder à antecipação do pagamento do tributo conforme o art. 150.

Cita o ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho no que pertine ao lançamento por homologação, em que cabe ao Fisco, nos termos do caput do artigo 150 do CTN e § 103, averiguar o procedimento adotado pelo contribuinte (escrituração, emissão de GIAS, pagamento do tributo, etc.).

Assim, duas são as atitudes que poderão ser adotadas pelo Fisco: ou bem homologa expressamente o procedimento adotado pelo contribuinte, operando-se, dessa forma, a extinção do crédito tributário, ou bem não o homologa. Como esse direito potestativo (ou poder-dever, como preferem alguns) não pode ficar ao arbítrio temporal exclusivo da Autoridade Administrativa, para que o exerça se e quando quiser, em prol da segurança jurídica, o § 40 do artigo 150 do Código Tributário Nacional estabelece o prazo máximo para a homologação.

Portanto, como previsto na norma acima, tem o Fisco o prazo de 05 (cinco) anos a contar do fato gerador do tributo, sob pena de extinção do crédito tributário, para conferir o procedimento adotado pelo contribuinte, homologando-o, se entender correto, ou procedendo à constituição do crédito tributário decorrente de suposta diferença existente (lançamento de ofício), se entender que o procedimento adotado pelo contribuinte não atendeu ao dispositivo previsto na legislação. Transcreve outro o posicionamento de nossa doutrina (Curso de Direito Tributário, Sacha Calmon, pg. 672, Editora Forense, ano 1999).

Portanto, em razão da inércia da Fiscalização em averiguar o procedimento adotado pelo contribuinte, a sua homologação tácita, com a conseqüente extinção do crédito tributário.

Reproduz entendimento pacificado nos Tribunais Superiores (RESP 11314/RI, RECURSO ESPECIAL (1991/0010312-8), DJ DATA:29/09/1997, Mi GARCIA VIEIRA, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça). Portanto, reafirma que quando realizada a constituição do crédito tributário objeto da presente autuação, mais precisamente, em 15/01/2009, já havia se operado a extinção de grande parte do crédito tributário por força da decadência, a saber: de janeiro a dezembro de 2003.

No mérito quanto às infrações 2 e 3, sustenta que não adquire ÓLEO COMBUSTÍVEL DIESEL para fim alheio à atividade do estabelecimento, mas para acionar empilhadeiras e veículos próprios, com a finalidade de efetuar o serviço de movimentação e carregamento das mercadorias a serem transportadas para seus clientes. Note-se que a Impugnante utiliza o ÓLEO COMBUSTÍVEL DIESEL como produto intermediário, porquanto, está diretamente vinculado à comercialização dos seus

produtos, os quais são tributados pelo ICMS, o que, por conseguinte, em atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade, lhe assegura o direito de se creditar do ICMS sobre os combustíveis que adquire, por se tratar de produtos vinculados e consumidos, na condição de elemento indispensável, no processo de produção e comercialização da Impugnante. Portanto, resta claro que o i. agente fiscal incorreu em erro ao considerar que a Impugnante utiliza crédito decorrente do uso e consumo nas entradas de combustíveis, já que, no caso em apreço, não há que se falar em uso e consumo, mas sim, em produto intermediário destinado ao exercício da atividade fim da Impugnante.

Pontua que o autuado tem direito de se creditar do ICMS decorrente da entrada de combustíveis que adquire, pois tais bens, no presente caso, são produtos empregados no seu processo de produção e comercialização, na condição de elemento indispensável. Salienta que, de fato, de que adiantaria o autuado fabricar e comercializar as suas bebidas em larga escala industrial, caso não pudesse disponibilizá-las ao seu mercado consumidor? Como poderia a Impugnante produzir para vender as suas mercadorias àquele pequeno comerciante, que tem seu estabelecimento localizado no mais remoto interior do Estado, caso não assumisse a sua entrega?

Frisa que os combustíveis adquiridos pela Impugnante, deste modo, são produtos empregados no seu processo de produção e comercialização, na condição de elemento indispensável. Tanto é assim, que, caso tais produtos não fossem utilizados, ou seja, caso a Impugnante não disponibilizasse as suas mercadorias diretamente aos seus clientes, através de sua frota de caminhões, o seu negócio de fabricação e comercialização de bebidas não teria viabilidade alguma, do ponto de vista econômico e mercadológico. Assim, afirma que esta atividade desenvolvida pelo autuado é de fundamental importância e apresenta-se como um *longa manus* do trabalho realizado dentro do seu estabelecimento. Os caminhões da Impugnante, deste modo, representam uma extensão das suas instalações físicas, já que parte significativa **da sua produção** se deve às vendas feitas em veículos próprios e negociadas na porta do estabelecimento do cliente.

Desta forma, repete que o contribuinte tem direito de se creditar do ICMS sobre os combustíveis que adquire, por se tratar de insumos que integram a sua cadeia produtiva, em atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade, conforme os ensinamentos Roque Antonio Carraza (In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 25, p. 149-150).

Tal creditamento tem fundamento na própria legislação do Estado da Bahia, pois o artigo 93, inciso II, do RICMS/BA, prevê que o valor do imposto anteriormente cobrado relativo às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, bem como às aquisições de produtos intermediários utilizadas no processo de industrialização, constituem crédito fiscal do estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações subsequentes, desde que tais operações sejam tributadas e que as mercadorias adquiridas estejam vinculadas à comercialização, industrialização ou produção, ou sejam consumidos nestes processos.

Assevera que resta claro que os combustíveis utilizados pela Impugnante constituem crédito fiscal do estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações subsequentes, visto que: *"tais produtos estão diretamente vinculados à comercialização, industrialização e produção das bebidas da Impugnante, sendo consumidos nestes processos; as operações de vendas das bebidas fabricadas pela Impugnante são tributadas normalmente pelo ICMS."* Requer que a Infração seja julgada Improcedente.

No que pertine ao direito ao crédito fiscal do ICMS, em razão do Parecer da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia - sendo confirmado o creditamento pelo Parecer GECOT nº 3850/2002 da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (doc. 07). Disse que neste Parecer, o Impugnante obteve a confirmação de que teria direito a se creditar do ICMS decorrente das entradas de combustíveis, tendo em vista que no preço das mercadorias por ela comercializadas estava incluso o custo com o seu transporte. Ou seja, em atenção ao Princípio da não-cumulatividade, o direito ao creditamento dos combustíveis fora garantido à Impugnante de modo a evitar uma

superposição de tributos, incidência do ICMS sobre o preço dos combustíveis sobre o preço das mercadorias, já que o primeiro compõe este último.

Deste modo, afirma que cumpriu à risca a resposta dada pelo referido Parecer, não pode a Impugnante ser penalizada por esta conduta, estando exonerada do pagamento do tributo, que se considera não devido, nos termos do artigo 65, do Decreto Estadual nº 7.629/1999 (RPAF).

Ressalta que a própria Administração Estadual, em processo idêntico, da filial de Porto Seguro da Autora, após evolução do seu entendimento, cujo relator o Dr. TOLSTOI NOLASCO (ACÓRDÃO Nº 0411-12/06). E outro não foi o entendimento da Procuradoria do Estado, conforme demonstra o parecer em anexo (doe. 09), da lavra do Procurador Fernando Telles, que afirma o seguinte:

*"Represe-se, por oportuno, que restou reconhecido ao contribuinte o direito de se creditar de percentual de crédito fiscal relativo ao ICMS incidente nas compras de combustíveis e lubrificantes utilizados para entrega de mercadorias a seus clientes, tendo como única e regular exigência que tal entrega fosse efetuada fora dos domicílios tributários dos referidos estabelecimentos.*

*Assim, tendo o contribuinte obtido decisão favorável à sua pretensão em 10.10.2002, a partir de então, faz jus ao regime especial de tributação, nos moldes e condicionantes expostos no documentos defis. 279 e 280.*

*No que concerne à Infração 01, “a”, opinamos pela sua anulação, tendo em vista que não poderia o agente autuador desconsiderar a verdade material das aquisições de lubrificantes e combustíveis utilizados pelo contribuinte na entrega de produtos e seus respectivos créditos, valendo-se de percentual consignado em regime especial, que, dado seu caráter eminentemente declaratório, vige a partir de sua concessão”.*

Destaca que na autuação anterior, de matéria idêntica, nº 26974.0602/05-6 (doe. 10), a Administração Estadual glosou o direito ao crédito fiscal sobre combustíveis com fulcro em outro fundamento legal, motivo pelo qual, revela a insegurança da Administração na legitimidade de suas autuações. Nesse sentido, transcreve a capitulação do auto de infração anterior em relação às infrações ora impugnadas.

Verifica, portanto, que a Administração introduziu novo critério jurídico ao seu lançamento. Todavia, tal postura é proibida em relação aos fatos geradores passados, conforme previsão do artigo 146v do Código Tributário Nacional. Requer que seja julgada Improcedente a infração.

Discorre, ainda, sobre as inconsistências referentes às infrações 1 e 2 - destacando que há inconsistência na descrição de alguns itens considerados pelo Fiscal na lavratura do Auto ora impugnado. Isto porque, conforme demonstra a planilha em anexo (doc. 11), os itens descritos pela fiscalização não correspondem aos itens constantes na sua escrituração. Desta forma, na planilha anexa nota-se que a coluna “USO ou NF-SAIDA” informa a descrição correta do produto, entretanto na coluna “**des\_produto**” encontra-se a descrição considerada pela fiscalização.

Aponta outra inconsistência encontrada na Fiscalização, é que grande parte dos créditos indevidos reclamados pelos Auditores, referem-se a Notas Fiscais de entrada, emitidas para efeito de anulação de operação de saída não efetivadas. Tal fato pode ser identificado pela análise da planilha e notas fiscais casadas (entrada e saída) em anexo (doc. 12).

Também tem que se considerar alguns itens identificados pela fiscalização como objeto de creditamento indevido, na verdade, são itens intrinsecamente vinculados ao processo produtivo da Autuada.

Esclarece que a título de exemplo, conforme se depreende da planilha ora anexada (doc. 13), há entre o rol de itens considerados pela fiscalização o produto denominado de “**Diatomea**”, que é utilizada na filtragem do açúcar. Outro produto incluído no rol da Fiscalização foi o **hipoclorito de sódio**, que é aplicado no tratamento da água utilizada na produção. Há também entre os produtos que compõe a autuação alguns materiais utilizados para acondicionamento dos produtos. Como se nota, indevida a autuação, neste particular, em razão do erro de fato cometido pela Autoridade Administrativa de Fiscalização.

Reitera que deveras, os bens adquiridos pela Impugnante, objeto da infração em tela, são produtos intermediários empregados no seu processo produtivo. Não são, pois, material para uso

e consumo do estabelecimento, conforme consignado pelos Autuantes. Isto porque, os produtos destinados ao uso ou consumo do próprio estabelecimento são aqueles *“que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”*, conforme determinado na alínea “b”, inciso V, do art. 93 do RICMS/BA.

Com efeito, diz que a legislação define os seguintes requisitos para o enquadramento de um bem como destinado ao uso ou consumo: *“(i) não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; (ii) não forem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação;”*.

Pontua que, em verdade, são produtos intermediários empregados no processo de industrialização da Impugnante, nos termos do § 1º, do art. 93 do RICMS/BA. Em outras palavras, tais produtos integram o produto final, sendo vinculados e consumidos, na condição de elemento indispensável ou necessário, nos respectivos processos de comercialização, industrialização, produção da Impugnante, sob pena de prejudicar o resultado da mercadoria.

Argumenta o inequívoco de tais produtos integram o processo produtivo da Impugnante, razão pela qual é devido o creditamento, conforme preceituado pela Legislação Estadual vigente. Requer, também neste caso, a realização de perícia fiscal (art. 140 e seguintes do RPAF), para esclarecimento dos fatos e dos seguintes questionamentos: *“(i) os produtos, objeto da autuação, integram o processo produtivo? (ii) é possível a realização do processo produtivo da Impugnante sem a utilização de tais produtos? Ou é possível alcançar os mesmos resultados de produção sem a utilização dos referidos produtos? (iii) os produtos em exame são intermediários, nos termos definidos no § 1º, do art. 93 do RICMS/BA? (iv) o creditamento realizado pela Impugnante obedeceu o disposto na alínea “b”, inciso 1, do art. 93 do RICMS/BA?”*.

Reporta outra inconsistência encontrada no trabalho da Fiscalização diz respeito a meterias que foram adquiridos para revenda, mas os Fiscais entenderam que estes produtos seriam brindes. Tal presunção também constitui erro de fato. Isto porque, conforme resta devidamente demonstrada na planilha e nas notas fiscais em anexo (doc. 14), os produtos em comento foram efetivamente revendidos, portanto, jamais foram utilizados como brinde como pretende fazer crer a Fiscalização.

Por fim, alega que os auditores glosaram créditos referentes aos brindes descritos na planilha em anexo (doc. 15). Ocorre que os referidos créditos foram devidamente estornados, conforme demonstrado na citada planilha. Por esta razão parte do crédito tributário constituído pelo auto de infração ora impugnado está maculado pelas inconsistências ora apresentadas devendo ser julgado totalmente improcedente.

Ainda, na infração 3, afirma que não merece prosperar e explica que na execução da sua atividade, a empresa autuada, por vezes, emite uma nota de entrada, na qual consta com a natureza de operação a informação de “retorno de mercadorias não entregues”. Tal procedimento é adotado visando anular os efeitos da nota de saída (venda, bonificação, etc) cujo produto não foi entregue por qualquer razão (cliente ausente, divergência de pedido, etc).

Salienta que, o procedimento adotado pelo autuado está em pleno acordo com a legislação que regula a matéria, afinal o próprio Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, autoriza tal procedimento no seu artigo 654v. Sendo assim, embora tenha alguma divergência nas pautas fiscais isso não causou prejuízo para o Erário, já que o débito da nota fiscal de saída foi “anulado” pelo crédito da nota fiscal de entrada. Por fim, cumpre apontar a última inconsistência encontrada no levantamento realizado pelo i. Fiscal na lavratura da infração ora impugnada.

Assevera que a própria pauta utilizada pelo i. Fiscal não corresponde a pauta verdadeiramente utilizada pelo contribuinte. Isto porque, foram encontradas algumas divergências entre a pauta

considerada pelo auditor e a pauta considerada pela Norsa, principalmente quando havia a necessidade de fazer o cálculo do valor proporcional nos casos onde a embalagem não constava no ato. Procedimento previsto nas próprias normativas. Assim, como se denota das planilhas e notas fiscais em anexo (doc. 16), e se confirmará por diligência fiscal que venha a ser realizada, a infração 03 deverá ser também, julgada improcedente por esta e. Junta de Julgamento Fiscal.

Em relação às infrações 4 e 5, esclarece supondo que o adquirente da mercadoria produzida pela Impugnante tenha requisitado uma quantidade de cem (100) caixas de Coca-Cola, cada uma contendo 12 latas de 350 ml do produto, o que totaliza uma aquisição de 1200 latas de Coca-Cola. Verificada a ausência, no estoque de determinado estabelecimento, de caixas de 12 latas, a Impugnante substitui o fornecimento ao comerciante por 200 caixas de Coca-Cola contendo 06 latas cada uma, o que resulta no mesmo número final de latas, qual seja, 1200. Afirmo que esse tipo de operação (swicht) é comumente realizada pela Empresa, para atender às solicitações de venda, já que o produto comercializado é o mesmo, modificando-se apenas a sua embalagem (Doc. 18).

Diz que essas “substituições”, porém, não foram analisadas, exaustivamente, pela Fiscalização. Por isso mesmo é que se constatou aparentes omissões de entrada e saída de mercadorias de determinados itens do estoque. Tais omissões, todavia, não passam de uma interpretação equivocada dos fatos ou de uma interpretação errônea dos dados apreciados pela Fiscalização - como já mencionado: erro de fato.

Ademais, pontua que haveria ainda que ser considerado nessa interpretação dos fatos apurados pela Autoridade Fiscal que boa parte das supostas “omissões” de saída representam números não significativos diante do volume de saídas regulares. Isto porque tais “omissões” decorrem de baixas no inventário, de exclusão do estoque de produtos vencidos ou avariados - indispensáveis para o controle de qualidade da Empresa.

Assim, conclui que a autuação foi realizada com base em meros indícios, sem a análise integral dos elementos que envolvem a relação jurídica, presumindo-se a falta do recolhimento do ICMS pela aparente diferença na movimentação do estoque das mercadorias acabadas.

Nesse sentido, pede pela observância ao Princípio da Verdade Material, com efeito, compete ao Fisco o dever da investigação para efetuar o lançamento do crédito tributário e a sua constituição está vinculada a existência concreta do fato, que deve ser comprovada por aquele a quem cabe efetuar o lançamento.

Assinala que, embora a Fiscalização alegue haver utilizado a contabilidade da autuada, na apuração das infrações, verifica-se total incompatibilidade entre os valores por ela encontrados e aqueles registrados na contabilidade da Impugnante. Também para fins de apuração dessa infração, faz-se indispensável a realização de perícia fiscal (art. 140 e seguintes do RPAF), para esclarecimento dos fatos e dos seguintes questionamentos: *"(i) Identificam-se no estoque da Impugnante formas diferentes de se embalar um mesmo produto, à época dos fatos geradores? (ii) Quais os tipos de embalagem utilizados pela Impugnante para comercializar seus produtos? (iii) Identificam-se no estoque da Impugnante substituição de um mesmo produto para embalagens diferentes? Como isso ocorre? (iv) A Fiscalização deixou de considerar em seus levantamentos os “swichts” realizados pela Impugnante? (v) Foram considerados no levantamento quantitativo da Fiscalização as perdas de produtos decorrentes de avarias ou do transcurso do prazo de validade?"*

Portanto, afirma que é ilegítima a imputação de qualquer tipo de infração à Impugnante, devendo o presente Auto de Infração ser totalmente cancelado, porque ilegalmente constituído. Defende que cabe, por fim, acentuar que ocorreram outras inconsistências no trabalho feito pelos Auditores. Conforme se nota do documento ora anexado (doc. 17), a Fiscalização desconsiderou um saldo negativo de estoque de alguns produtos.



Aduz que tal saldo, em verdade, decorre dos “swichts”, e se fossem considerados, o saldo real seria zerado. Na verdade, estes estoques negativos deveriam ser composição de saldo para o produto e não deveria ser eliminado do auto, fazendo com que a omissão de saída fosse ajustada, conforme exemplo de fls. 105. Sendo assim, disse que ao analisar o levantamento feito nas planilhas em anexo (doc. 18), certamente se chegará a conclusão de que a autuação ora impugnada, também neste ponto, não merece prosperar, devendo ser julgada totalmente improcedente.

Pede acolhimento, preliminarmente da nulidade ou da decadência do período autuado (janeiro a dezembro de 2003) e, no mérito, seja integralmente cancelada a presente Autuação, ante sua patente ilegalidade e ilegitimidade.

Protesta e requer ainda por juntada posterior de provas, assim como pela produção de todos os meios de provas permitidos em direito, inclusive perícia e diligência (art. 123 e 145 do RPAF/BA) e que as intimações sejam feitas sempre em nome do seu patrono, Octavio Bulcão Nascimento, inscrito na OAB/BA sob os nº 12.009, com endereço profissional na Rua Agnelo de Brito, nº 90, Edifício Garibaldi Memorial, 5º e 6º andares, Federação - CEP 40.210-245, Salvador/BA, sob pena de nulidade.

Os autuantes prestam a informação fiscal, fls. 569/583, inicialmente transcrevem as infrações e resumem a peça defensiva apresentada pelo sujeito passivo.

Esclarecem que a ação fiscal tem início com a intimação, por escrito, ao sujeito passivo ou através da consignação em seu livro Registro de Utilização de documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, ou do Termo de Início de Fiscalização. Tal disposição encontra-se expressamente consignada no artigo 28 do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

No presente caso, além da intimação por escrito para a apresentação de livros e documentos fiscais, o início da ação fiscal também foi consignado no livro próprio, mediante lavratura do termo de início de fiscalização em 09/01/2008. Considerando o grande volume de documentos a examinar e, considerando também as dificuldades que tiveram em obter, com presteza, todas as informações, em especial aquelas vinculadas aos arquivos magnéticos, necessárias ao cumprimento da ordem de serviço para exame e homologação de dois exercícios, tornou-se necessária a prorrogação dos trabalhos por três períodos consecutivos.

Pontuam que a última prorrogação, consignada em 07/10/2008, justamente a que se apegam a impugnante para suscitar a nulidade do lançamento, foi efetivamente lavrada com um dia de atraso. Entretanto, este fato não macula, em absoluto, o presente lançamento de ofício, isto porque, a norma de regência acima transcrita não cogita de tal providência. Como se pode concluir da leitura do seu § 1º, a única consequência advinda da falta da consignação do Termo de Prorrogação ao final do período de 90 dias, é a devolução ao contribuinte do direito à espontaneidade no recolhimento de eventual tributo vencido. Neste sentido, pacífica é a jurisprudência do Colendo Conselho de Fazenda Estadual, em reiteradas decisões, tanto de primeira, quanto de segunda instância. Deixaram de anexá-las, por serem notórias, e de conhecimento de todos os senhores membros desse Colendo Conselho.

Por outro lado, salientam que a arguição de decadência de parte da infração 1, não deve prosperar pelas razões a seguir elencadas. Com efeito, o inciso I do artigo 965 do RICMS/97 prevê que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e, sendo assim, o imposto referente ao exercício de 2003, poderia ser exigido até o dia 01/01/2009.

Afirmam que, neste sentido, o próprio Código Tributário Nacional, no seu artigo 173, inciso estabelece que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, e não o foi pelo sujeito passivo.

Nesta situação em análise, os fatos geradores do imposto ocorridos no exercício de 2003, teria como prazo limite para a constituição do crédito tributário, o dia 31/12/2008. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/12/2008, não havia, nessa data, se configurado a decadência do direito de lançamento do referido crédito tributário. Ressaltam o entendimento assentado pelo Colendo Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, manifestado reiteradamente, consoante os inúmeros acórdãos prolatados (Acórdão CJF nº 0274-12/02 - voto do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert).

Quanto ao mérito, no que diz respeito à infração 1, afirmam que não devem prosperar os argumentos defensivos, segundo os quais, os produtos arrolados como materiais de uso e consumo seriam insumos, utilizados no seu processo industrial, pelas razões a seguir elencadas. Em primeiro lugar, o combustível cujo crédito foi glosado diz respeito unicamente àquele que é utilizado para o abastecimento da sua frota de veículos, empregada no processo de comercialização dos seus produtos. Não há um só registro de apropriação de custo de combustível nos relatórios do custo industrial da impugnante nos exercícios fiscalizados. Logo não tem o menor fundamento tal alegação. O custo do combustível para a empresa autuada é um custo pós-industrial, ou seja, uma despesa vinculada ao processo de comercialização e como tal, vedada a utilização do crédito, mormente em se tratando de comercialização de produtos incluídos no regime de substituição tributária.

Em segundo lugar, registram que o impugnante se apegou que estaria amparado por um Parecer da GECOT/DITRI de nº 3850/2002, que lhe conferiu direito a tais créditos. Acontece que o regime especial a que se refere o parecer em tela, foi revogado tendo em vista legislação superveniente que desonerou o contribuinte de lançar e recolher ICMS sobre serviço de transportes, nas prestações intermunicipais, vinculadas às operações de comercialização de produtos. Tal medida foi operada pela Alteração nº 38 do Regulamento do ICMS através do Decreto nº 8413/02 com vigência a partir de 01/01/2003 e está consignada no § 7º do art. 1º do RICMS/97.

Reiteram que desse fato teve o impugnante conhecimento, através de outro parecer da própria GECOT, revogando formalmente tal Regime Especial, em face da sua ineficácia, provocada pela alteração da legislação acima referida. Ressaltam que o impugnante se convenceu da impertinência de tais créditos, a ponto de não mais utiliza-los a partir de 2007.

Já no que diz respeito às alegações de inconsistências na descrição dos produtos, por parte dos autuantes, consubstanciadas em demonstrativos (doc. 11) às fls. 153 e seguintes, em nada lhe socorre. A acusação fora feita com base em descrição contida nos arquivos magnéticos, apresentados regularmente pelo contribuinte autuado. Em tais arquivos encontram-se consignados na parte descritiva do documento fiscal, produtos ou serviços que nada tem a ver com insumos ou mercadorias para revenda. Pois bem, nas explicações trazidas pelo impugnante, as descrições supostamente verdadeiras, também não conduzem a uma revisão de entendimento dessa fiscalização, tendo em vista tratar-se de mercadorias ou bens dissociados das atividades produtivas da impugnante.

No tocante às alegações de que, grande parte da glosa de créditos está relacionada a retorno de mercadorias que não chegaram a ser entregues, fato este documentado em demonstrativo (conf. doc. 12) fls. 166 a 218, carece de consistência fática. Efetivamente, das inúmeras notas fiscais elencadas no demonstrativo de uso indevido de crédito, algumas delas se referem a retorno de mercadorias que a impugnante denomina de mercadorias não entregues. Como há uma correlação com notas fiscais de faturamentos, acharam por bem acatar essas notas e refazer os demonstrativos, fato que resultou numa alteração do valor da infração 1 em R\$2.390,64 ficando a mesma reduzida para R\$234.848,64, no exercício de 2007.

Por fim, resta a alegação dos outros materiais, objeto da glosa dos créditos, de que são insumos, utilizados no seu processo industrial, e nesta condição o seu direito ao creditamento é assegurado pelo art. 93 do RICMS/97. Ocorre que de acordo com as informações prestadas pela própria impugnante, em documento às fls. 15 dos autos deste PAF, sobre a destinação de cada um desses

materiais, em face do seu processo produtivo, nenhum dos produtos, objetos da glosa dos créditos se enquadram no conceito de produtos intermediários ou material secundário, segundo o entendimento assente na jurisprudência pacífica do Colendo Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF). Em vista disso, consideram inconsistentes os seus argumentos, também sob este aspecto, razão pela qual mantêm, na sua inteireza o posicionamento quanto à impertinência do uso do crédito desses materiais, os quais reputam de uso e consumo. Por outro lado, os esclarecimentos vinculados às notas fiscais, constantes do doc. 15 (fls. 238 a 307), em nada lhe socorre, já que não há nenhum indício de que tais créditos tenham sido estornados. Também não vêem nenhuma razão objetiva para que se defira a perícia requerida pela impugnante, tendo em vista que lhe falta o requisito essencial para tanto, já que o pedido não se reporta a qualquer inconsistência material, e sim sobre conceitos e interpretações pertinentes a elementos já constantes dos autos, cujo juízo de valor é competência indeclinável dos ilustres julgadores.

Em relação à terceira infração, consideram infundados os argumentos da defesa pelas seguintes razões: - Inicialmente, vale frisar que o procedimento descrito no art. 654 do RICMS, que o contribuinte alega não ter sido observado pelos autuantes, é um procedimento que deverá ser adotado pelo contribuinte na apuração do ICMS, quando do encerramento do período. Ocorre que os valores lançados, na infração em comento, referem-se à falta de retenção do ICMS substituição tributária, nas saídas para contribuintes localizados neste Estado, ou seja, o autuado vendeu mercadorias enquadradas na substituição tributária sem fazer a respectiva retenção, não tendo nenhuma relação com o procedimento tipificado no art. 654 do RICMS/BA.

Quanto às alegações de que, a pauta utilizada pelo fisco não corresponde à pauta utilizada pelo contribuinte, não merece prosperar, tendo em vista que ao analisarem os levantamentos efetuados pelos autuantes, verificaram que o valor que está se cobrando não é a diferença de valores retidos em função de divergência na pauta aplicada e sim, voltam a reiterar, falta de retenção de ICMS substituição tributária. Logo, conclui-se que, nas notas fiscais objeto da infração 03, não houve a incidência do ICMS substituição tributária e, conseqüentemente, não existiu aplicação de qualquer pauta fiscal pelo impugnante.

Ressaltam que esta acusação está lastreada em demonstrativos analíticos onde se indica a nota fiscal, o valor da pauta devida, demonstra que não houve pauta aplicada e apura-se a diferença correspondente. Em se tratando de matéria eminentemente fática, caberia ao impugnante demonstrar, de forma clara e objetiva, onde se encontra o suposto erro do levantamento apresentado pela fiscalização, utilizando, inclusive, a mesma metodologia, tendo em vista dispor de todos os elementos para fazê-lo. Ao invés disso, apresenta argumentos vagos, de supostos erros, e como prova das alegações anexa demonstrativos com milhares de folhas, relacionando notas fiscais e valores sem qualquer conexão com as acusações que pretende elidir. É cediço que, é princípio basilar de direito processual, que o ônus da prova cabe a quem alega. Neste sentido, é inútil tentar transferir este ônus para o órgão julgador que, como elemento imparcial na relação processual, não pode assumir o papel das partes na coleta de provas. Dessa forma não podem acatar os argumentos defensivos, pelo simples fato de que a impugnante não apresentou os elementos probantes capazes de elidir as acusações que lhe foram imputadas. Por fim, salientam que o próprio contribuinte, fl. 309, admite a existência de diferenças a recolher ao Erário Estadual.

Quanto a quarta e a quinta infração, inicialmente aduzem que, no levantamento quantitativo de estoque fechado elaborado pelo fisco, o mesmo não levou em consideração as operações denominadas *swicht*, comumente utilizada pela empresa, entretanto a impugnante não traz, na sua defesa, provas objetivas para sustentar a citada alegação, mencionado apenas um suposto “doc. 18”, documento este que não existe na peça de defensiva.

Em relação ao fato das omissões apuradas se referirem a números não significativos, e que os mesmo decorrem de baixas no inventário e de exclusão de produtos vencidos ou avariados, não merecem ser acatadas. Em primeiro lugar, se houve falta de recolhimento de imposto o mesmo tem que ser cobrado, independentemente do valor, não podendo o fisco, sem embasamento legal,

deixar, por conta própria, de lançar o tributo devido. Em segundo lugar, se houve baixa de inventário ou avaria de produtos, o mesmo deveria está devidamente documentado, através de nota fiscal própria, como documento comprobatório da ocorrência.

Outrossim, os valores cobrados através das omissões de saídas de mercadorias, apurados através de levantamento quantitativo de estoque fechado, estão devidamente demonstrado nos anexos VIII e IX e demonstrativos constante em CD, importando em valores e mercadorias ali discriminados, nos quais não constam nenhum valor negativo de estoque.

Ressaltam, ainda, que antes do encerramento dos trabalhos, e conseqüentemente da lavratura do Auto de Infração, as diferenças apuradas que ensejaram as infrações 04 e 05, bem como das demais infrações, foram apresentas ao autuado, para verificação de possíveis inconsistências, resultando em diversos apontamentos, que em sua maioria foram acatadas pelos Auditores Fiscais, inclusive em relação às operações denominadas *swicht*.

Por fim, não se pode olvidar que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, conforme depreende-se da leitura dos arts. 142 e 143 do RPAF.

Pelo exposto e considerando não ter o impugnante logrado elidir as acusações, consubstanciadas no presente Auto de Infração, salvo quanto a alguns valores constantes da infração 1, cujas notas fiscais já se encontram excluídas no novo demonstrativo em anexo, do qual deverá ser o mesmo cientificado, oportunidade em que deverá lhe ser fornecida cópia, propugnam pela manutenção do presente lançamento de ofício em todos os seus termos.

Requerem a Procedência Parcial do Auto de Infração.

Nas fls. 609, o representante do autuado requer a dilação prazal em 10 (dez) dias para apresentar resposta à diligência fiscal, fls. 569/607, em vistas do volume das planilhas e documentos a serem analisados que demonstraram a liquidez do crédito tributário. Consta intimação do contribuinte aprovando o pedido solicitado.

Na manifestação do contribuinte, fls. 624/636, este ressalta a sua tempestividade. Quanto às preliminares de nulidade e de decadência, sucita as mesmas alegações e cita jurisprudência do STJ quanto ao prazo decadencial (STJ, Segunda Turma, AgRg no Ag 939714/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon; AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.016.145 - RS (2007/0299894-2 – Relator: Ministro Luiz Fux).

No mérito, nas infrações 02 e 03, repete os argumentos dos autuante “*o combustível cujo crédito foi glosado fiz respeito unicamente àquele que é utilizado para o abastecimento de sua frota de veículos emprega no processo de comercialização dos seus produtos.*” Contudo, os autuantes insistem nos mesmos erros, assim não prospera o entendimento fiscal.

Porque, *in casu*, trata-se de transporte de carga própria, indispensável à conclusão da atividade fim da Autora, ou seja, a comercialização dos produtos que industrializa. Sendo o valor correspondente ao transporte cobrado conjuntamente com aquele relativo à mercadoria.

Esclarece que, no preço do produto comercializado encontra-se incluído o custo do transporte. Desta forma, ao tributar a mercadoria, o Fisco estará tributando o transporte. Razão pela qual deve ser assegurado o direito ao crédito fiscal do ICMS, cobrado na aquisição dos insumos utilizados no transporte de carga própria. E afirma que o direito ao crédito está normatizado no art. 93 do RICMS/BA. Cita a norma e de mesmo sentido, ou seja, pela legitimidade da utilização do crédito em questão, que o CONSEF, através do Acórdão CJF nº 0411-12/06 (doc. 08 da Impugnação), julgou provido recurso da Autora, interposto em outro Auto de Infração (nº 269274.0602/05-6), cuja matéria é idêntica à presente. Garantindo, assim, o direito ao crédito dos insumos (combustíveis e lubrificantes), utilizados no transporte de carga própria como entendimento, também da

Procuradoria do Estado, exarado no Auto de Infração nº 269274.0602/05-6 (doc. 09 da Impugnação), que tendo sido os produtos utilizados pela Empresa para abastecer a frota de veículos que são utilizados para entrega de seus produtos aos clientes, gera crédito fiscal.

*“Represe-se, por enquanto, que restou reconhecido ao contribuinte o direito de se creditar de percentual de crédito fiscal relativo ao ICMS incidente nas compras de combustíveis e lubrificantes utilizados para entrega de mercadorias a seus clientes, tendo como única e regular exigência que tal entrega fosse efetuada fora dos domicílios dos referidos estabelecimentos.*

*Assim, tendo o contribuinte obtido decisão favorável à sua pretensão em 10.10.2002, a partir de então, faz jus ao regime especial de tributação, nos moldes e condicionantes expostos nos documentos de fls. 279 e 280.*

*(...)*

*No que concerne à infração 01, ‘a’, opinamos pela sua anulação, tendo em vista que não poderia o agente autuador desconsiderar a verdade material das aquisições de lubrificantes e combustíveis utilizados pelo contribuinte na entrega de produtos e seus respectivos créditos, valendo-se de percentual consignado em regime especial, que, dado seu caráter eminentemente declaratório, vige a partir de sua concessão.”*

Assinala, ainda, a Procuradoria do Estado, em outro processo (nº 279691.0872/03-1 – doc. 02), também lavrado contra a Impugnante e possuindo a mesma infração, instaurou o controle de legalidade e solicitou diligência incidental, diante do direito da Autora de utilizar o crédito decorrente da aquisição de combustíveis e lubrificantes, *“por entender latente e possível a existência de vício sanável ou ilegalidade flagrante capaz de macular o auto de infração, cuja repercussão se faz imperiosa neste momento.”* Isso porque,

*“De fato, tem lógica o argumento instilado pelo suplicante, pois, conforme exposto na decisão testificada no acórdão nº 0411-12/06, tratando de prestação de serviços de transporte de carga própria, por lógica, não há que se falar em incidência do ICMS, sendo, desta forma, possível de apropriação dos créditos referentes aos insumos utilizados na ‘operação de circulação de mercadorias’, a qual está atrelada a ‘obrigação de fazer’, qual seja o transporte.”*

Portanto, resta claro que os insumos (combustíveis e lubrificantes), utilizados pela Autora no transporte de carga própria (operação mista – venda de produto com entrega), constituem crédito fiscal do estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações subsequentes, em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155, II, § 2º, I, da CF), visto que: *“1) os insumos foram adquiridos com a finalidade de proporcionar a comercialização dos produtos industrializados pela Empresa, realizado através de veículos próprios, entregando-os nos estabelecimentos dos clientes; 2) os insumos estão diretamente vinculados à comercialização da atividade fim da Impugnante, sendo consumido nesse processo; 3) os insumos estão incluídos no custo da mercadoria e do transporte e, conseqüentemente, no ICMS da operação; 4) as operações de vendas são tributadas pelo ICMS.”*

Registra inequívoca a conclusão de que, os combustíveis e lubrificantes adquiridos pela Impugnante, conferem direito ao crédito do imposto pago nas fases anteriores, razão pela qual o creditamento realizado é legítimo e constitucional, consoante preceituado pela legislação estadual vigente. E soma-se o fato de que, no preço das mercadorias comercializadas pela Impugnante, estava incluso o custo com o seu transporte.

Aborda um fato que não foi apreciado pelo Autuantes, de que foram destinados na etapa da industrialização, ou seja, na entrega dos produtos fabricados, configurando-se uma operação mista, ou melhor, venda e entrega da produção.

Assim sendo, a Impugnante insiste na realização de perícia para que se comprove o Fisco, uma vez que é dele a competência de provar o que alega (art. 333 do CPC e art. 142 do CTN), que o transporte é de carga própria. E assim, no preço do produto está o custo do transporte.

Diz que comprovou (doc. 11 da peça impugnatória), que os itens descritos pela fiscalização não correspondem aos constantes na sua escrita fiscal, no qual os mesmos, apenas informam, sem proceder com a efetivação de uma diligência/perícia, que tomaram como base as descrições contidas nos arquivos magnéticos, sem analisar as notas fiscais, bem como a circunstância de

que as notas fiscais de entrada foram emitidas, para efeito de anulação de operação de saída não realizada (doc. 12 da Defesa), sendo razão pela qual, é de extrema relevância a realização de perícia, para que os Autuantes analisem os documentos fiscais pertinentes, uma vez que inexistente a alegação fiscal, sendo o que ora requer.

Reclama que os autuantes não especificam quais os produtos seriam classificados como produto intermediário ou material secundário, situação que demonstra a fragilidade da acusação.

Defende que, os itens identificados pela fiscalização, são itens vinculados ao processo produtivo da Impugnante, apresentando planilha contendo os produtos, que foram ignorados pelos Autuantes, sob o pálido e frágil argumento de que não são produtos intermediários ao processo industrial. Como por exemplo, há o produto denominado de “Diatomácea”, que é utilizado na filtragem do açúcar; há o hipoclorito de sódio, que é aplicado no tratamento da água utilizada na produção; há materiais utilizados para condicionamento dos produtos; dentre outros.

Traz os mesmos argumentos com relação aos “brindes”, e requer a realização de perícia para dirimir qualquer dúvida que ainda persistam quanto a comprovação da inconsistência da acusação.

Quanto à infração 3, verificou que os Autuantes apenas restringem-se a alegar que a infração trata-se de saída de mercadorias, enquadradas na substituição tributária, sem a retenção do ICMS.

Esclarece que, mesmo que não tenha ocorrido à retenção do ICMS substituto, o que se admite apenas para argumentar, é de se destacar que houve a anulação da operação. Situação que não gera prejuízo para o Estado da Bahia já que não houve a operação, o que poderá ser constatada com a realização de perícia, sendo o que, mais uma vez, requer.

Nas infrações 4 e 5, segundo os Autuantes devem ser mantidas as exigências fiscais, pois a Impugnante não comprovou as operações denominadas *swicht*, o que não condiz com a verdade material.

Afirma que é notório que a Impugnante vende uma série de produtos, divididos em diversas embalagens e quantidades. Como por exemplo, o cliente da Impugnante solicita uma quantidade de 100 caixas de coca-cola, cada uma contendo 12 latas de 350ml, totalizando 1.200 latas de coca-cola. Verificada a ausência no estoque de caixa de 12 latas, a Impugnante substitui por 200 caixas, contendo 06 latas cada uma, o que totaliza 1.200 latas.

Registra que esse tipo de operação é denominada *swicht*, ou seja, o produto é o mesmo, embora modificado em sua embalagem e quantidade e, conseqüentemente, os códigos dos produtos. Acontece que o Fisco não considerou essa operação e a diversidade de códigos para o mesmo produto e presumiu que houve omissão de entrada e saída.

Assim, deixando de considerar as mercadorias da mesma espécie em códigos diferentes, o Fisco terminou por atropelar o direito da Impugnante, exigindo ICMS sobre fatos geradores inexistentes e descumprindo as regras contidas na Portaria nº 445, de 10/08/1998 (cita a portaria), que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias. Reproduz o art. 3º, da mencionada Portaria, o qual determina que, nos levantamentos de estoque, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas das mercadorias, o Fisco deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo grupo as espécies de produtos afins.

Requer a realização de perícia.

No que tange às perdas, engana-se mais uma vez os Autuantes, pois não podem ser consideradas como fato gerador, mas hipótese de anulação do crédito, tanto normal como substituto, e a perícia seria extremamente fundamental para a verificação de qual seria o índice de perda, e se essa perda estaria registrada na contabilidade da Impugnante.

De mais a mais, levando-se em consideração todos os fundamentos elencados, e da comprovação de que o lançamento fiscal está, indubitavelmente, recheado de erros, sem que esteja sustentado em provas cabais da procedência da autuação, a Impugnante requer, em nome da segurança jurídica, a improcedência da ação fiscal. Improcedência que também será constatada mediante a realização de perícia, sendo o quer requer.

Pede pela Improcedência do Auto de Infração.

Nas fls. 656/667, o então relator Tolstoi Nolasco converte os autos em diligência à ASTEC, na qual pediu que *"a partir da escrita fiscal do contribuinte, dos mapas de produção e de outros elementos de prova que estejam em poder do autuado, ateste se de fato os créditos glosados, em relação ao produtos óleo diesel, se referem à aplicação mencionada pelo defendente e se o custo da referida parcela (transporte de carga própria), foi repassada ao consumidor, compondo assim a base de cálculo da venda dos produtos por ela comercializados. Caso seja atestado a veracidade do fato alegado... deverá o revisor proceder a quantificação das parcelas correspondentes ao ICMS estornado, por período mensal (infração 01) e os valores exigidos a título de diferencial de alíquotas (infração 02), para o produto em referência."*

Na infração 01 *".... que seja informado pelo revisor se os produtos "Diatomácea" e "Hiplocorito de Sódio", estão afetados ao processo produtivo da empresa, participando com elemento indispensável a transformação das matérias primas nos produtos fabricados pelo estabelecimento (fazer um descrito da participação desses produtos no processo de produção industrial). Quantificar, em seguida, por período mensal, os valores dos créditos fiscais estornados pela fiscalização em relação a estes itens (infração 01) e as parcelas cobradas a título de diferencial de alíquota (infração 02)".*

Na alegação *"... parte dos créditos glosados se referem a anulação de créditos de operações de saídas não efetivadas (pág. 98 do PAF, correspondente à pág. 16 da peça defensiva), intimado o contribuinte e fazer prova do fato, através da juntada das notas fiscais de saída, levadas a débito do imposto, e as correspondentes notas fiscais de entrada, com anulação da operação anterior. Comprovado o fato, quantificar, por período mensal, os valores correspondentes a essas operações"*.

Após concluída a diligência cientificar as partes interessadas (representante do autuado e o autuante) sobre o inteiro teor, sendo fixado prazo de 10 (dez) dias para manifestação, caso queiram.

Na conclusão da diligência, fls. 666/669, o autuante destaca que a diligência foi feita para atender às seguintes indagações:

*"1- Atestar, em relação à infração 01, se, de fato, os créditos glosados do produto óleo diesel, se referem à aplicação mencionada pelo defendente e se o custo da referida parcela (transporte de cargas própria), foi repassada ao consumidor, compondo assim a base de cálculo da venda dos produtos por ela comercializados.*

*2- Caso seja atestada a veracidade do fato alegado pela impugnante, proceder à quantificação das parcelas correspondentes ao ICMS estornado, por período mensal para infração 01 e os valores a título de diferencial de alíquotas infração 02.*

*3- Verificar, ainda na infração 01, se os produtos "Hiplocorito de Sódio" e "Diatomácea" estão afetados ao processo produtivo da empresa. Caso positivo proceder à quantificação das parcelas correspondentes ao ICMS estornado, por período mensal para infração 01 e os valores a título de diferencial de alíquotas infração 02.*

*4- Quanto à alegação de parte dos créditos glosados se referem a créditos objeto de anulação de débitos de operações de saídas não efetivadas, intimar o contribuinte para apresentação de provas. Caso prove o alegado, elaborar planilha, por período mensal, com os valores correspondentes a essas informações.*

No que tange ao item 1 acima, a empresa apresentou planilha em meio magnético anexo II, contendo relatório interno com 31.147 requisições, compreendidas nos exercícios de 2003 e 2007, no qual discrimina os valores do óleo diesel requisitados para utilização em frota própria.

Pontua que apesar de apresentar documentos de requisições de abastecimento por veículo, a empresa **não comprovou** se o custo da referida parcela (transportes de cargas própria), foi repassada ao consumidor, compondo assim a base de cálculo da venda dos produtos por ela comercializados.

Apresenta anexo II, em meio magnético, as requisições de abastecimentos por veículo, que em síntese apresenta os seguintes montantes e seu respectivo ICMS por período mensal. Junta tabela demonstrativa (Mês, Ano, Valor Oléo Diesel, ICMS).

Quanto à verificação se os produtos “Hiplocorito de Sódio” e “Diatomácea” estão afetados ao processo produtivo da empresa, participando como elemento indispensável à transformação das matérias primas nos produtos fabricados pelo estabelecimento, inicialmente insta frisar que conforme intimação, Anexo I, a empresa apresentou memorial descritivo dos produtos supra, anexo III, no qual a mesma descreve, minuciosamente, o papel de cada produto no processo da entidade.

Afirma que, analisou o material apresentado, onde verifica-se que o Hiplocorito de Sódio é utilizado no preparo de solução sanitizantes, possuindo ação desinfetante e a Diatomácea, apresenta-se como agente filtrante na clarificação de açúcar ou xarope.

Apenso no anexo IV, planilhas por valores mensais, dos créditos fiscais estornados em relação aos itens Hiplocorito de Sódio e Diatomácea e as parcelas cobradas a título de diferença de alíquota.

Por fim, quanto à alegação, de que parte dos créditos glosados se referem à anulação de créditos de operações de saídas não efetivadas, registra que a empresa apresentou arquivos em meio magnético, anexo II, contendo 238.563 notas fiscais de saídas de mercadorias e suas respectivas notas fiscais de entradas referentes à anulação das operações anteriores.

Ressalta que avaliou o material apresentado e efetuando o cruzamento com as notas fiscais, objeto do lançamento da infração 01 do Auto de Infração em epígrafe, anexos I a IV, fis. 16 a 38 e anexo V-A fis. 584 a 607 do PAF, verifica-se que apenas 38 notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, todas dos exercícios 2006 e 2007, se referem a anulação de débitos de operações de saídas não efetivadas. Sendo assim, foram refeitos os demonstrativos de crédito fiscal indevido de 2006 e 2007, excluindo as 38 notas fiscais acima citadas, resultando em redução do valor lançado em relação a este tópico, nos exercícios de 2006 e 2007, conforme anexo V.

Ressalta, ainda, que os autuantes, quando da elaboração da Informação Fiscal, já tinham reconhecido que, parte das notas fiscais, objeto do lançamento eram notas fiscais de anulação de débitos de saídas não efetivadas.

Nas fls. 796/801, consta a manifestação, do representante do autuado, sobre a conclusão da diligência.

Entende que o pedido da Junta de Julgamento Fiscal compõe-se de dois momentos: 1) se de fato o óleo diesel é utilizado no transporte de carga própria; e 2) se o custo está incluído no preço do produto comercializado, conforme se depreende da conclusão fiscal, restou comprovado o destino e a utilização do combustível, ou seja, a frota própria de caminhões para entrega dos produtos comercializados. Contudo, quanto à comprovação de que o custo está incluído no preço do produto, esse fato independe de prova, uma vez que é notório e inquestionável que todo o custo desde o processo produtivo até a entrega do produto ao cliente está incluído no preço da mercadoria. Ou seja, no preço das mercadorias comercializadas pela Impugnante estava incluso o custo com o seu transporte.

Afirma ser uma questão de lógica, pois tudo que é agregado a elaboração e fase final da etapa de circulação do produto final está no seu custo. *In casu*, os insumos (combustíveis) estão incluídos no custo da mercadoria e do transporte e, conseqüentemente, no ICMS da operação.



Explica que para que não reste dúvida sobre a legalidade do crédito fiscal utilizado, a Impugnante informa que este foi glosado dentro da vigência e do cumprimento do Parecer GECOT nº 3850/2002. Isso porque, o Parecer GECOT nº 3850/2002 só veio a ser revogação em 04/10/2006, através do Parecer GECOT nº 11741/2006, enquanto que os fatos geradores são relativos aos exercícios de 2003 a 2007, ou seja, parte dos períodos é anterior a revogação. Fato que não foi observado pela Diligência Fiscal.

Reproduz nesse sentido o posicionamento do CONSEF que em 27/05/2010, apreciando pleito idêntico lavrado contra a Impugnante (A.I. nº 206828.0002/09-2), julgou, através do Acórdão JJF nº 0131-02/10, já anexado aos autos, improcedente a acusação de uso indevido de crédito fiscal. Também consta nos autos outro precedente do CONSEF, também decorrente de outro (A. I nº 269274.0602/05-6) lavrado contra a Impugnante, que através do Acórdão CJF nº 0411-12/06 (anexado aos autos no memorial), garantiu o direito ao crédito dos insumos (combustíveis e lubrificantes) utilizados no transporte de carga própria e, entendimento da Procuradoria do Estado. Já foi exposto na 1ª manifestação.

Portanto, estando ou não inserido o período alicerçado pelo Parecer GECOT, é patente o direito da Impugnante de utilizar o crédito decorrente da aquisição de combustíveis e lubrificantes, porque se tratando de transporte de carga própria, por lógica, não há que se falar em incidência separada do ICMS, sendo, desta forma, possível de apropriação dos créditos referentes aos insumos utilizados na 'operação de circulação de mercadorias', a qual está atrelada a 'obrigação de fazer', que é o transporte.

Diante da posição do CONSEF e da comprovação da realização de operação mista, ou seja, venda de produto com entrega por meio de transporte de carga própria, fato comprovado pela Diligência Fiscal, a Impugnante faz jus ao crédito fiscal.

Portanto, resta claro e comprovado que os insumos (óleo diesel), utilizados pela Impugnante no transporte de carga própria (operação mista - venda de produto com entrega), constituem crédito fiscal do estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações subseqüente, em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155, II, § 2º, I, da CF).

Quanto aos produtos hipoclorito de sódio e diatomácea, a manifestante comprovou, através de memorial descritivo, que os produtos são utilizados na cadeia produtiva. Esclarece que o fato foi visualizado pela ASTEC que promoveu o estorno do crédito tributário exigido, excluindo os referidos produtos da exigência fiscal, uma vez que, sendo produto intermediário e por estarem vinculados e consumidos no processo industrial, gera crédito do ICMS, de acordo com o art. 93, I, "b", e § 1º, do RICMS. E mais, sendo produto intermediário não é devido o diferencial de alíquota.

Por sua vez, também restou comprovado que existiu anulação das operações de saídas não efetivadas, através da apresentação das notas de saída e de entrada. Assim, pelo cotejo descrito, e corroborado pela Diligência, denota-se que o auto carece de segurança jurídica, razão pela qual se impõe a total Improcedência da ação fiscal.

Na fl. 805, a relatora converte o PAF, novamente, em diligência à inspetoria de origem para que os autuante procedam, em complementação à diligência anterior, o seguinte:

*"1 - Na infração 01 - Pede-se também seja elaborada uma planilha com a retiradas das parcelas relativas ao **ÓLEO DIESEL**, utilizado para consumo em frota de caminhões própria, anteriores a 04 de outubro de 2006, na apropriação de 91,34%, cujo crédito fiscal a empresa alega que faz jus, mediante Regime Especial concedido pelo Parecer GECOT nº 3850/2002, somente revogado em 04 de outubro de 2006, por meio do Parecer GECOT nº 11741/2006, o que será posteriormente avaliado por este 5ª JJF.*

*2 - A seguir pede-se que sejam elaborados novos demonstrativos, inclusive os demonstrativos de débito das infrações 1 e 2, nos exercícios fiscalizados, dos valores que remanescem e que não foram trazidos na diligência anterior."*

Após concluída a diligência, as partes interessadas (representante do autuado e o autuante) devem ser cientificados sobre o inteiro teor, sendo fixado prazo de 10 (dez) dias para manifestação, caso queiram.

Na deliberação da 2ª diligência solicitada, fls. 807/808, os autuantes frisam que não reconheceram a necessidade de estornar os valores referentes aos produtos Hipoclorito de Sódio e Diatomácea, como afirma a relatora, fl. 805 dos autos. Afirmam que, apenas com fulcro de colaborar efetuaram os cálculos solicitados, sem contudo alterar o seu entendimento, externado quando lavrou o Auto de Infração.

No que concerne às solicitações (1 e 2), anexam planilhas referente aos créditos fiscais de óleo diesel, informado pelo contribuinte, na proporção de 91,34% (anexo I - fls. 809/810), novo demonstrativo de débito da infração 01, conforme solicitado (anexo II - fls. 811/813) e novo demonstrativo de débito da infração 02 (anexo III - fls. 814/815).

Na fl. 816, consta a intimação ao contribuinte sobre a diligência, sendo aberto prazo de 10 (dez) dias para sua manifestação.

Na 3ª manifestação do contribuinte, fls. 818/823, após análise dos dados constantes na nova diligência, pontua que observou erro expressivo, quanto ao significado dos valores, restando inservíveis as conclusões trazidas para os objetivos pretendidos.

Destaca que no Anexo I da nova Diligência Fiscal, fls. 809/810, onde deveriam ser apontados os valores referentes ao crédito fiscal do óleo diesel, consumido na atividade econômica a que tem direito a defendente, na proporção de 91,34% do imposto pago, nos termos do Parecer GECOT nº 3850/2002, foram tomados os dados que já figuravam o resultado proporcional de 91,34%, como se ainda representassem o imposto normal, fazendo incidir novamente o citado percentual, afastando-se a Diligência da realidade fática.

Explica que basta tomar como exemplo as informações constantes na primeira linha do referido anexo, onde consta que no mês 01 de 2003 foi adquirido óleo diesel pela Empresa/Recorrente em valores totais de R\$50.780,99 (cinquenta mil, setecentos e oitenta reais e noventa e nove centavos). Assim, em face da operação comercial neste valor, pode facilmente apontar o ICMS pago no montante de R\$8.633,99 (oito mil, seiscentos e trinta e três reais e noventa e nove centavos), diante da alíquota de 17% prevista na legislação.

Pontua que, como havia direito ao creditamento de 91,34% deste valor, foi calculado e devidamente lançado como crédito, a importância de R\$7.886,29 (sete mil, oitocentos e oitenta e seis reais e vinte e nove centavos).

Registra que o Fiscal, quando apresentou seus informes na complementação da Diligência, em vez de considerar o montante do imposto pago normalmente, referente a 17% do valor da operação, para então, a partir deste resultado, encontrar o percentual referente ao valor do crédito, tomou o valor que já correspondia a 91,34% do imposto pago, para fazer incidir novamente o referido percentual. Ou seja, tomando por base o montante de R\$7.886,29 (que configura 91,34% do imposto pago - R\$8.633,99, em relação ao valor da operação), fez incidir novamente o índice percentual de 91,34% e concluiu equivocadamente que o crédito seria apenas de R\$7.203,34 (sete mil, duzentos e três reais e trinta e quatro centavos).

Esclarece que, tal equívoco foi repetido em todos os meses seguintes da Tabela, constante do Anexo I, resultando em flagrante erro nos cálculos ofertados, denunciando sua iliquidez e incerteza, vícios insuperáveis. Volta a lembrar mais uma vez a posição deste CONSEF em pleito idêntico (A. I. nº 206828.0002/09-2; CONSEF - Acórdão CJF nº 0411-12/06).

Portanto, reafirma que, inexistem dúvidas, quanto ao direito da Impugnante utilizar crédito decorrente da aquisição de combustíveis e lubrificantes, porque se tratando de transporte de carga própria, não há que se falar em incidência separada do ICMS, sendo, desta forma, possível de apropriação dos créditos referentes aos insumos utilizados na 'operação de circulação de mercadorias', a qual está atrelada a 'obrigação de fazer', que é o transporte.

Afirma que comprovou (doc. 11 da peça impugnatória), que os itens descritos pela fiscalização não correspondem aos constantes na sua escrita fiscal, situação sem a devida verificação até o

presente. Razão pela qual, é de extrema relevância a realização de perícia complementar, para que os Autuantes analisem os documentos fiscais pertinentes e que se observe que produtos se enquadram no conceito de produtos intermediários ou material secundário.

No mais pontua as mesmas alegações já tecidas em manifestações anteriores.

Pede que seja refeita a diligência e/ou perícia para enfrentar todos os pontos levantados desde a Impugnação, reiterando seus termos, notadamente o pedido de improcedência da autuação.

Na informação fiscal, fls. 825/827, os autuantes informam que, no tocante à infração 01, assiste razão ao autuado, haja vista que ao elaborar o anexo I da diligência solicitada, fl. 805, aplicaram a proporcionalidade definida no Parecer GECOT nº 3850/2002, sobre os valores de crédito fiscal apurados que já considerava o percentual em comento. Afirmam que foram refeitos os anexos I e II, constantes nas fls. 809 a 813 dos autos, conforme planilhas acostadas.

Quanto às demais alegações do autuado, ressaltam que as mesmas não são objeto da diligência e que serão apreciadas quando houver o julgamento.

A relatora converteu os autos em diligência, novamente, para que a INFAZ de origem intime o autuado, fornecendo cópia dos documentos de fls. 825/832 e concedendo o prazo de 10 (dez) dias para o mesmo possa se manifestar. Consta intimação do contribuinte, fl. 837.

Na 4ª manifestação do contribuinte, fls. 839/841, este afirma que os fiscais deixaram de proceder com a diligência/perícia necessária, não foram observados erros simples, a exemplo da circunstância de que algumas notas fiscais de entrada foram emitidas para efeito de anulação de operação de saída não realizada (doc. 12 da Defesa).

Afirma ser de extrema relevância a realização de perícia complementar, oportunizando a análise dos documentos fiscais pertinentes, assim como para se observar quais produtos estariam enquadrados no conceito de produtos intermediários ou material secundário.

No mais, pontua as mesmas alegações já tecidas em manifestações anteriores.

Pede pela a realização de perícia complementar, para que sejam identificados quais dos produtos fiscalizados configuram como produtos intermediários e, conseqüentemente, geradores de crédito para a Empresa/Autuado, pois a Impugnante demonstrou que os créditos foram estornados.

Na 3ª diligência solicitada pela Junta de Julgamento Fiscal, à ASTEC, fl. 845, referente às infrações 04 e 05, foi solicitado:

*"- Verificar se ocorreram as permutas de mercadorias com base em suas embalagens, e se existiram perdas de produtos decorrente de avarias ou de vencimento do prazo de validade, de maneira a alterar os resultados originalmente apontados nas infrações 4 e 5, elaborando, novos demonstrativos, inclusive de débito, se necessários.*

*- Pede-se que sejam analisados os questionamentos trazidos na defesa, fl. 22 ...e 104 do PAF, observando que o defendente aponta as divergências na fl. 105."*

Na conclusão da diligência traduzida pelo Parecer ASTEC nº 0131/2013 em 25/03/2013, o diligente esclarece que foram atendidas as solicitações conforme:

*"1. Se ocorreram permutas de mercadorias com base em suas embalagens, não pode o diligente afirmar, pois é a impugnante quem afirma; quanto às perdas de produtos decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, o autuado apresentou arquivo gravado em mídia, fl. 879, onde constam as referidas perdas.*

*Na intimação enviada ao autuado, em que o mesmo protocolou petição em resposta no SIPRO sob nº 009261/2013-1, fls. 871 / 878, foi solicitado que o mesmo apresentasse os livros fiscais e contábeis onde constassem os lançamentos das referidas perdas, bem como os documentos fiscais correspondentes, não tendo o mesmo atendido à intimação, apresentando apenas o arquivo em CD.*

*No arquivo apresentado pelo autuado, as perdas estão em uma relação de **33.000 (trinta e três mil)** linhas, dia a dia, abrangendo todos os itens comercializados pelo autuado, não especificando as quantidades e valores totais de cada item.*

*O autuado apresentou além do arquivo em CD, um quadro resumo, onde consta o total em valores (R\$) das perdas mês a mês conforme ti. 874, bem como demonstrativo das perdas a título de amostragem, conforme fis. 880 / 902.*

*Diante da situação, tendo em vista tratar-se de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias e não de valores, e não tendo o autuado apresentado elementos que comprovassem as perdas de produtos decorrentes de avarias ou do vencimento, **individualizados**, conforme levantamento do autuante, não foram efetuadas as exclusões sugeridas pela Senhora Relatora.*

*2. O pedido para que fossem analisados os questionamentos trazidos na defesa, fl. 22 e fl. 104 do PAF, observando que o defendente aponta as divergências na ti. 105, tem o seguinte teor:*

***(i) Identificam-se no estoque da impugnante, formas diferentes de se embalar um mesmo produto, à época dos fatos geradores?***

*RESPOSTA: Sim.*

***(ii) Quais os tipos de embalagens utilizados pela impugnante para comercializar seus produtos?***

*RESPOSTA: Conforme Livro de Registro de Inventário e notas fiscais anexadas ao PAF, as embalagens utilizadas para comercializar seus produtos eram 06 ou 12 unidades de 250 ml. e 350 ml., 06 ou 12 unidades de 1 litro, 06 ou 12 unidades de 2 litros, 06 ou 12 unidades de 600 ml., 06 ou 12 unidades de 1,5 ml.*

***(iii) Identificam-se no estoque da impugnante substituição de um mesmo produto para embalagens diferentes?***

*RESPOSTA: Existem embalagens diferentes para um mesmo produto; porém se ocorreram substituição não consta dos estoques nem pode o diligente afirmar.*

***(iv) A fiscalização deixou de considerar em seus levantamentos os “swichts” realizados pela impugnante?***

*RESPOSTA: Pelos demonstrativos anexados pela Fiscalização às fls. 66 / 75, foi efetuado levantamento quantitativo por espécie de mercadorias; logo a Fiscalização efetuou o levantamento pelo código da mercadoria, não levando em conta “permutas” efetuadas pela impugnante, para um mesmo produto, como alegado.*

***(v) Foram consideradas no levantamento quantitativo da Fiscalização as perdas de produtos decorrentes de avarias ou do transcurso do prazo de validade?***

*RESPOSTA: Não. No levantamento da Fiscalização não foram consideradas as perdas informadas pela impugnante através arquivo magnético fornecidos ao diligente. Como a impugnante não forneceu estas informações através arquivos magnéticos enviados à SEFAZ, os mesmos não constaram do levantamento efetuado pelos autuantes. "*

Concluiu que foi verificado se ocorreram permutas de mercadorias, com base em suas embalagens, e se existiram perdas de produtos, decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, de maneira a alterar os resultados originalmente apontados nas infrações 04 e 05. Quanto às permutas, não pode o diligente afirmar, pois é a impugnante quem afirma, porém não comprova através de documentos fiscais; quanto às perdas de produtos, decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, o autuado apresentou arquivos onde constam as referidas perdas em valores, conforme petição protocolada no SIPRO sob nº 009261/2013-1, fls. 871/878.

Pontua que, no arquivo apresentado pelo autuado, as perdas estão em uma relação diária, abrangendo todos os itens comercializados pelo autuado, não especificando as quantidades e valores totais de cada item. Entretanto, estas supostas perdas, não estavam acobertadas com os respectivos documentos fiscais, razão pela qual não foi efetuada qualquer alteração no levantamento quantitativo. Também disse que foram analisados os questionamentos trazidos na defesa, fls. 22 e 104 do PAF.

Consta intimação, fl. 903, do autuado e autuante para se manifestarem em 10 (dez) dias, caso queiram, sobre o resultado da diligência proferida pela ASTEC (Parecer Técnico nº 131/2012).

Na manifestação do autuante, fls. 905/906, este informa que, quanto à verificação das permutas de mercadorias com base em embalagens e se existiram perdas dos produtos, o diligente foi categórico ao afirmar que inexistem condições de atestar a ocorrência de permuta e perda dos produtos, pois o contribuinte não apresentou, nem comprovou com documentos idôneos a

ocorrência de perdas de produtos decorrentes de avarias ou vencimento de prazos de validade. Assim, deve ser mantida a infração original.

No que diz respeito ao questionamento trazidos na defesa (fls. 22, 104 e 105), registra que, apesar da afirmativa da existência de embalagens diferentes para o mesmo produto, não existem provas de substituição de produtos após a fase de produção. Ademais, o levantamento foi efetuado levando-se em consideração os códigos utilizados pelo contribuinte, e eventuais permutas teriam que ser ajustadas no relatório de produção do autuado.

Aduz que não foi demonstrado, efetivamente, a existência de perdas e avarias no processo de comercialização da empresa, o que demonstra a autenticidade dos levantamentos efetuados. Diante disto e do resultado da diligência efetuada pela ASTEC, afirma que ficou evidente a veracidade das infrações 4 e 5, sendo elas totalmente procedentes.

Na 6ª manifestação do contribuinte, fls. 912/917, o representante do autuado fundamenta suas razões pela Improcedência das infrações 4 e 5.

Alega que não podem subsistir tais acusações, afinal a verdade material consta dos autos, não está oculta, e basta analisar as respostas trazidas pela diligência às questões levantadas pela Impugnante para perceber que a acusação é incabível.

Chama atenção quanto à resposta do Fiscal diligente com relação às perdas: *"Foram consideradas no levantamento quantitativo da Fiscalização as perdas de produtos decorrentes de avarias ou do transcurso do prazo de validade? RESPOSTA: Não. No levantamento da Fiscalização não foram consideradas as perdas informadas pela impugnante através de arquivo magnético fornecidos ao diligente. Como a impugnante não forneceu estas informações através de arquivos magnéticos enviados à SEFAZ, os mesmos não constaram do levantamento efetuado pelos autuantes."* Acrescenta com a conclusão da diligência: *"(...) quanto às perdas de produtos decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, o autuado apresentou arquivos onde constam as referidas perdas em valores, conforme petição protocolada no SIPRO sob nº 0092621/2013, fl. 871."*

Afirma que, não há qualquer dúvida de que houve perdas e que estas não foram consideradas na autuação, o que a torna ilícita. Pontua que a verdade fática-jurídica comprovada nos autos é essa: a Impugnante não omitiu saídas de mercadorias, a diferença deve-se às perdas não consideradas pelo Autuante.

Entende que se quisesse o Autuante discutir a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal quando da contabilização das perdas, deveria lavrar auto de infração por descumprimento de obrigação acessória. Jamais acusar a Impugnante de omitir vendas quando, reconhecidamente, trata-se de perdas normais do processo de industrialização e comercialização.

Destaca que a legislação tributária não determina a obrigatoriedade da emissão de nota fiscal quanto às perdas normais, inclusive porque não é possível conhecer o momento efetivo da ocorrência das perdas. Estas são contabilizadas, a cada intervalo, de levantamento físico dos estoques, e não a cada evento.

Defende que a ocorrência de perda não constitui fato gerador do ICMS, tanto que o legislador determina que, quando anormal, seja estornado o crédito. Do contrário, perda normal, sequer é determinado o estorno do crédito fiscal. Cita a Portaria nº 445/98 - Art. 3º, incisos I, II e III. Afirma que o Autuante procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados, exclusivamente, os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, onde aponta omissão de saída; sem observar que há diversos códigos para o mesmo produto.

Observa, ainda, que a resposta dada ao questionamento da Impugnante: *"Pergunta: A fiscalização deixou de considerar em seus levantamentos os 'swichts' realizados pela Impugnante? RESPOSTA: Pelos demonstrativos anexados pela Fiscalização às fls. 66/75 foi efetuado levantamento quantitativo por espécie de mercadorias; logo a Fiscalização efetuou o*

*levantamento pelo código da mercadoria, não levando em conta “permutas efetuadas pela impugnante, para um mesmo produto, como alegado.”.*

Esclarece que, se o levantamento foi efetuado sem considerar que a Impugnante realizava permutas para um mesmo produto, o que significa que, uma mesma mercadoria pode ter vários códigos, a acusação é ilíquida e insubsistente. Por todas essas razões a determinação do Secretário da Fazenda revela-se correta, lógica e adequada, inexistindo razão para que o Autuante desrespeitasse tal preceito normativo. Situação que gera a improcedência da exigência fiscal.

Esse é o entendimento pacífico dessa Corte Administrativa (A. I. Nº 232884.0001/09-6 - ACÓRDÃO JJF Nº 0090-02/12).

Pede que a acusação fiscal seja declarada integralmente improcedente, pelos fundamentos de fato e de direito que foram expostos na impugnação, e na presente manifestação e, requer ainda, que na dúvida, seja conferida a interpretação mais benéfica à Impugnante, tal como preconiza o art. 112 do CTN.

## VOTO

No que concerne ao pedido de realização de perícia, relativo à infração 3, não acolho a pretensão defensiva, haja vista que as matérias objeto da autuação não exigem a participação de perito para auxiliar o seu julgamento. Quanto às demais infrações, foram objeto de diligência fiscal, inclusive cumprida pela Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF.

Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no art. 147, II, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Registro que, em momento algum, o sujeito passivo deixou de exercer o direito da ampla defesa e do contraditório, estando todas as infrações descritas com clareza e fundamentadas nos documentos fornecidos pelo autuado, sendo acompanhadas de demonstrativos e levantamentos, que servem de elemento de prova da apuração do crédito tributário.

Outrossim, o princípio da verdade material restou intocado, vez que, quando necessário, o processo foi convertido em diligência, com vistas aos esclarecimentos pertinentes ao deslinde das infrações controversas. Também foram disponibilizados, ao impugnante, todos os elementos produzidos na referida diligência, possibilitando a sua manifestação sobre os resultados apresentados.

Passo a analisar as preliminares de nulidade argüidas pela defesa. A primeira diz respeito ao fato de que o Termo de Prorrogação datado de 07/07/2008, teria perdido eficácia em 06/10/2008, e que não houve qualquer manifestação dos autuantes, quer para a conclusão do trabalho de fiscalização, quer para outro pedido de prorrogação, portanto mantiveram-se inertes. Somente no dia 07/10/2008, os autuantes, de ofício prorrogaram o prazo por mais noventa dias, o que denotaria o menosprezo pela legislação e pelos direitos do contribuinte.

De fato, o art. 26, II do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), estabelece que, o início do procedimento fiscal ocorre com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, e nos termos do art. 28, § 1º, o procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo, sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.

Portanto, da leitura do dispositivo acima, concluo que o legislador concedeu ao contribuinte a opção de, em não sendo prorrogado o prazo de fiscalização, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, enquanto não iniciado novo procedimento fiscal. Logo, a consequência jurídica da falta de prorrogação da fiscalização, o que nem mesmo ocorreu no presente caso, não seria a nulidade do procedimento fiscal, mas que a empresa deixaria de

considerar-se sob ação fiscal, e poderia exercer o seu direito ao pagamento do tributo devido, de forma espontânea.

Constato que a primeira intimação para a apresentação de livros e documentos fiscais, cuja data é a mesma do Termo de Início de Fiscalização, de 09/01/2008, encontra-se nas fls. 10/11 do PAF. Os demais Termos de Prorrogação de Fiscalização estão colacionados nas fls. 12, 13, e 14 e datam de 08/04/2008, 07/07/2008 e de 07/10/2008, respectivamente.

Assim, foram devidamente prorrogadas a fiscalização, com a observância dos dispositivos legais retro mencionados, e não houve violação ao direito de defesa do sujeito passivo. Ultrapasso esta preliminar de nulidade, posto que não houve prejuízo para o contribuinte autuado.

Quanto à arguição de decadência, relativa ao exercício de 2003, por ter sido cientificado do Auto de Infração em 15/01/2009, este CONSEF em reiteradas decisões tem se manifestado no sentido de que o prazo decadencial obedece ao disposto no art. 173, I do CTN, “*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

Nesta situação em análise, os fatos geradores do imposto ocorridos no exercício de 2003, teria como prazo limite para constituição do crédito tributário, dia 31/12/2008. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/12/2008, não havia nessa data se configurado a decadência do direito de lançamento do referido crédito tributário. Rejeito a preliminar de mérito de decadência.

Passo à análise do mérito.

Infração 1: Utilização indevida de crédito fiscal em razão de aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Também utilizou crédito indevido de mercadorias para fins promocionais (brindes), além de outras entradas a título de retorno, relativas a saídas anteriores de mercadorias com fase de tributação encerrada, tudo conforme os Anexos I a V, fls. 16 a 63 do PAF.

Constato que a descrição dos produtos estão consubstanciadas nos demonstrativos, e estão em conformidade com os arquivos magnéticos apresentados pelo autuado.

A Lei Complementar nº 87/1996 quando dispõe a respeito dos créditos fiscais em relação à matéria em discussão, estabelece no seu art. 33, I, que somente darão direito a crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020 (redação dada pela LC Nº 138/2010).

E, ao instituir o ICMS no Estado da Bahia, em obediência ao art. 1ª da LC nº 87/96, a Lei nº 7.014/96, como não poderia deixar de ser, segue todas as suas determinações (art. 29, § 1º, II, § 2º, § 3 e art. 30, III).

Ao regulamentar as determinações da Lei nº 7.014/96, o RICMS/97, no art. 93, V, “b”, define como material de uso e consumo: *mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96)*. Por seu turno, no § 1º, I, do citado artigo determina que: *Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que: I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.*

Diante destas determinações, a definição de “produto de uso e consumo” deve ser vista em relação à atividade de cada estabelecimento, pois o que se depreende é que o sistema de crédito

do ICMS que prevalece na legislação estadual tem cunho restrito, não comportando ampliações para abranger os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos e ferramentas, nem produtos utilizados após o término da produção de uma mercadoria. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS.

Desse modo, os produtos não diretamente afetados ao processo de produção não geram direito de crédito fiscal já que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo”.

Dentre as alegações trazidas pela impugnante estão que parte dos produtos incluídos como materiais de uso e consumo são, em verdade, combustíveis utilizados no processo industrial, cujo crédito teria direito em razão do princípio da não cumulatividade.

Afirma que os combustíveis adquiridos são produtos empregados no seu processo de produção e comercialização, na condição de elemento indispensável, e como tal, teria o direito ao creditamento fiscal, a teor do disposto no art. 93, inciso II do RICMS/BA. Menciona que o direito a tal creditamento encontra amparo no Parecer GECOT nº 3850/2002 da SEFAZ/BA. Também aduz que a própria administração estadual, em processo idêntico da filial de Porto Seguro, após evolução do seu entendimento, cujo relator foi o Dr. Tolstoi Nolasco, reconheceu o direito ao crédito da autora, Acórdão CJF nº 0411-12/06. Também no A. I. nº 26974.0602/05-6, a Administração Estadual glosou o direito ao crédito fiscal sobre combustíveis com fulcro em outro fundamento legal, o que revelaria insegurança na legitimidade de suas autuações.

Ao prestarem a informação fiscal, fls. 569 a 583, os autuantes rebatem os argumentos e mantêm a cobrança, no que se refere aos combustíveis, sob o argumento de que a empresa não teria comprovado se o custo das parcelas relativas ao transporte de carga própria foram repassadas ao consumidor, compondo assim a base de cálculo dos produtos comercializados.

Quanto ao Parecer GECOT/DITRI nº 3850/2002, inicialmente os autuantes rebatem que o regime especial, a que se refere dito parecer foi revogado, em decorrência de legislação superveniente que desonerou o contribuinte de lançar e recolher ICMS sobre serviço de transportes nas prestações intermunicipais vinculadas às operações de comercialização de produtos. É o que se infere da legislação, mormente pela Alteração nº 38 do Regulamento do ICMS, por meio do Decreto nº 8413/02, vigente a partir de 01/01/2003, retratada no § 7º do art. 1º do RICMS/97: *“Fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.”*

Contudo, no decorrer da instrução processual restou esclarecido que o Parecer GECOT nº 3850/2002 só veio a ser revogado em 04/10/2006, por meio do Parecer GECOT nº 11741/2006, e parte dos fatos geradores, objeto deste Auto de Infração, são relativos aos exercícios anteriores à revogação. Em cumprimento ao Parecer GECOT nº 3850, o PAF retornou em diligência aos autuantes, (fl. 805), quando foi solicitado a retirada das parcelas relativas ao óleo diesel, utilizado para consumo em frota de caminhões própria, anteriores a 04 de outubro de 2006, na apropriação de 91,34%.

A partir da solicitação, os autuantes elaboraram o demonstrativo de fls. 811 a 813, o qual foi retificado pelo demonstrativo de fls. 830 a 832, no qual excluíram o percentual de 91,34% do crédito fiscal, inicialmente glosado, no período anterior à revogação do Regime Especial nº 3850/2002, no que concordo.

Quanto à verificação se os produtos “hipoclorito de sódio” e “diatomácea” estão afetados ao processo produtivo da empresa, o primeiro é utilizado no preparo de solução sanitizante, possui ação desinfetante, aplicado diretamente no tratamento da água utilizada na produção, e a



diatomácea, apresenta-se como agente filtrante na clarificação de açúcar e/ou xarope. Diligência realizada pelo autuante trouxe aos autos o memorial descritivo dos produtos, apresentado pela empresa, Anexo III, no qual a mesma descreve minuciosamente o papel de cada produto no processo produtivo.

Consoante a descrição de fls. 677/679, o produto Terra Diatomácea (Dióxido de Silício), é agente filtrante na clarificação de açúcar e/ou xarope simples. Tem alta capacidade de retenção de sólidos devido sua permeabilidade. É utilizada na etapa da filtração de xarope simples (mistura de água, açúcar e carvão), com o propósito de reter o carvão pulverizado e auxiliar na clarificação da solução açucarada. A sua troca é efetuada a cada saturação de filtração, que é avaliada mediante variação de pressão. Essa periodicidade está vinculada a qualidade de açúcar e carvão utilizado, que não dura mais que um dia.

O hipoclorito de sódio é aplicado em equipamentos e tanques de processo com a finalidade de sanitização dos mesmos. A etapa de sanitização é de suma importância no processo de higienização dos equipamentos e tanques de processo, uma vez que o produto que se fabrica é de gênero alimentício com quantidade de matéria orgânica elevada. A eliminação desta etapa ocasionaria uma desencadeação de contaminação bacteriológica que pode por em risco a saúde do consumidor.

Diante das descrições entendo que os dois produtos participam efetivamente do processo produtivo, como elementos indispensáveis, e o crédito fiscal deve ser concedido. Em consequência, os valores a eles relativos devem ser excluídos do levantamento fiscal, nas infrações 1 e 2. No Anexo IV, elaborado pelo autuante constam os valores das parcelas estornadas de hipoclorito de sódio e de diatomácea, valores que devem ser estornadas, sendo que para a infração 1, o valor total a ser diminuído perfaz R\$18.406,17, e para a infração 2, o valor a ser estornado é de R\$12.012,84.

Quanto ao argumento defensivo de que parte dos créditos glosados no lançamento são relativos ao retorno de mercadorias que não chegaram a ser entregues, como há uma correlação com notas fiscais de faturamento, os autuantes acataram-no e alteraram o valor da infração em R\$2.390,64, e a infração resultou no valor de R\$234.848,64, no exercício de 2007. Posteriormente, na diligência fiscal restou comprovado que 38 notas fiscais apresentadas pela empresa, todas dos exercícios de 2006 e 2007, se referem a anulação de débitos de operações de saídas não efetivadas. O diligente refez o lançamento e excluiu essas 38 notas, conforme Anexo V, fls. 707 a 790. Assim o ICMS referente ao crédito indevido no exercício de 2006 atingiu o montante de R\$294.213,62 e no exercício de 2007, de R\$221.324,87.

Quanto à alegação de que alguns itens descritos pela fiscalização, não correspondem aos constantes na escrita fiscal, conforme o documento 11 da defesa, observo que as Notas Fiscais apensadas, tais como as de nºs 10.650; 10.161; 10.166; 10.655; 10.660; 11.640, 67.167, são de materiais para uso/consumo do estabelecimento, tais como CD player, televisor em cores, geladeira, DVD player, e não dão direito ao uso do crédito fiscal. As notas fiscais contem a natureza da operação “venda fora do Estado”, e não há comprovação de que se tratam de brindes.

Observo que outros produtos objeto da autuação, tais como sabão para piso, sanitizações, ácido clorídrico, camisetas, solvente, dentre outros materiais diversos, não possuem características de produtos intermediários, empregados no processo produtivo e integrante do produto final, não gerando direito à utilização de crédito fiscal, sendo considerados material de uso e consumo. Por consequência, correta a glosa dos créditos fiscais utilizados, uma vez que a exigência fiscal tem base legal.

Em conclusão, os autuantes elaboraram o demonstrativo de fls. 811 a 813, o qual foi retificado pelo demonstrativo de fls. 830 a 832, no qual excluíram da infração 1, o valor referente ao crédito de hipoclorito de sódio e de diatomácea, além de o percentual de 91,34% do crédito fiscal inicialmente glosado no período anterior à revogação do Regime Especial nº 3850/2002, referente aos combustíveis, do que resultou o valor de débito de ICMS de R\$597.920,26, referente à infração

1, no que concordo. Infração procedente em parte.

Quanto à infração 2, esta é relativa à 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 ao consumo do estabelecimento.

Esta infração possui estreita relação com a anterior, e compreende os exercícios de 2006 e de 2007. Os demonstrativos originais estão nas fls. 25 a 38 e de fls. 39 a 63.

No decorrer da instrução processual e após a realização de diligência, os autuantes retificaram os demonstrativos originais e elaboraram os de fls. 814/815, no qual restou apurado o ICMS no valor de R\$267.120,63, após a retirada dos valores relativos aos produtos hipoclorito de sódio e diatomácea, que são produtos intermediários no processo produtivo. Acompanho o resultado final apurado nesta infração, pela procedência em parte no valor de R\$267.120,63, conforme demonstrativo de débito de fls. 814/815.

A infração 03 decorreu da falta de retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

O autuado aduz que a infração apresenta duas inconsistências: a primeira consiste no fato de que na consecução de suas atividades ela emite uma nota de entrada, na qual consta a informação de “retorno de mercadorias não entregues”, procedimento adotado para anular os efeitos da nota de saída, conforme os ditames do art. 654 do RICMS/97. A segunda é relativa ao valor adotado como pauta fiscal, que embora contenha algumas divergências isto não teria causado prejuízo ao erário.

Os demonstrativos encontram-se nas fls. 64/65 do PAF, referentes aos exercícios de 2006 e de 2007. O sujeito passivo por meio do Documento 16, anexa planilhas de controle interno, fls. 310 a 530, e documentos fiscais, fls. 531 a 535.

Os autuantes ressaltam que esta infração não tem nada a ver com o procedimento tipificado no art. 654 do RICMS/BA. O fato descrito é que o autuado vendeu mercadorias enquadradas na substituição tributária, sem fazer a respectiva retenção do ICMS. Dessa forma, nas notas fiscais, objeto da infração 3, não houve a incidência do ICMS substituição tributária e, conseqüentemente, não existiu a aplicação de qualquer pauta fiscal.

A acusação está fundamentada em demonstrativos analíticos, com a indicação das notas fiscais, o valor da pauta devida, e a diferença correspondente. (fls. 64/65), constando no CD devidamente criptografado, cuja cópia foi entregue ao contribuinte mediante recibo, fl. 77.

O defendente colaciona folhas contendo dados de notas fiscais e valores que não trazem qualquer correlação com a infração apontada.

Em decorrência de o fato alegado por uma das partes, (os autuantes), não ter sido devidamente contestado pela defesa, com as devidas provas de sua não ocorrência, fica mantida a infração.

As infrações 4 e 5 decorreram do levantamento quantitativo de estoques. Na infração 4, relativa aos exercícios de 2006 e de 2007, está sendo exigido ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, cujo resumo está contido nos Anexos VIII e IX do Auto de Infração, (fls. 66 a 75), e no CD devidamente criptografado, com cópia fornecida ao contribuinte. Na infração 5, referente aos mesmos exercícios, está sendo exigido ICMS referente à falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais.

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários

inicial e final do período, considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias com a sua expressão monetária.

Tratando-se de exercício fechado, hipótese que se enquadra ao presente caso, este é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes, no início e no fim do período a ser fiscalizado.

O defendente alega que, no levantamento elaborado pelo fisco, não foram consideradas as operações denominadas “*swicht*”, comumente realizadas, tendo em vista que a impugnante comercializa uma série de produtos, divididos em diversas embalagens e quantidades, com códigos diferenciados.

Argumenta também que as diferenças apontadas pela fiscalização decorreram de baixas no inventário e de exclusão de produtos vencidos ou avariados. Contudo, estas alegações não possuem o condão de modificar o resultado apurado pela fiscalização, haja vista que tais ocorrências deveriam estar devidamente documentadas, por meio dos competentes documentos fiscais.

Diante do argumento de que o fisco não considerou as operações “*swicht*”, e a diversidade de códigos para o mesmo produto, esta 5ª Junta de Julgamento Fiscal diligenciou o PAF à ASTEC, cujo resultado encontra-se nas fls. 848 a 851 e demonstrativos anexos.

Ficou constatado que o autuado não apresentou elementos que comprovassem as perdas de produtos decorrentes de avarias, e após terem sido respondidas as questões trazidas na defesa, ficou esclarecido que a fiscalização efetuou o levantamento, pelo código da mercadoria, não levando em conta “permutas” efetuadas pela impugnante, para um mesmo produto, como alegado. Não foram consideradas as perdas, posto que a impugnante não forneceu estas informações por meio dos arquivos magnéticos enviados à SEFAZ, logo, acertadamente, não constaram do levantamento efetuado pelos autuantes.

Em conclusão aduziu o diligente que: foi verificado se ocorreram permutas de mercadorias com base em suas embalagens, e se existiram perdas de produtos decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, de maneira a alterar os resultados originalmente apontados nas infrações 04 e 05. Quanto às permutas, não pode o diligente afirmar, pois a impugnante não as comprovou por meio de documentos fiscais; quanto às perdas de produtos, decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, o autuado apresentou arquivos onde constam as referidas perdas em valores, conforme petição protocolada no SIPRO sob nº 009261/2013-1, fls. 871/878.

Contudo, em decorrência de que no arquivo apresentado pelo autuado, as perdas estarem em uma relação diária, abrangendo todos os itens comercializados, não especificando as quantidades e valores totais de cada item, além de estas supostas perdas, não estarem acobertadas com os respectivos documentos fiscais, não foi efetuada qualquer alteração no levantamento quantitativo. O diligente também analisou os questionamentos trazidos na defesa, fls. 22 e 104 do PAF.

Acompanho o resultado da diligência posto que as alegações da empresa em sua peça de defesa não restaram comprovadas.

Aplico o disposto no art. 141 do RPAF/99: Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.

Ficam mantidas as infrações 4 e 5, nos valores originais, quais sejam R\$623.857,41 e de R\$278.923,31.

O patrono da sociedade empresária requer que as intimações sejam feitas sempre em seu nome, Octavio Bulcão Nascimento, inscrito na OAB/BA sob os nº 12.009, com endereço profissional na Rua Agnelo de Brito, nº 90, Edifício Garibaldi Memorial, 5º e 6º andares, Federação - CEP 40.210-

245, Salvador/BA. Contudo a falta de atendimento não implica em nulidade processual, haja vista que não há previsão legal no RPAF/99, para este desiderato.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme a configuração abaixo:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO R\$	MULTA	FLS.
01	PROCEDENTE EM PARTE	871.561,50	597.920,26	60%	830/832
02	PROCEDENTE EM PARTE	305.281,62	267.120,63	60%	814/815
03	PROCEDENTE	366.363,11	366.363,11	60%	-----
04	PROCEDENTE	623.857,41	623.857,41	70%	-----
05	PROCEDENTE	278.923,31	278.923,31	60%	-----
<b>TOTAL</b>		<b>2.445.986,95</b>	<b>2.134.184,72</b>		

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281082.0012/08-3**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.134.184,72**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.510.327,31 e 70% sobre R\$623.857,41, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "e" e "f", VII, "a" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea "a", 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, 01 de abril de 2014.

ÀLVARO BARRETO - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR

**A. I. Nº** - 281082.0012/08-3  
**AUTUADO** - NORSÁ REFRIGERANTES LTDA.  
**AUTUANTES** - ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS e MARCOS ANTÔNIO MOURA CRISÓSTOMO  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 23.04.2014

#### **6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0027-06/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Provado nos autos que parte das mercadorias não podem ser caracterizadas como produtos intermediários. São produtos de uso e consumo, não cabendo a utilização do crédito fiscal relativo às entradas de tais materiais. Infração parcialmente subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração procedente em parte. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL COM MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O autuado é responsável pela retenção e recolhimento do tributo relativo às operações subsequentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mas assim não procedeu. Infração comprovada. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração não elidida. b) PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Não comprovado o recolhimento do imposto devido por substituição incidente sobre a omissão das saídas apuradas. Infração comprovada. Não acolhida a preliminar de decadência. Indeferido o pedido de realização de perícia fiscal quanto à infração 3. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/12/2008, exige ICMS no valor de R\$2.445.986,95, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. O contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal relativo a aquisições de materiais cujo consumo no estabelecimento não tem afetação direta com o processo produtivo. Também usou indevidamente crédito fiscal pertinente a aquisição de mercadorias para fins promocionais (brindes), cujas saídas subsequentes ocorreram sem tributação, além de outras entradas a título de retorno, relativas a saídas anteriores de mercadorias com fase de tributação encerrada, tudo conforme discriminado em anexos I a V. Valor Histórico: R\$871.561,50 – Multa de 60%;

2. 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. O contribuinte deixou de recolher o ICMS relativo à diferença de alíquota em razão de aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo, conforme discriminado nos anexos IV e V. Valor Histórico: R\$305.281,62 – Multa de 60%;
3. Deixou de proceder a 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. Deixou de proceder a retenção do ICMS nas operações de saídas internas de mercadorias conforme resumido nos anexos VI e VII e discriminado em demonstrativos constantes de CD devidamente criptografados, cuja cópia foi entregue ao contribuinte mediante recibo. Valor Histórico: R\$366.363,11 – Multa de 60%;
4. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. O contribuinte omitiu operações de saídas de mercadorias tributáveis nos exercícios de 2006 e 2007, fato constatado através de levantamento quantitativo de estoque conforme resumido nos anexos VIII e IX e discriminado em demonstrativos constantes de CD devidamente criptografado, cuja cópia lhe foi fornecida mediante recibo. Valor Histórico: R\$623.857,41 – Multa de 70%;
5. 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 conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. O contribuinte omitiu operações de saídas de mercadorias enquadradas na substituição tributária nos exercícios de 2006 e 2007, fato constatado através de levantamento quantitativo de estoque conforme resumido nos anexos VIII e IX e discriminado em demonstrativos constantes de CD devidamente criptografado, cuja cópia lhe foi fornecida mediante recibo. Valor Histórico: R\$278.923,31 – Multa de 60%;

O representante do autuado apresenta defesa, fls. 83/106, inicialmente, destaca a sua tempestividade e transcreve as imputações.

Suscita preliminares de nulidade em razão da ausência de competência do fiscal devido ao encerramento da Ordem de Serviço nº 502.248/08, e alega a extinção parcial do crédito tributário em razão da decadência.

Destaca que é através de uma Ordem de Serviço que a Superintendência de Administração Tributária investe os Auditores Fiscais de competência para atuar na fiscalização de determinado contribuinte. No presente caso, a Ordem de Serviço que atribuiu competência para os fiscais teve sua execução iniciada em 09/05/2008, quando foi lavrado o “Termo de Início de Fiscalização” (doc. 04).

Explica que as normas que regulamentam o procedimento de fiscalização no Estado da Bahia prevêem que a ação fiscal deverá ser concluída em 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogada por iguais períodos, sucessivamente. Isto é o que se depreende da leitura do § 1º, do artigo 28, do Decreto nº 7.629/99, *in verbis*: “*O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.*”

Registra que o prazo de 90 (noventa) dias, está previsto no artigo supra mencionado, que venceria em 08/04/2008 (terça-feira), o i. Fiscal lavrou um Termo de Prorrogação de Fiscalização, datado de

08/04/2008 (doc. 04) através do qual prorroga a Fiscalização por mais 90 (noventa) dias, conforme lhe autoriza a legislação. Até aquele momento, o procedimento estava correto. O novo prazo de 90 (noventa) dias venceria em 07/07/2008, entretanto o i. Fiscal, mais uma vez prorrogou o prazo de fiscalização por mais 90 (noventa) dias (doc. 05). Desta forma, o novo prazo se encerraria no dia 06/10/2008 (segunda-feira).

Esclarece que até o dia de vencimento do referido prazo, não houve qualquer manifestação do i. Fiscal, quer seja para a conclusão do trabalho, quer seja para outro pedido de prorrogação, mas, simplesmente, se manteve inerte. Contudo, no dia seguinte, 07/10/2008, quando já vencido o prazo da fiscalização e sem qualquer justificativa, o i. Fiscal de ofício prorrogou o prazo por mais noventa dias (doc. 05), como se não estivesse submetido a nenhuma formalidade legal, ou como se estivesse acima de qualquer prazo que a legislação viesse a estabelecer, afinal, já se passavam 270 dias do início da fiscalização.

Ressalta que tal conduta do i. Fiscal demonstra um total menosprezo pela legislação e pelos direitos do contribuinte, já que depois do termo final do seu prazo, a Fiscalização foi novamente prorrogada. Acrescenta que a prorrogação de um prazo pressupõe a existência deste prazo, ou seja, que o prazo ainda esteja em curso, ainda não tenha se esgotado. Afinal, o termo final de um prazo expressamente fixado pela legislação significa que a partir daquela data não será mais possível a prática do ato que se pretendia realizar no seu curso.

Assevera que, caso contrário não teria o legislador fixado um prazo para tanto, pois a pretensão do legislador quanto ao prazo para fiscalização fosse de 91 (noventa e um) dias ou até mesmo de 271 (duzentos e setenta e um) dias, como pretendeu o i. fiscal, esta deveria ser a redação do § 10, do artigo 28, do Decreto nº 7.629/99, entretanto o referido dispositivo fala expressamente em 90 (noventa) dias, prazo este que deveria ser respeitado. Ademais o artigo 196 do Código Tributário Nacional é claro ao determinar que *“a autoridade administrativa que proceder ou presidir quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para conclusão daquelas”*.

Argui que, no presente caso, o prazo fixado pela legislação funciona como um limite objetivo para a competência do Fiscal. Assinala que o princípio da isonomia das partes, neste caso, deverá ser observado, afinal se a defesa da Impugnante fosse protocolizada no dia seguinte ao vencimento do seu prazo seria considerada tempestiva? Certamente não. É justamente por este motivo que a Impugnante acredita que outro entendimento não caberá aos prazos concedidos ao i. Fiscal se não o cancelamento da presente autuação.

Declara que nos termos do artigo 924 do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, a competência para fiscalização do ICMS é da Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda. No caso sob exame, a Superintendência autorizou a fiscalização no prazo de noventa dias através da Ordem de Serviço nº 502248/08. A partir do vencimento deste prazo, não há que se falar em competência para fiscalizar, mesmo porque o órgão competente para tal não se manifestou nesse sentido.

Como se não bastasse os argumentos acima, os Fiscais lavraram em 20/10/2009 um “Auto de Infração/Termo de Encerramento” (AI nº 281082.0010/08-0), devidamente assinado pelo Supervisor, Sr. Albino de Almeida Azevedo, Inscrito no Cadastro nº 232.963-5, e pelo Inspetor da IFEP Indústria, Sr. José Vicente Neto (doc. 06). O referido documento traz no campo descrição dos fatos a seguinte informação: *“Em data, hora e local acima indicados, encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento à O.S. acima discriminada, tendo sido apurada as seguintes irregularidades.”*

Nota que, caso se admita que a competência conferida aos Fiscais pela O.S. nº 502248/08 não se esgotou no dia 06/10/2008, quando acabou o prazo para fiscalização sem que houvesse qualquer sinal de prorrogação, por certo há que se considerar que, no mínimo, a competência foi expressamente encerrada no dia 20/10/2008, quando foi lavrado o Auto de Infração nº

281082.0012/08-0. Desta forma, não resta a menor dúvida que em 30/12/2008, quando foi lavrado o Auto de infração ora impugnado, os Fiscais já não tinha competência para atuar, pois como visto acima a Ordem de Serviço já havia sido expressamente encerrada. Portanto, o procedimento de fiscalização claramente extrapolou os limites impostos pela legislação.

Assim, afirma que se aplica ao Auto de Infração ora impugnado, o disposto no inciso I, do artigo 18 do Decreto nº 7.629/99 (Regulamento do Processo Administrativo- Tributário). Aborda que uma simples leitura do dispositivo legal supra transcrito, pode-se concluir, sem qualquer sombra de dúvidas, que o auto de infração é absolutamente nulo, uma vez que o Fiscal autuante não tinha competência para prorrogar a fiscalização tendo em vista que o seu prazo já havia vencido, ensejando assim vício insanável. Na remota hipótese da preliminar ora suscitada ser superada, o que só se admite em homenagem ao princípio da eventualidade, passa-se a enfrentar o mérito do auto de infração ora impugnado.

Na preliminar de decadência parcial em relação ao crédito tributário, no que pertine ao exercício de 2003, afirma que a conclusão do presente lançamento apenas veio a ser levada a efeito em 15/01/2009, data da ciência do autuado, ou seja, após passados mais de 05 anos da ocorrência de parte dos supostos fatos geradores descritos na autuação.

Lembra que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, uma vez que a lei instituidora do referido imposto traz ao contribuinte, sob condição resolutória de ulterior homologação pela Administração, a competência para proceder à antecipação do pagamento do tributo conforme o art. 150.

Cita o ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho no que pertine ao lançamento por homologação, em que cabe ao Fisco, nos termos do caput do artigo 150 do CTN e § 103, averiguar o procedimento adotado pelo contribuinte (escrituração, emissão de GIAS, pagamento do tributo, etc.).

Assim, duas são as atitudes que poderão ser adotadas pelo Fisco: ou bem homologa expressamente o procedimento adotado pelo contribuinte, operando-se, dessa forma, a extinção do crédito tributário, ou bem não o homologa. Como esse direito potestativo (ou poder-dever, como preferem alguns) não pode ficar ao arbítrio temporal exclusivo da Autoridade Administrativa, para que o exerça se e quando quiser, em prol da segurança jurídica, o § 40 do artigo 150 do Código Tributário Nacional estabelece o prazo máximo para a homologação.

Portanto, como previsto na norma acima, tem o Fisco o prazo de 05 (cinco) anos a contar do fato gerador do tributo, sob pena de extinção do crédito tributário, para conferir o procedimento adotado pelo contribuinte, homologando-o, se entender correto, ou procedendo à constituição do crédito tributário decorrente de suposta diferença existente (lançamento de ofício), se entender que o procedimento adotado pelo contribuinte não atendeu ao dispositivo previsto na legislação. Transcreve outro o posicionamento de nossa doutrina (Curso de Direito Tributário, Sacha Calmon, pg. 672, Editora Forense, ano 1999).

Portanto, em razão da inércia da Fiscalização em averiguar o procedimento adotado pelo contribuinte, a sua homologação tácita, com a conseqüente extinção do crédito tributário.

Reproduz entendimento pacificado nos Tribunais Superiores (RESP 11314/RI, RECURSO ESPECIAL (1991/0010312-8), DJ DATA:29/09/1997, Mi GARCIA VIEIRA, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça). Portanto, reafirma que quando realizada a constituição do crédito tributário objeto da presente autuação, mais precisamente, em 15/01/2009, já havia se operado a extinção de grande parte do crédito tributário por força da decadência, a saber: de janeiro a dezembro de 2003.

No mérito quanto às infrações 2 e 3, sustenta que não adquire ÓLEO COMBUSTÍVEL DIESEL para fim alheio à atividade do estabelecimento, mas para acionar empilhadeiras e veículos próprios, com a finalidade de efetuar o serviço de movimentação e carregamento das mercadorias a serem transportadas para seus clientes. Note-se que a Impugnante utiliza o ÓLEO COMBUSTÍVEL DIESEL como produto intermediário, porquanto, está diretamente vinculado à comercialização dos seus



produtos, os quais são tributados pelo ICMS, o que, por conseguinte, em atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade, lhe assegura o direito de se creditar do ICMS sobre os combustíveis que adquire, por se tratar de produtos vinculados e consumidos, na condição de elemento indispensável, no processo de produção e comercialização da Impugnante. Portanto, resta claro que o i. agente fiscal incorreu em erro ao considerar que a Impugnante utiliza crédito decorrente do uso e consumo nas entradas de combustíveis, já que, no caso em apreço, não há que se falar em uso e consumo, mas sim, em produto intermediário destinado ao exercício da atividade fim da Impugnante.

Pontua que o autuado tem direito de se creditar do ICMS decorrente da entrada de combustíveis que adquire, pois tais bens, no presente caso, são produtos empregados no seu processo de produção e comercialização, na condição de elemento indispensável. Salienta que, de fato, de que adiantaria o autuado fabricar e comercializar as suas bebidas em larga escala industrial, caso não pudesse disponibilizá-las ao seu mercado consumidor? Como poderia a Impugnante produzir para vender as suas mercadorias àquele pequeno comerciante, que tem seu estabelecimento localizado no mais remoto interior do Estado, caso não assumisse a sua entrega?

Frisa que os combustíveis adquiridos pela Impugnante, deste modo, são produtos empregados no seu processo de produção e comercialização, na condição de elemento indispensável. Tanto é assim, que, caso tais produtos não fossem utilizados, ou seja, caso a Impugnante não disponibilizasse as suas mercadorias diretamente aos seus clientes, através de sua frota de caminhões, o seu negócio de fabricação e comercialização de bebidas não teria viabilidade alguma, do ponto de vista econômico e mercadológico. Assim, afirma que esta atividade desenvolvida pelo autuado é de fundamental importância e apresenta-se como um *longa manus* do trabalho realizado dentro do seu estabelecimento. Os caminhões da Impugnante, deste modo, representam uma extensão das suas instalações físicas, já que parte significativa **da sua produção** se deve às vendas feitas em veículos próprios e negociadas na porta do estabelecimento do cliente.

Desta forma, repete que o contribuinte tem direito de se creditar do ICMS sobre os combustíveis que adquire, por se tratar de insumos que integram a sua cadeia produtiva, em atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade, conforme os ensinamentos Roque Antonio Carraza (In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 25, p. 149-150).

Tal creditamento tem fundamento na própria legislação do Estado da Bahia, pois o artigo 93, inciso II, do RICMS/BA, prevê que o valor do imposto anteriormente cobrado relativo às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, bem como às aquisições de produtos intermediários utilizadas no processo de industrialização, constituem crédito fiscal do estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações subsequentes, desde que tais operações sejam tributadas e que as mercadorias adquiridas estejam vinculadas à comercialização, industrialização ou produção, ou sejam consumidos nestes processos.

Assevera que resta claro que os combustíveis utilizados pela Impugnante constituem crédito fiscal do estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações subsequentes, visto que: *"tais produtos estão diretamente vinculados à comercialização, industrialização e produção das bebidas da Impugnante, sendo consumidos nestes processos; as operações de vendas das bebidas fabricadas pela Impugnante são tributadas normalmente pelo ICMS."* Requer que a Infração seja julgada Improcedente.

No que pertine ao direito ao crédito fiscal do ICMS, em razão do Parecer da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia - sendo confirmado o creditamento pelo Parecer GECOT nº 3850/2002 da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (doc. 07). Disse que neste Parecer, o Impugnante obteve a confirmação de que teria direito a se creditar do ICMS decorrente das entradas de combustíveis, tendo em vista que no preço das mercadorias por ela comercializadas estava incluso o custo com o seu transporte. Ou seja, em atenção ao Princípio da não-cumulatividade, o direito ao creditamento dos combustíveis fora garantido à Impugnante de modo a evitar uma

superposição de tributos, incidência do ICMS sobre o preço dos combustíveis sobre o preço das mercadorias, já que o primeiro compõe este último.

Deste modo, afirma que cumpriu à risca a resposta dada pelo referido Parecer, não pode a Impugnante ser penalizada por esta conduta, estando exonerada do pagamento do tributo, que se considera não devido, nos termos do artigo 65, do Decreto Estadual nº 7.629/1999 (RPAF).

Ressalta que a própria Administração Estadual, em processo idêntico, da filial de Porto Seguro da Autora, após evolução do seu entendimento, cujo relator o Dr. TOLSTOI NOLASCO (ACÓRDÃO Nº 0411-12/06). E outro não foi o entendimento da Procuradoria do Estado, conforme demonstra o parecer em anexo (doe. 09), da lavra do Procurador Fernando Telles, que afirma o seguinte:

*"Represe-se, por oportuno, que restou reconhecido ao contribuinte o direito de se creditar de percentual de crédito fiscal relativo ao ICMS incidente nas compras de combustíveis e lubrificantes utilizados para entrega de mercadorias a seus clientes, tendo como única e regular exigência que tal entrega fosse efetuada fora dos domicílios tributários dos referidos estabelecimentos.*

*Assim, tendo o contribuinte obtido decisão favorável à sua pretensão em 10.10.2002, a partir de então, faz jus ao regime especial de tributação, nos moldes e condicionantes expostos no documentos defis. 279 e 280.*

*No que concerne à Infração 01, “a”, opinamos pela sua anulação, tendo em vista que não poderia o agente autuador desconsiderar a verdade material das aquisições de lubrificantes e combustíveis utilizados pelo contribuinte na entrega de produtos e seus respectivos créditos, valendo-se de percentual consignado em regime especial, que, dado seu caráter eminentemente declaratório, vige a partir de sua concessão”.*

Destaca que na autuação anterior, de matéria idêntica, nº 26974.0602/05-6 (doe. 10), a Administração Estadual glosou o direito ao crédito fiscal sobre combustíveis com fulcro em outro fundamento legal, motivo pelo qual, revela a insegurança da Administração na legitimidade de suas autuações. Nesse sentido, transcreve a capitulação do auto de infração anterior em relação às infrações ora impugnadas.

Verifica, portanto, que a Administração introduziu novo critério jurídico ao seu lançamento. Todavia, tal postura é proibida em relação aos fatos geradores passados, conforme previsão do artigo 146v do Código Tributário Nacional. Requer que seja julgada Improcedente a infração.

Discorre, ainda, sobre as inconsistências referentes às infrações 1 e 2 - destacando que há inconsistência na descrição de alguns itens considerados pelo Fiscal na lavratura do Auto ora impugnado. Isto porque, conforme demonstra a planilha em anexo (doc. 11), os itens descritos pela fiscalização não correspondem aos itens constantes na sua escrituração. Desta forma, na planilha anexa nota-se que a coluna “USO ou NF-SAIDA” informa a descrição correta do produto, entretanto na coluna “**des\_produto**” encontra-se a descrição considerada pela fiscalização.

Aponta outra inconsistência encontrada na Fiscalização, é que grande parte dos créditos indevidos reclamados pelos Auditores, referem-se a Notas Fiscais de entrada, emitidas para efeito de anulação de operação de saída não efetivadas. Tal fato pode ser identificado pela análise da planilha e notas fiscais casadas (entrada e saída) em anexo (doc. 12).

Também tem que se considerar alguns itens identificados pela fiscalização como objeto de creditamento indevido, na verdade, são itens intrinsecamente vinculados ao processo produtivo da Autuada.

Esclarece que a título de exemplo, conforme se depreende da planilha ora anexada (doc. 13), há entre o rol de itens considerados pela fiscalização o produto denominado de “**Diatomea**”, que é utilizada na filtragem do açúcar. Outro produto incluído no rol da Fiscalização foi o **hipoclorito de sódio**, que é aplicado no tratamento da água utilizada na produção. Há também entre os produtos que compõe a autuação alguns materiais utilizados para acondicionamento dos produtos. Como se nota, indevida a autuação, neste particular, em razão do erro de fato cometido pela Autoridade Administrativa de Fiscalização.

Reitera que deveras, os bens adquiridos pela Impugnante, objeto da infração em tela, são produtos intermediários empregados no seu processo produtivo. Não são, pois, material para uso

e consumo do estabelecimento, conforme consignado pelos Autuantes. Isto porque, os produtos destinados ao uso ou consumo do próprio estabelecimento são aqueles *“que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”*, conforme determinado na alínea “b”, inciso V, do art. 93 do RICMS/BA.

Com efeito, diz que a legislação define os seguintes requisitos para o enquadramento de um bem como destinado ao uso ou consumo: *“(i) não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; (ii) não forem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação;”*.

Pontua que, em verdade, são produtos intermediários empregados no processo de industrialização da Impugnante, nos termos do § 1º, do art. 93 do RICMS/BA. Em outras palavras, tais produtos integram o produto final, sendo vinculados e consumidos, na condição de elemento indispensável ou necessário, nos respectivos processos de comercialização, industrialização, produção da Impugnante, sob pena de prejudicar o resultado da mercadoria.

Argumenta o inequívoco de tais produtos integram o processo produtivo da Impugnante, razão pela qual é devido o creditamento, conforme preceituado pela Legislação Estadual vigente. Requer, também neste caso, a realização de perícia fiscal (art. 140 e seguintes do RPAF), para esclarecimento dos fatos e dos seguintes questionamentos: *“(i) os produtos, objeto da autuação, integram o processo produtivo? (ii) é possível a realização do processo produtivo da Impugnante sem a utilização de tais produtos? Ou é possível alcançar os mesmos resultados de produção sem a utilização dos referidos produtos? (iii) os produtos em exame são intermediários, nos termos definidos no § 1º, do art. 93 do RICMS/BA? (iv) o creditamento realizado pela Impugnante obedeceu o disposto na alínea “b”, inciso 1, do art. 93 do RICMS/BA?”*.

Reporta outra inconsistência encontrada no trabalho da Fiscalização diz respeito a meterias que foram adquiridos para revenda, mas os Fiscais entenderam que estes produtos seriam brindes. Tal presunção também constitui erro de fato. Isto porque, conforme resta devidamente demonstrada na planilha e nas notas fiscais em anexo (doc. 14), os produtos em comento foram efetivamente revendidos, portanto, jamais foram utilizados como brinde como pretende fazer crer a Fiscalização.

Por fim, alega que os auditores glosaram créditos referentes aos brindes descritos na planilha em anexo (doc. 15). Ocorre que os referidos créditos foram devidamente estornados, conforme demonstrado na citada planilha. Por esta razão parte do crédito tributário constituído pelo auto de infração ora impugnado está maculado pelas inconsistências ora apresentadas devendo ser julgado totalmente improcedente.

Ainda, na infração 3, afirma que não merece prosperar e explica que na execução da sua atividade, a empresa autuada, por vezes, emite uma nota de entrada, na qual consta com a natureza de operação a informação de “retorno de mercadorias não entregues”. Tal procedimento é adotado visando anular os efeitos da nota de saída (venda, bonificação, etc) cujo produto não foi entregue por qualquer razão (cliente ausente, divergência de pedido, etc).

Salienta que, o procedimento adotado pelo autuado está em pleno acordo com a legislação que regula a matéria, afinal o próprio Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, autoriza tal procedimento no seu artigo 654v. Sendo assim, embora tenha alguma divergência nas pautas fiscais isso não causou prejuízo para o Erário, já que o débito da nota fiscal de saída foi “anulado” pelo crédito da nota fiscal de entrada. Por fim, cumpre apontar a última inconsistência encontrada no levantamento realizado pelo i. Fiscal na lavratura da infração ora impugnada.

Assevera que a própria pauta utilizada pelo i. Fiscal não corresponde a pauta verdadeiramente utilizada pelo contribuinte. Isto porque, foram encontradas algumas divergências entre a pauta

considerada pelo auditor e a pauta considerada pela Norsa, principalmente quando havia a necessidade de fazer o cálculo do valor proporcional nos casos onde a embalagem não constava no ato. Procedimento previsto nas próprias normativas. Assim, como se denota das planilhas e notas fiscais em anexo (doc. 16), e se confirmará por diligência fiscal que venha a ser realizada, a infração 03 deverá ser também, julgada improcedente por esta e. Junta de Julgamento Fiscal.

Em relação às infrações 4 e 5, esclarece supondo que o adquirente da mercadoria produzida pela Impugnante tenha requisitado uma quantidade de cem (100) caixas de Coca-Cola, cada uma contendo 12 latas de 350 ml do produto, o que totaliza uma aquisição de 1200 latas de Coca-Cola. Verificada a ausência, no estoque de determinado estabelecimento, de caixas de 12 latas, a Impugnante substitui o fornecimento ao comerciante por 200 caixas de Coca-Cola contendo 06 latas cada uma, o que resulta no mesmo número final de latas, qual seja, 1200. Afirmo que esse tipo de operação (swicht) é comumente realizada pela Empresa, para atender às solicitações de venda, já que o produto comercializado é o mesmo, modificando-se apenas a sua embalagem (Doc. 18).

Diz que essas “substituições”, porém, não foram analisadas, exaustivamente, pela Fiscalização. Por isso mesmo é que se constatou aparentes omissões de entrada e saída de mercadorias de determinados itens do estoque. Tais omissões, todavia, não passam de uma interpretação equivocada dos fatos ou de uma interpretação errônea dos dados apreciados pela Fiscalização - como já mencionado: erro de fato.

Ademais, pontua que haveria ainda que ser considerado nessa interpretação dos fatos apurados pela Autoridade Fiscal que boa parte das supostas “omissões” de saída representam números não significativos diante do volume de saídas regulares. Isto porque tais “omissões” decorrem de baixas no inventário, de exclusão do estoque de produtos vencidos ou avariados - indispensáveis para o controle de qualidade da Empresa.

Assim, conclui que a autuação foi realizada com base em meros indícios, sem a análise integral dos elementos que envolvem a relação jurídica, presumindo-se a falta do recolhimento do ICMS pela aparente diferença na movimentação do estoque das mercadorias acabadas.

Nesse sentido, pede pela observância ao Princípio da Verdade Material, com efeito, compete ao Fisco o dever da investigação para efetuar o lançamento do crédito tributário e a sua constituição está vinculada a existência concreta do fato, que deve ser comprovada por aquele a quem cabe efetuar o lançamento.

Assinala que, embora a Fiscalização alegue haver utilizado a contabilidade da autuada, na apuração das infrações, verifica-se total incompatibilidade entre os valores por ela encontrados e aqueles registrados na contabilidade da Impugnante. Também para fins de apuração dessa infração, faz-se indispensável a realização de perícia fiscal (art. 140 e seguintes do RPAF), para esclarecimento dos fatos e dos seguintes questionamentos: *"(i) Identificam-se no estoque da Impugnante formas diferentes de se embalar um mesmo produto, à época dos fatos geradores? (ii) Quais os tipos de embalagem utilizados pela Impugnante para comercializar seus produtos? (iii) Identificam-se no estoque da Impugnante substituição de um mesmo produto para embalagens diferentes? Como isso ocorre? (iv) A Fiscalização deixou de considerar em seus levantamentos os “swichts” realizados pela Impugnante? (v) Foram considerados no levantamento quantitativo da Fiscalização as perdas de produtos decorrentes de avarias ou do transcurso do prazo de validade?"*

Portanto, afirma que é ilegítima a imputação de qualquer tipo de infração à Impugnante, devendo o presente Auto de Infração ser totalmente cancelado, porque ilegalmente constituído. Defende que cabe, por fim, acentuar que ocorreram outras inconsistências no trabalho feito pelos Auditores. Conforme se nota do documento ora anexado (doc. 17), a Fiscalização desconsiderou um saldo negativo de estoque de alguns produtos.

Aduz que tal saldo, em verdade, decorre dos “swichts”, e se fossem considerados, o saldo real seria zerado. Na verdade, estes estoques negativos deveriam ser composição de saldo para o produto e não deveria ser eliminado do auto, fazendo com que a omissão de saída fosse ajustada, conforme exemplo de fls. 105. Sendo assim, disse que ao analisar o levantamento feito nas planilhas em anexo (doc. 18), certamente se chegará a conclusão de que a autuação ora impugnada, também neste ponto, não merece prosperar, devendo ser julgada totalmente improcedente.

Pede acolhimento, preliminarmente da nulidade ou da decadência do período autuado (janeiro a dezembro de 2003) e, no mérito, seja integralmente cancelada a presente Autuação, ante sua patente ilegalidade e ilegitimidade.

Protesta e requer ainda por juntada posterior de provas, assim como pela produção de todos os meios de provas permitidos em direito, inclusive perícia e diligência (art. 123 e 145 do RPAF/BA) e que as intimações sejam feitas sempre em nome do seu patrono, Octavio Bulcão Nascimento, inscrito na OAB/BA sob os nº 12.009, com endereço profissional na Rua Agnelo de Brito, nº 90, Edifício Garibaldi Memorial, 5º e 6º andares, Federação - CEP 40.210-245, Salvador/BA, sob pena de nulidade.

Os autuantes prestam a informação fiscal, fls. 569/583, inicialmente transcrevem as infrações e resumem a peça defensiva apresentada pelo sujeito passivo.

Esclarecem que a ação fiscal tem início com a intimação, por escrito, ao sujeito passivo ou através da consignação em seu livro Registro de Utilização de documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, ou do Termo de Início de Fiscalização. Tal disposição encontra-se expressamente consignada no artigo 28 do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

No presente caso, além da intimação por escrito para a apresentação de livros e documentos fiscais, o início da ação fiscal também foi consignado no livro próprio, mediante lavratura do termo de início de fiscalização em 09/01/2008. Considerando o grande volume de documentos a examinar e, considerando também as dificuldades que tiveram em obter, com presteza, todas as informações, em especial aquelas vinculadas aos arquivos magnéticos, necessárias ao cumprimento da ordem de serviço para exame e homologação de dois exercícios, tornou-se necessária a prorrogação dos trabalhos por três períodos consecutivos.

Pontuam que a última prorrogação, consignada em 07/10/2008, justamente a que se apegam a impugnante para suscitar a nulidade do lançamento, foi efetivamente lavrada com um dia de atraso. Entretanto, este fato não macula, em absoluto, o presente lançamento de ofício, isto porque, a norma de regência acima transcrita não cogita de tal providência. Como se pode concluir da leitura do seu § 1º, a única consequência advinda da falta da consignação do Termo de Prorrogação ao final do período de 90 dias, é a devolução ao contribuinte do direito à espontaneidade no recolhimento de eventual tributo vencido. Neste sentido, pacífica é a jurisprudência do Colendo Conselho de Fazenda Estadual, em reiteradas decisões, tanto de primeira, quanto de segunda instância. Deixaram de anexá-las, por serem notórias, e de conhecimento de todos os senhores membros desse Colendo Conselho.

Por outro lado, salientam que a arguição de decadência de parte da infração 1, não deve prosperar pelas razões a seguir elencadas. Com efeito, o inciso I do artigo 965 do RICMS/97 prevê que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e, sendo assim, o imposto referente ao exercício de 2003, poderia ser exigido até o dia 01/01/2009.

Afirmam que, neste sentido, o próprio Código Tributário Nacional, no seu artigo 173, inciso estabelece que *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*, e não o foi pelo sujeito passivo.

Nesta situação em análise, os fatos geradores do imposto ocorridos no exercício de 2003, teria como prazo limite para a constituição do crédito tributário, o dia 31/12/2008. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/12/2008, não havia, nessa data, se configurado a decadência do direito de lançamento do referido crédito tributário. Ressaltam o entendimento assentado pelo Colendo Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, manifestado reiteradamente, consoante os inúmeros acórdãos prolatados (Acórdão CJF nº 0274-12/02 - voto do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert).

Quanto ao mérito, no que diz respeito à infração 1, afirmam que não devem prosperar os argumentos defensivos, segundo os quais, os produtos arrolados como materiais de uso e consumo seriam insumos, utilizados no seu processo industrial, pelas razões a seguir elencadas. Em primeiro lugar, o combustível cujo crédito foi glosado diz respeito unicamente àquele que é utilizado para o abastecimento da sua frota de veículos, empregada no processo de comercialização dos seus produtos. Não há um só registro de apropriação de custo de combustível nos relatórios do custo industrial da impugnante nos exercícios fiscalizados. Logo não tem o menor fundamento tal alegação. O custo do combustível para a empresa autuada é um custo pós-industrial, ou seja, uma despesa vinculada ao processo de comercialização e como tal, vedada a utilização do crédito, mormente em se tratando de comercialização de produtos incluídos no regime de substituição tributária.

Em segundo lugar, registram que o impugnante se apegou que estaria amparado por um Parecer da GECOT/DITRI de nº 3850/2002, que lhe conferiu direito a tais créditos. Acontece que o regime especial a que se refere o parecer em tela, foi revogado tendo em vista legislação superveniente que desonerou o contribuinte de lançar e recolher ICMS sobre serviço de transportes, nas prestações intermunicipais, vinculadas às operações de comercialização de produtos. Tal medida foi operada pela Alteração nº 38 do Regulamento do ICMS através do Decreto nº 8413/02 com vigência a partir de 01/01/2003 e está consignada no § 7º do art. 1º do RICMS/97.

Reiteram que desse fato teve o impugnante conhecimento, através de outro parecer da própria GECOT, revogando formalmente tal Regime Especial, em face da sua ineficácia, provocada pela alteração da legislação acima referida. Ressaltam que o impugnante se convenceu da impertinência de tais créditos, a ponto de não mais utiliza-los a partir de 2007.

Já no que diz respeito às alegações de inconsistências na descrição dos produtos, por parte dos autuantes, consubstanciadas em demonstrativos (doc. 11) às fls. 153 e seguintes, em nada lhe socorre. A acusação fora feita com base em descrição contida nos arquivos magnéticos, apresentados regularmente pelo contribuinte autuado. Em tais arquivos encontram-se consignados na parte descritiva do documento fiscal, produtos ou serviços que nada tem a ver com insumos ou mercadorias para revenda. Pois bem, nas explicações trazidas pelo impugnante, as descrições supostamente verdadeiras, também não conduzem a uma revisão de entendimento dessa fiscalização, tendo em vista tratar-se de mercadorias ou bens dissociados das atividades produtivas da impugnante.

No tocante às alegações de que, grande parte da glosa de créditos está relacionada a retorno de mercadorias que não chegaram a ser entregues, fato este documentado em demonstrativo (conf. doc. 12) fls. 166 a 218, carece de consistência fática. Efetivamente, das inúmeras notas fiscais elencadas no demonstrativo de uso indevido de crédito, algumas delas se referem a retorno de mercadorias que a impugnante denomina de mercadorias não entregues. Como há uma correlação com notas fiscais de faturamentos, acharam por bem acatar essas notas e refazer os demonstrativos, fato que resultou numa alteração do valor da infração 1 em R\$2.390,64 ficando a mesma reduzida para R\$234.848,64, no exercício de 2007.

Por fim, resta a alegação dos outros materiais, objeto da glosa dos créditos, de que são insumos, utilizados no seu processo industrial, e nesta condição o seu direito ao creditamento é assegurado pelo art. 93 do RICMS/97. Ocorre que de acordo com as informações prestadas pela própria impugnante, em documento às fls. 15 dos autos deste PAF, sobre a destinação de cada um desses

materiais, em face do seu processo produtivo, nenhum dos produtos, objetos da glosa dos créditos se enquadram no conceito de produtos intermediários ou material secundário, segundo o entendimento assente na jurisprudência pacífica do Colendo Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF). Em vista disso, consideram inconsistentes os seus argumentos, também sob este aspecto, razão pela qual mantêm, na sua inteireza o posicionamento quanto à impertinência do uso do crédito desses materiais, os quais reputam de uso e consumo. Por outro lado, os esclarecimentos vinculados às notas fiscais, constantes do doc. 15 (fls. 238 a 307), em nada lhe socorre, já que não há nenhum indício de que tais créditos tenham sido estornados. Também não vêem nenhuma razão objetiva para que se defira a perícia requerida pela impugnante, tendo em vista que lhe falta o requisito essencial para tanto, já que o pedido não se reporta a qualquer inconsistência material, e sim sobre conceitos e interpretações pertinentes a elementos já constantes dos autos, cujo juízo de valor é competência indeclinável dos ilustres julgadores.

Em relação à terceira infração, consideram infundados os argumentos da defesa pelas seguintes razões: - Inicialmente, vale frisar que o procedimento descrito no art. 654 do RICMS, que o contribuinte alega não ter sido observado pelos autuantes, é um procedimento que deverá ser adotado pelo contribuinte na apuração do ICMS, quando do encerramento do período. Ocorre que os valores lançados, na infração em comento, referem-se à falta de retenção do ICMS substituição tributária, nas saídas para contribuintes localizados neste Estado, ou seja, o autuado vendeu mercadorias enquadradas na substituição tributária sem fazer a respectiva retenção, não tendo nenhuma relação com o procedimento tipificado no art. 654 do RICMS/BA.

Quanto às alegações de que, a pauta utilizada pelo fisco não corresponde à pauta utilizada pelo contribuinte, não merece prosperar, tendo em vista que ao analisarem os levantamentos efetuados pelos autuantes, verificaram que o valor que está se cobrando não é a diferença de valores retidos em função de divergência na pauta aplicada e sim, voltam a reiterar, falta de retenção de ICMS substituição tributária. Logo, conclui-se que, nas notas fiscais objeto da infração 03, não houve a incidência do ICMS substituição tributária e, conseqüentemente, não existiu aplicação de qualquer pauta fiscal pelo impugnante.

Ressaltam que esta acusação está lastreada em demonstrativos analíticos onde se indica a nota fiscal, o valor da pauta devida, demonstra que não houve pauta aplicada e apura-se a diferença correspondente. Em se tratando de matéria eminentemente fática, caberia ao impugnante demonstrar, de forma clara e objetiva, onde se encontra o suposto erro do levantamento apresentado pela fiscalização, utilizando, inclusive, a mesma metodologia, tendo em vista dispor de todos os elementos para fazê-lo. Ao invés disso, apresenta argumentos vagos, de supostos erros, e como prova das alegações anexa demonstrativos com milhares de folhas, relacionando notas fiscais e valores sem qualquer conexão com as acusações que pretende elidir. É cediço que, é princípio basilar de direito processual, que o ônus da prova cabe a quem alega. Neste sentido, é inútil tentar transferir este ônus para o órgão julgador que, como elemento imparcial na relação processual, não pode assumir o papel das partes na coleta de provas. Dessa forma não podem acatar os argumentos defensivos, pelo simples fato de que a impugnante não apresentou os elementos probantes capazes de elidir as acusações que lhe foram imputadas. Por fim, salientam que o próprio contribuinte, fl. 309, admite a existência de diferenças a recolher ao Erário Estadual.

Quanto a quarta e a quinta infração, inicialmente aduzem que, no levantamento quantitativo de estoque fechado elaborado pelo fisco, o mesmo não levou em consideração as operações denominadas *swicht*, comumente utilizada pela empresa, entretanto a impugnante não traz, na sua defesa, provas objetivas para sustentar a citada alegação, mencionado apenas um suposto “doc. 18”, documento este que não existe na peça de defensiva.

Em relação ao fato das omissões apuradas se referirem a números não significativos, e que os mesmo decorrem de baixas no inventário e de exclusão de produtos vencidos ou avariados, não merecem ser acatadas. Em primeiro lugar, se houve falta de recolhimento de imposto o mesmo tem que ser cobrado, independentemente do valor, não podendo o fisco, sem embasamento legal,

deixar, por conta própria, de lançar o tributo devido. Em segundo lugar, se houve baixa de inventário ou avaria de produtos, o mesmo deveria está devidamente documentado, através de nota fiscal própria, como documento comprobatório da ocorrência.

Outrossim, os valores cobrados através das omissões de saídas de mercadorias, apurados através de levantamento quantitativo de estoque fechado, estão devidamente demonstrado nos anexos VIII e IX e demonstrativos constante em CD, importando em valores e mercadorias ali discriminados, nos quais não constam nenhum valor negativo de estoque.

Ressaltam, ainda, que antes do encerramento dos trabalhos, e conseqüentemente da lavratura do Auto de Infração, as diferenças apuradas que ensejaram as infrações 04 e 05, bem como das demais infrações, foram apresentas ao autuado, para verificação de possíveis inconsistências, resultando em diversos apontamentos, que em sua maioria foram acatadas pelos Auditores Fiscais, inclusive em relação às operações denominadas *swicht*.

Por fim, não se pode olvidar que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, conforme depreende-se da leitura dos arts. 142 e 143 do RPAF.

Pelo exposto e considerando não ter o impugnante logrado elidir as acusações, consubstanciadas no presente Auto de Infração, salvo quanto a alguns valores constantes da infração 1, cujas notas fiscais já se encontram excluídas no novo demonstrativo em anexo, do qual deverá ser o mesmo cientificado, oportunidade em que deverá lhe ser fornecida cópia, propugnam pela manutenção do presente lançamento de ofício em todos os seus termos.

Requerem a Procedência Parcial do Auto de Infração.

Nas fls. 609, o representante do autuado requer a dilatação prazal em 10 (dez) dias para apresentar resposta à diligência fiscal, fls. 569/607, em vistas do volume das planilhas e documentos a serem analisados que demonstraram a liquidez do crédito tributário. Consta intimação do contribuinte aprovando o pedido solicitado.

Na manifestação do contribuinte, fls. 624/636, este ressalta a sua tempestividade. Quanto às preliminares de nulidade e de decadência, sucita as mesmas alegações e cita jurisprudência do STJ quanto ao prazo decadencial (STJ, Segunda Turma, AgRg no Ag 939714/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon; AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.016.145 - RS (2007/0299894-2 – Relator: Ministro Luiz Fux).

No mérito, nas infrações 02 e 03, repete os argumentos dos autuante “*o combustível cujo crédito foi glosado fiz respeito unicamente àquele que é utilizado para o abastecimento de sua frota de veículos emprega no processo de comercialização dos seus produtos.*” Contudo, os autuantes insistem nos mesmos erros, assim não prospera o entendimento fiscal.

Porque, *in casu*, trata-se de transporte de carga própria, indispensável à conclusão da atividade fim da Autora, ou seja, a comercialização dos produtos que industrializa. Sendo o valor correspondente ao transporte cobrado conjuntamente com aquele relativo à mercadoria.

Esclarece que, no preço do produto comercializado encontra-se incluído o custo do transporte. Desta forma, ao tributar a mercadoria, o Fisco estará tributando o transporte. Razão pela qual deve ser assegurado o direito ao crédito fiscal do ICMS, cobrado na aquisição dos insumos utilizados no transporte de carga própria. E afirma que o direito ao crédito está normatizado no art. 93 do RICMS/BA. Cita a norma e de mesmo sentido, ou seja, pela legitimidade da utilização do crédito em questão, que o CONSEF, através do Acórdão CJF nº 0411-12/06 (doc. 08 da Impugnação), julgou provido recurso da Autora, interposto em outro Auto de Infração (nº 269274.0602/05-6), cuja matéria é idêntica à presente. Garantindo, assim, o direito ao crédito dos insumos (combustíveis e lubrificantes), utilizados no transporte de carga própria como entendimento, também da



Procuradoria do Estado, exarado no Auto de Infração nº 269274.0602/05-6 (doc. 09 da Impugnação), que tendo sido os produtos utilizados pela Empresa para abastecer a frota de veículos que são utilizados para entrega de seus produtos aos clientes, gera crédito fiscal.

*“Represe-se, por enquanto, que restou reconhecido ao contribuinte o direito de se creditar de percentual de crédito fiscal relativo ao ICMS incidente nas compras de combustíveis e lubrificantes utilizados para entrega de mercadorias a seus clientes, tendo como única e regular exigência que tal entrega fosse efetuada fora dos domicílios dos referidos estabelecimentos.*

*Assim, tendo o contribuinte obtido decisão favorável à sua pretensão em 10.10.2002, a partir de então, faz jus ao regime especial de tributação, nos moldes e condicionantes expostos nos documentos de fls. 279 e 280.*

*(...)*

*No que concerne à infração 01, ‘a’, opinamos pela sua anulação, tendo em vista que não poderia o agente autuador desconsiderar a verdade material das aquisições de lubrificantes e combustíveis utilizados pelo contribuinte na entrega de produtos e seus respectivos créditos, valendo-se de percentual consignado em regime especial, que, dado seu caráter eminentemente declaratório, vige a partir de sua concessão.”*

Assinala, ainda, a Procuradoria do Estado, em outro processo (nº 279691.0872/03-1 – doc. 02), também lavrado contra a Impugnante e possuindo a mesma infração, instaurou o controle de legalidade e solicitou diligência incidental, diante do direito da Autora de utilizar o crédito decorrente da aquisição de combustíveis e lubrificantes, *“por entender latente e possível a existência de vício sanável ou ilegalidade flagrante capaz de macular o auto de infração, cuja repercussão se faz imperiosa neste momento.”* Isso porque,

*“De fato, tem lógica o argumento instilado pelo suplicante, pois, conforme exposto na decisão testificada no acórdão nº 0411-12/06, tratando de prestação de serviços de transporte de carga própria, por lógica, não há que se falar em incidência do ICMS, sendo, desta forma, possível de apropriação dos créditos referentes aos insumos utilizados na ‘operação de circulação de mercadorias’, a qual está atrelada a ‘obrigação de fazer’, qual seja o transporte.”*

Portanto, resta claro que os insumos (combustíveis e lubrificantes), utilizados pela Autora no transporte de carga própria (operação mista – venda de produto com entrega), constituem crédito fiscal do estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações subsequentes, em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155, II, § 2º, I, da CF), visto que: *“1) os insumos foram adquiridos com a finalidade de proporcionar a comercialização dos produtos industrializados pela Empresa, realizado através de veículos próprios, entregando-os nos estabelecimentos dos clientes; 2) os insumos estão diretamente vinculados à comercialização da atividade fim da Impugnante, sendo consumido nesse processo; 3) os insumos estão incluídos no custo da mercadoria e do transporte e, conseqüentemente, no ICMS da operação; 4) as operações de vendas são tributadas pelo ICMS.”*

Registra inequívoca a conclusão de que, os combustíveis e lubrificantes adquiridos pela Impugnante, conferem direito ao crédito do imposto pago nas fases anteriores, razão pela qual o creditamento realizado é legítimo e constitucional, consoante preceituado pela legislação estadual vigente. E soma-se o fato de que, no preço das mercadorias comercializadas pela Impugnante, estava incluso o custo com o seu transporte.

Aborda um fato que não foi apreciado pelo Autuantes, de que foram destinados na etapa da industrialização, ou seja, na entrega dos produtos fabricados, configurando-se uma operação mista, ou melhor, venda e entrega da produção.

Assim sendo, a Impugnante insiste na realização de perícia para que se comprove o Fisco, uma vez que é dele a competência de provar o que alega (art. 333 do CPC e art. 142 do CTN), que o transporte é de carga própria. E assim, no preço do produto está o custo do transporte.

Diz que comprovou (doc. 11 da peça impugnatória), que os itens descritos pela fiscalização não correspondem aos constantes na sua escrita fiscal, no qual os mesmos, apenas informam, sem proceder com a efetivação de uma diligência/perícia, que tomaram como base as descrições contidas nos arquivos magnéticos, sem analisar as notas fiscais, bem como a circunstância de

que as notas fiscais de entrada foram emitidas, para efeito de anulação de operação de saída não realizada (doc. 12 da Defesa), sendo razão pela qual, é de extrema relevância a realização de perícia, para que os Autuantes analisem os documentos fiscais pertinentes, uma vez que inexistente a alegação fiscal, sendo o que ora requer.

Reclama que os autuantes não especificam quais os produtos seriam classificados como produto intermediário ou material secundário, situação que demonstra a fragilidade da acusação.

Defende que, os itens identificados pela fiscalização, são itens vinculados ao processo produtivo da Impugnante, apresentando planilha contendo os produtos, que foram ignorados pelos Autuantes, sob o pálido e frágil argumento de que não são produtos intermediários ao processo industrial. Como por exemplo, há o produto denominado de “Diatomácea”, que é utilizado na filtragem do açúcar; há o hipoclorito de sódio, que é aplicado no tratamento da água utilizada na produção; há materiais utilizados para condicionamento dos produtos; dentre outros.

Traz os mesmos argumentos com relação aos “brindes”, e requer a realização de perícia para dirimir qualquer dúvida que ainda persistam quanto a comprovação da inconsistência da acusação.

Quanto à infração 3, verificou que os Autuantes apenas restringem-se a alegar que a infração trata-se de saída de mercadorias, enquadradas na substituição tributária, sem a retenção do ICMS.

Esclarece que, mesmo que não tenha ocorrido à retenção do ICMS substituto, o que se admite apenas para argumentar, é de se destacar que houve a anulação da operação. Situação que não gera prejuízo para o Estado da Bahia já que não houve a operação, o que poderá ser constatada com a realização de perícia, sendo o que, mais uma vez, requer.

Nas infrações 4 e 5, segundo os Autuantes devem ser mantidas as exigências fiscais, pois a Impugnante não comprovou as operações denominadas *swicht*, o que não condiz com a verdade material.

Afirma que é notório que a Impugnante vende uma série de produtos, divididos em diversas embalagens e quantidades. Como por exemplo, o cliente da Impugnante solicita uma quantidade de 100 caixas de coca-cola, cada uma contendo 12 latas de 350ml, totalizando 1.200 latas de coca-cola. Verificada a ausência no estoque de caixa de 12 latas, a Impugnante substitui por 200 caixas, contendo 06 latas cada uma, o que totaliza 1.200 latas.

Registra que esse tipo de operação é denominada *swicht*, ou seja, o produto é o mesmo, embora modificado em sua embalagem e quantidade e, conseqüentemente, os códigos dos produtos. Acontece que o Fisco não considerou essa operação e a diversidade de códigos para o mesmo produto e presumiu que houve omissão de entrada e saída.

Assim, deixando de considerar as mercadorias da mesma espécie em códigos diferentes, o Fisco terminou por atropelar o direito da Impugnante, exigindo ICMS sobre fatos geradores inexistentes e descumprindo as regras contidas na Portaria nº 445, de 10/08/1998 (cita a portaria), que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias. Reproduz o art. 3º, da mencionada Portaria, o qual determina que, nos levantamentos de estoque, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas das mercadorias, o Fisco deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo grupo as espécies de produtos afins.

Requer a realização de perícia.

No que tange às perdas, engana-se mais uma vez os Autuantes, pois não podem ser consideradas como fato gerador, mas hipótese de anulação do crédito, tanto normal como substituto, e a perícia seria extremamente fundamental para a verificação de qual seria o índice de perda, e se essa perda estaria registrada na contabilidade da Impugnante.

De mais a mais, levando-se em consideração todos os fundamentos elencados, e da comprovação de que o lançamento fiscal está, indubitavelmente, recheado de erros, sem que esteja sustentado em provas cabais da procedência da autuação, a Impugnante requer, em nome da segurança jurídica, a improcedência da ação fiscal. Improcedência que também será constatada mediante a realização de perícia, sendo o quer requer.

Pede pela Improcedência do Auto de Infração.

Nas fls. 656/667, o então relator Tolstoi Nolasco converte os autos em diligência à ASTEC, na qual pediu que *"a partir da escrita fiscal do contribuinte, dos mapas de produção e de outros elementos de prova que estejam em poder do autuado, ateste se de fato os créditos glosados, em relação ao produtos óleo diesel, se referem à aplicação mencionada pelo defendente e se o custo da referida parcela (transporte de carga própria), foi repassada ao consumidor, compondo assim a base de cálculo da venda dos produtos por ela comercializados. Caso seja atestado a veracidade do fato alegado... deverá o revisor proceder a quantificação das parcelas correspondentes ao ICMS estornado, por período mensal (infração 01) e os valores exigidos a título de diferencial de alíquotas (infração 02), para o produto em referência."*

Na infração 01 *".... que seja informado pelo revisor se os produtos "Diatomácea" e "Hiplocorito de Sódio", estão afetados ao processo produtivo da empresa, participando com elemento indispensável a transformação das matérias primas nos produtos fabricados pelo estabelecimento (fazer um descrito da participação desses produtos no processo de produção industrial). Quantificar, em seguida, por período mensal, os valores dos créditos fiscais estornados pela fiscalização em relação a estes itens (infração 01) e as parcelas cobradas a título de diferencial de alíquota (infração 02)".*

Na alegação *"... parte dos créditos glosados se referem a anulação de créditos de operações de saídas não efetivadas (pág. 98 do PAF, correspondente à pág. 16 da peça defensiva), intimado o contribuinte e fazer prova do fato, através da juntada das notas fiscais de saída, levadas a débito do imposto, e as correspondentes notas fiscais de entrada, com anulação da operação anterior. Comprovado o fato, quantificar, por período mensal, os valores correspondentes a essas operações".*

Após concluída a diligência cientificar as partes interessadas (representante do autuado e o autuante) sobre o inteiro teor, sendo fixado prazo de 10 (dez) dias para manifestação, caso queiram.

Na conclusão da diligência, fls. 666/669, o autuante destaca que a diligência foi feita para atender às seguintes indagações:

*"1- Atestar, em relação à infração 01, se, de fato, os créditos glosados do produto óleo diesel, se referem à aplicação mencionada pelo defendente e se o custo da referida parcela (transporte de cargas própria), foi repassada ao consumidor, compondo assim a base de cálculo da venda dos produtos por ela comercializados.*

*2- Caso seja atestada a veracidade do fato alegado pela impugnante, proceder à quantificação das parcelas correspondentes ao ICMS estornado, por período mensal para infração 01 e os valores a título de diferencial de alíquotas infração 02.*

*3- Verificar, ainda na infração 01, se os produtos "Hiplocorito de Sódio" e "Diatomácea" estão afetados ao processo produtivo da empresa. Caso positivo proceder à quantificação das parcelas correspondentes ao ICMS estornado, por período mensal para infração 01 e os valores a título de diferencial de alíquotas infração 02.*

*4- Quanto à alegação de parte dos créditos glosados se referem a créditos objeto de anulação de débitos de operações de saídas não efetivadas, intimar o contribuinte para apresentação de provas. Caso prove o alegado, elaborar planilha, por período mensal, com os valores correspondentes a essas informações.*

No que tange ao item 1 acima, a empresa apresentou planilha em meio magnético anexo II, contendo relatório interno com 31.147 requisições, compreendidas nos exercícios de 2003 e 2007, no qual discrimina os valores do óleo diesel requisitados para utilização em frota própria.

Pontua que apesar de apresentar documentos de requisições de abastecimento por veículo, a empresa **não comprovou** se o custo da referida parcela (transportes de cargas própria), foi repassada ao consumidor, compondo assim a base de cálculo da venda dos produtos por ela comercializados.

Apresenta anexo II, em meio magnético, as requisições de abastecimentos por veículo, que em síntese apresenta os seguintes montantes e seu respectivo ICMS por período mensal. Junta tabela demonstrativa (Mês, Ano, Valor Oléo Diesel, ICMS).

Quanto à verificação se os produtos “Hiplocorito de Sódio” e “Diatomácea” estão afetados ao processo produtivo da empresa, participando como elemento indispensável à transformação das matérias primas nos produtos fabricados pelo estabelecimento, inicialmente insta frisar que conforme intimação, Anexo I, a empresa apresentou memorial descritivo dos produtos supra, anexo III, no qual a mesma descreve, minuciosamente, o papel de cada produto no processo da entidade.

Afirma que, analisou o material apresentado, onde verifica-se que o Hiplocorito de Sódio é utilizado no preparo de solução sanitizantes, possuindo ação desinfetante e a Diatomácea, apresenta-se como agente filtrante na clarificação de açúcar ou xarope.

Apenso no anexo IV, planilhas por valores mensais, dos créditos fiscais estornados em relação aos itens Hiplocorito de Sódio e Diatomácea e as parcelas cobradas a título de diferença de alíquota.

Por fim, quanto à alegação, de que parte dos créditos glosados se referem à anulação de créditos de operações de saídas não efetivadas, registra que a empresa apresentou arquivos em meio magnético, anexo II, contendo 238.563 notas fiscais de saídas de mercadorias e suas respectivas notas fiscais de entradas referentes á anulação das operações anteriores.

Ressalta que avaliou o material apresentado e efetuando o cruzamento com as notas fiscais, objeto do lançamento da infração 01 do Auto de Infração em epígrafe, anexos I a IV, fis. 16 a 38 e anexo V-A fis. 584 a 607 do PAF, verifica-se que apenas 38 notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, todas dos exercícios 2006 e 2007, se referem a anulação de débitos de operações de saídas não efetivadas. Sendo assim, foram refeitos os demonstrativos de crédito fiscal indevido de 2006 e 2007, excluindo as 38 notas fiscais acima citadas, resultando em redução do valor lançado em relação a este tópico, nos exercícios de 2006 e 2007, conforme anexo V.

Ressalta, ainda, que os autuantes, quando da elaboração da Informação Fiscal, já tinham reconhecido que, parte das notas fiscais, objeto do lançamento eram notas fiscais de anulação de débitos de saídas não efetivadas.

Nas fls. 796/801, consta a manifestação, do representante do autuado, sobre a conclusão da diligência.

Entende que o pedido da Junta de Julgamento Fiscal compõe-se de dois momentos: 1) se de fato o óleo diesel é utilizado no transporte de carga própria; e 2) se o custo está incluído no preço do produto comercializado, conforme se depreende da conclusão fiscal, restou comprovado o destino e a utilização do combustível, ou seja, a frota própria de caminhões para entrega dos produtos comercializados. Contudo, quanto à comprovação de que o custo está incluído no preço do produto, esse fato independe de prova, uma vez que é notório e inquestionável que todo o custo desde o processo produtivo até a entrega do produto ao cliente está incluído no preço da mercadoria. Ou seja, no preço das mercadorias comercializadas pela Impugnante estava incluso o custo com o seu transporte.

Afirma ser uma questão de lógica, pois tudo que é agregado a elaboração e fase final da etapa de circulação do produto final está no seu custo. *In casu*, os insumos (combustíveis) estão incluídos no custo da mercadoria e do transporte e, conseqüentemente, no ICMS da operação.

Explica que para que não reste dúvida sobre a legalidade do crédito fiscal utilizado, a Impugnante informa que este foi glosado dentro da vigência e do cumprimento do Parecer GECOT nº 3850/2002. Isso porque, o Parecer GECOT nº 3850/2002 só veio a ser revogação em 04/10/2006, através do Parecer GECOT nº 11741/2006, enquanto que os fatos geradores são relativos aos exercícios de 2003 a 2007, ou seja, parte dos períodos é anterior a revogação. Fato que não foi observado pela Diligência Fiscal.

Reproduz nesse sentido o posicionamento do CONSEF que em 27/05/2010, apreciando pleito idêntico lavrado contra a Impugnante (A.I. nº 206828.0002/09-2), julgou, através do Acórdão JJF nº 0131-02/10, já anexado aos autos, improcedente a acusação de uso indevido de crédito fiscal. Também consta nos autos outro precedente do CONSEF, também decorrente de outro (A. I nº 269274.0602/05-6) lavrado contra a Impugnante, que através do Acórdão CJF nº 0411-12/06 (anexado aos autos no memorial), garantiu o direito ao crédito dos insumos (combustíveis e lubrificantes) utilizados no transporte de carga própria e, entendimento da Procuradoria do Estado. Já foi exposto na 1ª manifestação.

Portanto, estando ou não inserido o período alicerçado pelo Parecer GECOT, é patente o direito da Impugnante de utilizar o crédito decorrente da aquisição de combustíveis e lubrificantes, porque se tratando de transporte de carga própria, por lógica, não há que se falar em incidência separada do ICMS, sendo, desta forma, possível de apropriação dos créditos referentes aos insumos utilizados na 'operação de circulação de mercadorias', a qual está atrelada a 'obrigação de fazer', que é o transporte.

Diante da posição do CONSEF e da comprovação da realização de operação mista, ou seja, venda de produto com entrega por meio de transporte de carga própria, fato comprovado pela Diligência Fiscal, a Impugnante faz jus ao crédito fiscal.

Portanto, resta claro e comprovado que os insumos (óleo diesel), utilizados pela Impugnante no transporte de carga própria (operação mista - venda de produto com entrega), constituem crédito fiscal do estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações subsequentes, em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155, II, § 2º, I, da CF).

Quanto aos produtos hipoclorito de sódio e diatomácea, a manifestante comprovou, através de memorial descritivo, que os produtos são utilizados na cadeia produtiva. Esclarece que o fato foi visualizado pela ASTEC que promoveu o estorno do crédito tributário exigido, excluindo os referidos produtos da exigência fiscal, uma vez que, sendo produto intermediário e por estarem vinculados e consumidos no processo industrial, gera crédito do ICMS, de acordo com o art. 93, I, "b", e § 1º, do RICMS. E mais, sendo produto intermediário não é devido o diferencial de alíquota.

Por sua vez, também restou comprovado que existiu anulação das operações de saídas não efetivadas, através da apresentação das notas de saída e de entrada. Assim, pelo cotejo descrito, e corroborado pela Diligência, denota-se que o auto carece de segurança jurídica, razão pela qual se impõe a total Improcedência da ação fiscal.

Na fl. 805, a relatora converte o PAF, novamente, em diligência à inspetoria de origem para que os autuante procedam, em complementação à diligência anterior, o seguinte:

*"1 - Na infração 01 - Pede-se também seja elaborada uma planilha com a retiradas das parcelas relativas ao **ÓLEO DIESEL**, utilizado para consumo em frota de caminhões própria, anteriores a 04 de outubro de 2006, na apropriação de 91,34%, cujo crédito fiscal a empresa alega que faz jus, mediante Regime Especial concedido pelo Parecer GECOT nº 3850/2002, somente revogado em 04 de outubro de 2006, por meio do Parecer GECOT nº 11741/2006, o que será posteriormente avaliado por este 5ª JJF.*

*2 - A seguir pede-se que sejam elaborados novos demonstrativos, inclusive os demonstrativos de débito das infrações 1 e 2, nos exercícios fiscalizados, dos valores que remanescem e que não foram trazidos na diligência anterior."*

Após concluída a diligência, as partes interessadas (representante do autuado e o autuante) devem ser cientificados sobre o inteiro teor, sendo fixado prazo de 10 (dez) dias para manifestação, caso queiram.

Na deliberação da 2ª diligência solicitada, fls. 807/808, os autuantes frisam que não reconheceram a necessidade de estornar os valores referentes aos produtos Hipoclorito de Sódio e Diatomácea, como afirma a relatora, fl. 805 dos autos. Afirmam que, apenas com fulcro de colaborar efetuaram os cálculos solicitados, sem contudo alterar o seu entendimento, externado quando lavrou o Auto de Infração.

No que concerne às solicitações (1 e 2), anexam planilhas referente aos créditos fiscais de óleo diesel, informado pelo contribuinte, na proporção de 91,34% (anexo I - fls. 809/810), novo demonstrativo de débito da infração 01, conforme solicitado (anexo II - fls. 811/813) e novo demonstrativo de débito da infração 02 (anexo III - fls. 814/815).

Na fl. 816, consta a intimação ao contribuinte sobre a diligência, sendo aberto prazo de 10 (dez) dias para sua manifestação.

Na 3ª manifestação do contribuinte, fls. 818/823, após análise dos dados constantes na nova diligência, pontua que observou erro expressivo, quanto ao significado dos valores, restando inservíveis as conclusões trazidas para os objetivos pretendidos.

Destaca que no Anexo I da nova Diligência Fiscal, fls. 809/810, onde deveriam ser apontados os valores referentes ao crédito fiscal do óleo diesel, consumido na atividade econômica a que tem direito a defendente, na proporção de 91,34% do imposto pago, nos termos do Parecer GECOT nº 3850/2002, foram tomados os dados que já figuravam o resultado proporcional de 91,34%, como se ainda representassem o imposto normal, fazendo incidir novamente o citado percentual, afastando-se a Diligência da realidade fática.

Explica que basta tomar como exemplo as informações constantes na primeira linha do referido anexo, onde consta que no mês 01 de 2003 foi adquirido óleo diesel pela Empresa/Recorrente em valores totais de R\$50.780,99 (cinquenta mil, setecentos e oitenta reais e noventa e nove centavos). Assim, em face da operação comercial neste valor, pode facilmente apontar o ICMS pago no montante de R\$8.633,99 (oito mil, seiscentos e trinta e três reais e noventa e nove centavos), diante da alíquota de 17% prevista na legislação.

Pontua que, como havia direito ao creditamento de 91,34% deste valor, foi calculado e devidamente lançado como crédito, a importância de R\$7.886,29 (sete mil, oitocentos e oitenta e seis reais e vinte e nove centavos).

Registra que o Fiscal, quando apresentou seus informes na complementação da Diligência, em vez de considerar o montante do imposto pago normalmente, referente a 17% do valor da operação, para então, a partir deste resultado, encontrar o percentual referente ao valor do crédito, tomou o valor que já correspondia a 91,34% do imposto pago, para fazer incidir novamente o referido percentual. Ou seja, tomando por base o montante de R\$7.886,29 (que configura 91,34% do imposto pago - R\$8.633,99, em relação ao valor da operação), fez incidir novamente o índice percentual de 91,34% e concluiu equivocadamente que o crédito seria apenas de R\$7.203,34 (sete mil, duzentos e três reais e trinta e quatro centavos).

Esclarece que, tal equívoco foi repetido em todos os meses seguintes da Tabela, constante do Anexo I, resultando em flagrante erro nos cálculos ofertados, denunciando sua iliquidez e incerteza, vícios insuperáveis. Volta a lembrar mais uma vez a posição deste CONSEF em pleito idêntico (A. I. nº 206828.0002/09-2; CONSEF - Acórdão CJF nº 0411-12/06).

Portanto, reafirma que, inexistem dúvidas, quanto ao direito da Impugnante utilizar crédito decorrente da aquisição de combustíveis e lubrificantes, porque se tratando de transporte de carga própria, não há que se falar em incidência separada do ICMS, sendo, desta forma, possível de apropriação dos créditos referentes aos insumos utilizados na 'operação de circulação de mercadorias', a qual está atrelada a 'obrigação de fazer', que é o transporte.

Afirma que comprovou (doc. 11 da peça impugnatória), que os itens descritos pela fiscalização não correspondem aos constantes na sua escrita fiscal, situação sem a devida verificação até o

presente. Razão pela qual, é de extrema relevância a realização de perícia complementar, para que os Autuantes analisem os documentos fiscais pertinentes e que se observe que produtos se enquadram no conceito de produtos intermediários ou material secundário.

No mais pontua as mesmas alegações já tecidas em manifestações anteriores.

Pede que seja refeita a diligência e/ou perícia para enfrentar todos os pontos levantados desde a Impugnação, reiterando seus termos, notadamente o pedido de improcedência da autuação.

Na informação fiscal, fls. 825/827, os autuantes informam que, no tocante à infração 01, assiste razão ao autuado, haja vista que ao elaborar o anexo I da diligência solicitada, fl. 805, aplicaram a proporcionalidade definida no Parecer GECOT nº 3850/2002, sobre os valores de crédito fiscal apurados que já considerava o percentual em comento. Afirmam que foram refeitos os anexos I e II, constantes nas fls. 809 a 813 dos autos, conforme planilhas acostadas.

Quanto às demais alegações do autuado, ressaltam que as mesmas não são objeto da diligência e que serão apreciadas quando houver o julgamento.

A relatora converteu os autos em diligência, novamente, para que a INFAZ de origem intime o autuado, fornecendo cópia dos documentos de fls. 825/832 e concedendo o prazo de 10 (dez) dias para o mesmo possa se manifestar. Consta intimação do contribuinte, fl. 837.

Na 4ª manifestação do contribuinte, fls. 839/841, este afirma que os fiscais deixaram de proceder com a diligência/perícia necessária, não foram observados erros simples, a exemplo da circunstância de que algumas notas fiscais de entrada foram emitidas para efeito de anulação de operação de saída não realizada (doc. 12 da Defesa).

Afirma ser de extrema relevância a realização de perícia complementar, oportunizando a análise dos documentos fiscais pertinentes, assim como para se observar quais produtos estariam enquadrados no conceito de produtos intermediários ou material secundário.

No mais, pontua as mesmas alegações já tecidas em manifestações anteriores.

Pede pela a realização de perícia complementar, para que sejam identificados quais dos produtos fiscalizados configuram como produtos intermediários e, conseqüentemente, geradores de crédito para a Empresa/Autuado, pois a Impugnante demonstrou que os créditos foram estornados.

Na 3ª diligência solicitada pela Junta de Julgamento Fiscal, à ASTEC, fl. 845, referente às infrações 04 e 05, foi solicitado:

*"- Verificar se ocorreram as permutas de mercadorias com base em suas embalagens, e se existiram perdas de produtos decorrente de avarias ou de vencimento do prazo de validade, de maneira a alterar os resultados originalmente apontados nas infrações 4 e 5, elaborando, novos demonstrativos, inclusive de débito, se necessários.*

*- Pede-se que sejam analisados os questionamentos trazidos na defesa, fl. 22 ...e 104 do PAF, observando que o defendente aponta as divergências na fl. 105."*

Na conclusão da diligência traduzida pelo Parecer ASTEC nº 0131/2013 em 25/03/2013, o diligente esclarece que foram atendidas as solicitações conforme:

*"1. Se ocorreram permutas de mercadorias com base em suas embalagens, não pode o diligente afirmar, pois é a impugnante quem afirma; quanto às perdas de produtos decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, o autuado apresentou arquivo gravado em mídia, fl. 879, onde constam as referidas perdas.*

*Na intimação enviada ao autuado, em que o mesmo protocolou petição em resposta no SIPRO sob nº 009261/2013-1, fls. 871 / 878, foi solicitado que o mesmo apresentasse os livros fiscais e contábeis onde constassem os lançamentos das referidas perdas, bem como os documentos fiscais correspondentes, não tendo o mesmo atendido à intimação, apresentando apenas o arquivo em CD.*

*No arquivo apresentado pelo autuado, as perdas estão em uma relação de **33.000 (trinta e três mil)** linhas, dia a dia, abrangendo todos os itens comercializados pelo autuado, não especificando as quantidades e valores totais de cada item.*

*O autuado apresentou além do arquivo em CD, um quadro resumo, onde consta o total em valores (R\$) das perdas mês a mês conforme ti. 874, bem como demonstrativo das perdas a título de amostragem, conforme fis. 880 / 902.*

*Diante da situação, tendo em vista tratar-se de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias e não de valores, e não tendo o autuado apresentado elementos que comprovassem as perdas de produtos decorrentes de avarias ou do vencimento, **individualizados**, conforme levantamento do autuante, não foram efetuadas as exclusões sugeridas pela Senhora Relatora.*

*2. O pedido para que fossem analisados os questionamentos trazidos na defesa, fl. 22 e fl. 104 do PAF, observando que o defendente aponta as divergências na ti. 105, tem o seguinte teor:*

***(i) Identificam-se no estoque da impugnante, formas diferentes de se embalar um mesmo produto, à época dos fatos geradores?***

*RESPOSTA: Sim.*

***(ii) Quais os tipos de embalagens utilizados pela impugnante para comercializar seus produtos?***

*RESPOSTA: Conforme Livro de Registro de Inventário e notas fiscais anexadas ao PAF, as embalagens utilizadas para comercializar seus produtos eram 06 ou 12 unidades de 250 ml. e 350 ml., 06 ou 12 unidades de 1 litro, 06 ou 12 unidades de 2 litros, 06 ou 12 unidades de 600 ml., 06 ou 12 unidades de 1,5 ml.*

***(iii) Identificam-se no estoque da impugnante substituição de um mesmo produto para embalagens diferentes?***

*RESPOSTA: Existem embalagens diferentes para um mesmo produto; porém se ocorreram substituição não consta dos estoques nem pode o diligente afirmar.*

***(iv) A fiscalização deixou de considerar em seus levantamentos os “swichts” realizados pela impugnante?***

*RESPOSTA: Pelos demonstrativos anexados pela Fiscalização às fls. 66 / 75, foi efetuado levantamento quantitativo por espécie de mercadorias; logo a Fiscalização efetuou o levantamento pelo código da mercadoria, não levando em conta “permutas” efetuadas pela impugnante, para um mesmo produto, como alegado.*

***(v) Foram consideradas no levantamento quantitativo da Fiscalização as perdas de produtos decorrentes de avarias ou do transcurso do prazo de validade?***

*RESPOSTA: Não. No levantamento da Fiscalização não foram consideradas as perdas informadas pela impugnante através arquivo magnético fornecidos ao diligente. Como a impugnante não forneceu estas informações através arquivos magnéticos enviados à SEFAZ, os mesmos não constaram do levantamento efetuado pelos autuantes. "*

Concluiu que foi verificado se ocorreram permutas de mercadorias, com base em suas embalagens, e se existiram perdas de produtos, decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, de maneira a alterar os resultados originalmente apontados nas infrações 04 e 05. Quanto às permutas, não pode o diligente afirmar, pois é a impugnante quem afirma, porém não comprova através de documentos fiscais; quanto às perdas de produtos, decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, o autuado apresentou arquivos onde constam as referidas perdas em valores, conforme petição protocolada no SIPRO sob nº 009261/2013-1, fls. 871/878.

Pontua que, no arquivo apresentado pelo autuado, as perdas estão em uma relação diária, abrangendo todos os itens comercializados pelo autuado, não especificando as quantidades e valores totais de cada item. Entretanto, estas supostas perdas, não estavam acobertadas com os respectivos documentos fiscais, razão pela qual não foi efetuada qualquer alteração no levantamento quantitativo. Também disse que foram analisados os questionamentos trazidos na defesa, fls. 22 e 104 do PAF.

Consta intimação, fl. 903, do autuado e autuante para se manifestarem em 10 (dez) dias, caso queiram, sobre o resultado da diligência proferida pela ASTEC (Parecer Técnico nº 131/2012).

Na manifestação do autuante, fls. 905/906, este informa que, quanto à verificação das permutas de mercadorias com base em embalagens e se existiram perdas dos produtos, o diligente foi categórico ao afirmar que inexistem condições de atestar a ocorrência de permuta e perda dos produtos, pois o contribuinte não apresentou, nem comprovou com documentos idôneos a



ocorrência de perdas de produtos decorrentes de avarias ou vencimento de prazos de validade. Assim, deve ser mantida a infração original.

No que diz respeito ao questionamento trazidos na defesa (fls. 22, 104 e 105), registra que, apesar da afirmativa da existência de embalagens diferentes para o mesmo produto, não existem provas de substituição de produtos após a fase de produção. Ademais, o levantamento foi efetuado levando-se em consideração os códigos utilizados pelo contribuinte, e eventuais permutas teriam que ser ajustadas no relatório de produção do autuado.

Aduz que não foi demonstrado, efetivamente, a existência de perdas e avarias no processo de comercialização da empresa, o que demonstra a autenticidade dos levantamentos efetuados. Diante disto e do resultado da diligência efetuada pela ASTEC, afirma que ficou evidente a veracidade das infrações 4 e 5, sendo elas totalmente procedentes.

Na 6ª manifestação do contribuinte, fls. 912/917, o representante do autuado fundamenta suas razões pela Improcedência das infração 4 e 5.

Alega que não podem subsistir tais acusações, afinal a verdade material consta dos autos, não está oculta, e basta analisar as respostas trazidas pela diligência às questões levantadas pela Impugnante para perceber que a acusação é incabível.

Chama atenção quanto à resposta do Fiscal diligente com relação às perdas: *"Foram consideradas no levantamento quantitativo da Fiscalização as perdas de produtos decorrentes de avarias ou do transcurso do prazo de validade? RESPOSTA: Não. No levantamento da Fiscalização não foram consideradas as perdas informadas pela impugnante através de arquivo magnético fornecidos ao diligente. Como a impugnante não forneceu estas informações através de arquivos magnéticos enviados à SEFAZ, os mesmos não constaram do levantamento efetuado pelos autuantes."* Acrescenta com a conclusão da diligência: *"(...) quanto às perdas de produtos decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, o autuado apresentou arquivos onde constam as referidas perdas em valores, conforme petição protocolada no SIPRO sob nº 0092621/2013, fl. 871."*

Afirma que, não há qualquer dúvida de que houve perdas e que estas não foram consideradas na autuação, o que a torna ilícita. Pontua que a verdade fática-jurídica comprovada nos autos é essa: a Impugnante não omitiu saídas de mercadorias, a diferença deve-se às perdas não consideradas pelo Autuante.

Entende que se quisesse o Autuante discutir a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal quando da contabilização das perdas, deveria lavrar auto de infração por descumprimento de obrigação acessória. Jamais acusar a Impugnante de omitir vendas quando, reconhecidamente, trata-se de perdas normais do processo de industrialização e comercialização.

Destaca que a legislação tributária não determina a obrigatoriedade da emissão de nota fiscal quanto às perdas normais, inclusive porque não é possível conhecer o momento efetivo da ocorrência das perdas. Estas são contabilizadas, a cada intervalo, de levantamento físico dos estoques, e não a cada evento.

Defende que a ocorrência de perda não constitui fato gerador do ICMS, tanto que o legislador determina que, quando anormal, seja estornado o crédito. Do contrário, perda normal, sequer é determinado o estorno do crédito fiscal. Cita a Portaria nº 445/98 - Art. 3º, incisos I, II e III. Afirma que o Autuante procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados, exclusivamente, os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, onde aponta omissão de saída; sem observar que há diversos códigos para o mesmo produto.

Observa, ainda, que a resposta dada ao questionamento da Impugnante: *"Pergunta: A fiscalização deixou de considerar em seus levantamentos os "swichts" realizados pela Impugnante? RESPOSTA: Pelos demonstrativos anexados pela Fiscalização às fls. 66/75 foi efetuado levantamento quantitativo por espécie de mercadorias; logo a Fiscalização efetuou o*

*levantamento pelo código da mercadoria, não levando em conta “permutas efetuadas pela impugnante, para um mesmo produto, como alegado.”.*

Esclarece que, se o levantamento foi efetuado sem considerar que a Impugnante realizava permutas para um mesmo produto, o que significa que, uma mesma mercadoria pode ter vários códigos, a acusação é ilíquida e insubsistente. Por todas essas razões a determinação do Secretário da Fazenda revela-se correta, lógica e adequada, inexistindo razão para que o Autuante desrespeitasse tal preceito normativo. Situação que gera a improcedência da exigência fiscal.

Esse é o entendimento pacífico dessa Corte Administrativa (A. I. Nº 232884.0001/09-6 - ACÓRDÃO JJF Nº 0090-02/12).

Pede que a acusação fiscal seja declarada integralmente improcedente, pelos fundamentos de fato e de direito que foram expostos na impugnação, e na presente manifestação e, requer ainda, que na dúvida, seja conferida a interpretação mais benéfica à Impugnante, tal como preconiza o art. 112 do CTN.

## VOTO

No que concerne ao pedido de realização de perícia, relativo à infração 3, não acolho a pretensão defensiva, haja vista que as matérias objeto da autuação não exigem a participação de perito para auxiliar o seu julgamento. Quanto às demais infrações, foram objeto de diligência fiscal, inclusive cumprida pela Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF.

Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no art. 147, II, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RFP/99.

Registro que, em momento algum, o sujeito passivo deixou de exercer o direito da ampla defesa e do contraditório, estando todas as infrações descritas com clareza e fundamentadas nos documentos fornecidos pelo autuado, sendo acompanhadas de demonstrativos e levantamentos, que servem de elemento de prova da apuração do crédito tributário.

Outrossim, o princípio da verdade material restou intocado, vez que, quando necessário, o processo foi convertido em diligência, com vistas aos esclarecimentos pertinentes ao deslinde das infrações controversas. Também foram disponibilizados, ao impugnante, todos os elementos produzidos na referida diligência, possibilitando a sua manifestação sobre os resultados apresentados.

Passo a analisar as preliminares de nulidade argüidas pela defesa. A primeira diz respeito ao fato de que o Termo de Prorrogação datado de 07/07/2008, teria perdido eficácia em 06/10/2008, e que não houve qualquer manifestação dos autuantes, quer para a conclusão do trabalho de fiscalização, quer para outro pedido de prorrogação, portanto mantiveram-se inertes. Somente no dia 07/10/2008, os autuantes, de ofício prorrogaram o prazo por mais noventa dias, o que denotaria o menosprezo pela legislação e pelos direitos do contribuinte.

De fato, o art. 26, II do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), estabelece que, o início do procedimento fiscal ocorre com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, e nos termos do art. 28, § 1º, o procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo, sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.

Portanto, da leitura do dispositivo acima, concluo que o legislador concedeu ao contribuinte a opção de, em não sendo prorrogado o prazo de fiscalização, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, enquanto não iniciado novo procedimento fiscal. Logo, a consequência jurídica da falta de prorrogação da fiscalização, o que nem mesmo ocorreu no presente caso, não seria a nulidade do procedimento fiscal, mas que a empresa deixaria de

considerar-se sob ação fiscal, e poderia exercer o seu direito ao pagamento do tributo devido, de forma espontânea.

Constato que a primeira intimação para a apresentação de livros e documentos fiscais, cuja data é a mesma do Termo de Início de Fiscalização, de 09/01/2008, encontra-se nas fls. 10/11 do PAF. Os demais Termos de Prorrogação de Fiscalização estão colacionados nas fls. 12, 13, e 14 e datam de 08/04/2008, 07/07/2008 e de 07/10/2008, respectivamente.

Assim, foram devidamente prorrogadas a fiscalização, com a observância dos dispositivos legais retro mencionados, e não houve violação ao direito de defesa do sujeito passivo. Ultrapasso esta preliminar de nulidade, posto que não houve prejuízo para o contribuinte autuado.

Quanto à arguição de decadência, relativa ao exercício de 2003, por ter sido cientificado do Auto de Infração em 15/01/2009, este CONSEF em reiteradas decisões tem se manifestado no sentido de que o prazo decadencial obedece ao disposto no art. 173, I do CTN, “*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

Nesta situação em análise, os fatos geradores do imposto ocorridos no exercício de 2003, teria como prazo limite para constituição do crédito tributário, dia 31/12/2008. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/12/2008, não havia nessa data se configurado a decadência do direito de lançamento do referido crédito tributário. Rejeito a preliminar de mérito de decadência.

Passo à análise do mérito.

Infração 1: Utilização indevida de crédito fiscal em razão de aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Também utilizou crédito indevido de mercadorias para fins promocionais (brindes), além de outras entradas a título de retorno, relativas a saídas anteriores de mercadorias com fase de tributação encerrada, tudo conforme os Anexos I a V, fls. 16 a 63 do PAF.

Constato que a descrição dos produtos estão consubstanciadas nos demonstrativos, e estão em conformidade com os arquivos magnéticos apresentados pelo autuado.

A Lei Complementar nº 87/1996 quando dispõe a respeito dos créditos fiscais em relação à matéria em discussão, estabelece no seu art. 33, I, que somente darão direito a crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020 (redação dada pela LC Nº 138/2010).

E, ao instituir o ICMS no Estado da Bahia, em obediência ao art. 1ª da LC nº 87/96, a Lei nº 7.014/96, como não poderia deixar de ser, segue todas as suas determinações (art. 29, § 1º, II, § 2º, § 3 e art. 30, III).

Ao regulamentar as determinações da Lei nº 7.014/96, o RICMS/97, no art. 93, V, “b”, define como material de uso e consumo: *mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96)*. Por seu turno, no § 1º, I, do citado artigo determina que: *Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que: I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.*

Diante destas determinações, a definição de “produto de uso e consumo” deve ser vista em relação à atividade de cada estabelecimento, pois o que se depreende é que o sistema de crédito

do ICMS que prevalece na legislação estadual tem cunho restrito, não comportando ampliações para abranger os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos e ferramentas, nem produtos utilizados após o término da produção de uma mercadoria. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS.

Desse modo, os produtos não diretamente afetados ao processo de produção não geram direito de crédito fiscal já que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo”.

Dentre as alegações trazidas pela impugnante estão que parte dos produtos incluídos como materiais de uso e consumo são, em verdade, combustíveis utilizados no processo industrial, cujo crédito teria direito em razão do princípio da não cumulatividade.

Afirma que os combustíveis adquiridos são produtos empregados no seu processo de produção e comercialização, na condição de elemento indispensável, e como tal, teria o direito ao creditamento fiscal, a teor do disposto no art. 93, inciso II do RICMS/BA. Menciona que o direito a tal creditamento encontra amparo no Parecer GECOT nº 3850/2002 da SEFAZ/BA. Também aduz que a própria administração estadual, em processo idêntico da filial de Porto Seguro, após evolução do seu entendimento, cujo relator foi o Dr. Tolstoi Nolasco, reconheceu o direito ao crédito da autora, Acórdão CJF nº 0411-12/06. Também no A. I. nº 26974.0602/05-6, a Administração Estadual glosou o direito ao crédito fiscal sobre combustíveis com fulcro em outro fundamento legal, o que revelaria insegurança na legitimidade de suas autuações.

Ao prestarem a informação fiscal, fls. 569 a 583, os autuantes rebatem os argumentos e mantêm a cobrança, no que se refere aos combustíveis, sob o argumento de que a empresa não teria comprovado se o custo das parcelas relativas ao transporte de carga própria foram repassadas ao consumidor, compondo assim a base de cálculo dos produtos comercializados.

Quanto ao Parecer GECOT/DITRI nº 3850/2002, inicialmente os autuantes rebatem que o regime especial, a que se refere dito parecer foi revogado, em decorrência de legislação superveniente que desonerou o contribuinte de lançar e recolher ICMS sobre serviço de transportes nas prestações intermunicipais vinculadas às operações de comercialização de produtos. É o que se infere da legislação, mormente pela Alteração nº 38 do Regulamento do ICMS, por meio do Decreto nº 8413/02, vigente a partir de 01/01/2003, retratada no § 7º do art. 1º do RICMS/97: *“Fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.”*

Contudo, no decorrer da instrução processual restou esclarecido que o Parecer GECOT nº 3850/2002 só veio a ser revogado em 04/10/2006, por meio do Parecer GECOT nº 11741/2006, e parte dos fatos geradores, objeto deste Auto de Infração, são relativos aos exercícios anteriores à revogação. Em cumprimento ao Parecer GECOT nº 3850, o PAF retornou em diligência aos autuantes, (fl. 805), quando foi solicitado a retirada das parcelas relativas ao óleo diesel, utilizado para consumo em frota de caminhões própria, anteriores a 04 de outubro de 2006, na apropriação de 91,34%.

A partir da solicitação, os autuantes elaboraram o demonstrativo de fls. 811 a 813, o qual foi retificado pelo demonstrativo de fls. 830 a 832, no qual excluíram o percentual de 91,34% do crédito fiscal, inicialmente glosado, no período anterior à revogação do Regime Especial nº 3850/2002, no que concordo.

Quanto à verificação se os produtos “hipoclorito de sódio” e “diatomácea” estão afetados ao processo produtivo da empresa, o primeiro é utilizado no preparo de solução sanitizante, possui ação desinfetante, aplicado diretamente no tratamento da água utilizada na produção, e a

diatomácea, apresenta-se como agente filtrante na clarificação de açúcar e/ou xarope. Diligência realizada pelo autuante trouxe aos autos o memorial descritivo dos produtos, apresentado pela empresa, Anexo III, no qual a mesma descreve minuciosamente o papel de cada produto no processo produtivo.

Consoante a descrição de fls. 677/679, o produto Terra Diatomácea (Dióxido de Silício), é agente filtrante na clarificação de açúcar e/ou xarope simples. Tem alta capacidade de retenção de sólidos devido sua permeabilidade. É utilizada na etapa da filtração de xarope simples (mistura de água, açúcar e carvão), com o propósito de reter o carvão pulverizado e auxiliar na clarificação da solução açucarada. A sua troca é efetuada a cada saturação de filtração, que é avaliada mediante variação de pressão. Essa periodicidade está vinculada a qualidade de açúcar e carvão utilizado, que não dura mais que um dia.

O hipoclorito de sódio é aplicado em equipamentos e tanques de processo com a finalidade de sanitização dos mesmos. A etapa de sanitização é de suma importância no processo de higienização dos equipamentos e tanques de processo, uma vez que o produto que se fabrica é de gênero alimentício com quantidade de matéria orgânica elevada. A eliminação desta etapa ocasionaria uma desencadeação de contaminação bacteriológica que pode por em risco a saúde do consumidor.

Diante das descrições entendo que os dois produtos participam efetivamente do processo produtivo, como elementos indispensáveis, e o crédito fiscal deve ser concedido. Em consequência, os valores a eles relativos devem ser excluídos do levantamento fiscal, nas infrações 1 e 2. No Anexo IV, elaborado pelo autuante constam os valores das parcelas estornadas de hipoclorito de sódio e de diatomácea, valores que devem ser estornadas, sendo que para a infração 1, o valor total a ser diminuído perfaz R\$18.406,17, e para a infração 2, o valor a ser estornado é de R\$12.012,84.

Quanto ao argumento defensivo de que parte dos créditos glosados no lançamento são relativos ao retorno de mercadorias que não chegaram a ser entregues, como há uma correlação com notas fiscais de faturamento, os autuantes acataram-no e alteraram o valor da infração em R\$2.390,64, e a infração resultou no valor de R\$234.848,64, no exercício de 2007. Posteriormente, na diligência fiscal restou comprovado que 38 notas fiscais apresentadas pela empresa, todas dos exercícios de 2006 e 2007, se referem a anulação de débitos de operações de saídas não efetivadas. O diligente refez o lançamento e excluiu essas 38 notas, conforme Anexo V, fls. 707 a 790. Assim o ICMS referente ao crédito indevido no exercício de 2006 atingiu o montante de R\$294.213,62 e no exercício de 2007, de R\$221.324,87.

Quanto à alegação de que alguns itens descritos pela fiscalização, não correspondem aos constantes na escrita fiscal, conforme o documento 11 da defesa, observo que as Notas Fiscais apensadas, tais como as de nºs 10.650; 10.161; 10.166; 10.655; 10.660; 11.640, 67.167, são de materiais para uso/consumo do estabelecimento, tais como CD player, televisor em cores, geladeira, DVD player, e não dão direito ao uso do crédito fiscal. As notas fiscais contem a natureza da operação “venda fora do Estado”, e não há comprovação de que se tratam de brindes.

Observo que outros produtos objeto da autuação, tais como sabão para piso, sanitizações, ácido clorídrico, camisetas, solvente, dentre outros materiais diversos, não possuem características de produtos intermediários, empregados no processo produtivo e integrante do produto final, não gerando direito à utilização de crédito fiscal, sendo considerados material de uso e consumo. Por consequência, correta a glosa dos créditos fiscais utilizados, uma vez que a exigência fiscal tem base legal.

Em conclusão, os autuantes elaboraram o demonstrativo de fls. 811 a 813, o qual foi retificado pelo demonstrativo de fls. 830 a 832, no qual excluíram da infração 1, o valor referente ao crédito de hipoclorito de sódio e de diatomácea, além de o percentual de 91,34% do crédito fiscal inicialmente glosado no período anterior à revogação do Regime Especial nº 3850/2002, referente aos combustíveis, do que resultou o valor de débito de ICMS de R\$597.920,26, referente à infração

1, no que concordo. Infração procedente em parte.

Quanto á infração 2, esta é relativa á 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 ao consumo do estabelecimento.

Esta infração possui estreita relação com a anterior, e compreende os exercícios de 2006 e de 2007. Os demonstrativos originais estão nas fls. 25 a 38 e de fls. 39 a 63.

No decorrer da instrução processual e após a realização de diligência, os autuantes retificaram os demonstrativos originais e elaboraram os de fls. 814/815, no qual restou apurado o ICMS no valor de R\$267.120,63, após a retirada dos valores relativos aos produtos hipoclorito de sódio e diatomácea, que são produtos intermediários no processo produtivo. Acompanho o resultado final apurado nesta infração, pela procedência em parte no valor de R\$267.120,63, conforme demonstrativo de débito de fls. 814/815.

A infração 03 decorreu da falta de retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

O autuado aduz que a infração apresenta duas inconsistências: a primeira consiste no fato de que na consecução de suas atividades ela emite uma nota de entrada, na qual consta a informação de “retorno de mercadorias não entregues”, procedimento adotado para anular os efeitos da nota de saída, conforme os ditames do art. 654 do RICMS/97. A segunda é relativa ao valor adotado como pauta fiscal, que embora contenha algumas divergências isto não teria causado prejuízo ao erário.

Os demonstrativos encontram-se nas fls. 64/65 do PAF, referentes aos exercícios de 2006 e de 2007. O sujeito passivo por meio do Documento 16, anexa planilhas de controle interno, fls. 310 a 530, e documentos fiscais, fls. 531 a 535.

Os autuantes ressaltam que esta infração não tem nada a ver com o procedimento tipificado no art. 654 do RICMS/BA. O fato descrito é que o autuado vendeu mercadorias enquadradas na substituição tributária, sem fazer a respectiva retenção do ICMS. Dessa forma, nas notas fiscais, objeto da infração 3, não houve a incidência do ICMS substituição tributária e, conseqüentemente, não existiu a aplicação de qualquer pauta fiscal.

A acusação está fundamentada em demonstrativos analíticos, com a indicação das notas fiscais, o valor da pauta devida, e a diferença correspondente. (fls. 64/65), constando no CD devidamente criptografado, cuja cópia foi entregue ao contribuinte mediante recibo, fl. 77.

O defendente colaciona folhas contendo dados de notas fiscais e valores que não trazem qualquer correlação com a infração apontada.

Em decorrência de o fato alegado por uma das partes, (os autuantes), não ter sido devidamente contestado pela defesa, com as devidas provas de sua não ocorrência, fica mantida a infração.

As infrações 4 e 5 decorreram do levantamento quantitativo de estoques. Na infração 4, relativa aos exercícios de 2006 e de 2007, está sendo exigido ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, cujo resumo está contido nos Anexos VIII e IX do Auto de Infração, (fls. 66 a 75), e no CD devidamente criptografado, com cópia fornecida ao contribuinte. Na infração 5, referente aos mesmos exercícios, está sendo exigido ICMS referente á falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais.

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários

inicial e final do período, considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias com a sua expressão monetária.

Tratando-se de exercício fechado, hipótese que se enquadra ao presente caso, este é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes, no início e no fim do período a ser fiscalizado.

O defendente alega que, no levantamento elaborado pelo fisco, não foram consideradas as operações denominadas “*swicht*”, comumente realizadas, tendo em vista que a impugnante comercializa uma série de produtos, divididos em diversas embalagens e quantidades, com códigos diferenciados.

Argumenta também que as diferenças apontadas pela fiscalização decorreram de baixas no inventário e de exclusão de produtos vencidos ou avariados. Contudo, estas alegações não possuem o condão de modificar o resultado apurado pela fiscalização, haja vista que tais ocorrências deveriam estar devidamente documentadas, por meio dos competentes documentos fiscais.

Diante do argumento de que o fisco não considerou as operações “*swicht*”, e a diversidade de códigos para o mesmo produto, esta 5ª Junta de Julgamento Fiscal diligenciou o PAF à ASTEC, cujo resultado encontra-se nas fls. 848 a 851 e demonstrativos anexos.

Ficou constatado que o autuado não apresentou elementos que comprovassem as perdas de produtos decorrentes de avarias, e após terem sido respondidas as questões trazidas na defesa, ficou esclarecido que a fiscalização efetuou o levantamento, pelo código da mercadoria, não levando em conta “permutas” efetuadas pela impugnante, para um mesmo produto, como alegado. Não foram consideradas as perdas, posto que a impugnante não forneceu estas informações por meio dos arquivos magnéticos enviados à SEFAZ, logo, acertadamente, não constaram do levantamento efetuado pelos autuantes.

Em conclusão aduziu o diligente que: foi verificado se ocorreram permutas de mercadorias com base em suas embalagens, e se existiram perdas de produtos decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, de maneira a alterar os resultados originalmente apontados nas infrações 04 e 05. Quanto às permutas, não pode o diligente afirmar, pois a impugnante não as comprovou por meio de documentos fiscais; quanto às perdas de produtos, decorrentes de avarias ou do vencimento do prazo de validade, o autuado apresentou arquivos onde constam as referidas perdas em valores, conforme petição protocolada no SIPRO sob nº 009261/2013-1, fls. 871/878.

Contudo, em decorrência de que no arquivo apresentado pelo autuado, as perdas estarem em uma relação diária, abrangendo todos os itens comercializados, não especificando as quantidades e valores totais de cada item, além de estas supostas perdas, não estarem acobertadas com os respectivos documentos fiscais, não foi efetuada qualquer alteração no levantamento quantitativo. O diligente também analisou os questionamentos trazidos na defesa, fls. 22 e 104 do PAF.

Acompanho o resultado da diligência posto que as alegações da empresa em sua peça de defesa não restaram comprovadas.

Aplico o disposto no art. 141 do RPAF/99: Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.

Ficam mantidas as infrações 4 e 5, nos valores originais, quais sejam R\$623.857,41 e de R\$278.923,31.

O patrono da sociedade empresária requer que as intimações sejam feitas sempre em seu nome, Octavio Bulcão Nascimento, inscrito na OAB/BA sob os nº 12.009, com endereço profissional na Rua Agnelo de Brito, nº 90, Edifício Garibaldi Memorial, 5º e 6º andares, Federação - CEP 40.210-

245, Salvador/BA. Contudo a falta de atendimento não implica em nulidade processual, haja vista que não há previsão legal no RPAF/99, para este desiderato.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme a configuração abaixo:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO R\$	MULTA	FLS.
01	PROCEDENTE EM PARTE	871.561,50	597.920,26	60%	830/832
02	PROCEDENTE EM PARTE	305.281,62	267.120,63	60%	814/815
03	PROCEDENTE	366.363,11	366.363,11	60%	-----
04	PROCEDENTE	623.857,41	623.857,41	70%	-----
05	PROCEDENTE	278.923,31	278.923,31	60%	-----
TOTAL		2.445.986,95	2.134.184,72		

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281082.0012/08-3**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.134.184,72**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.510.327,31 e 70% sobre R\$623.857,41, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "e" e "f", VII, "a" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea "a", 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, 01 de abril de 2014.

ÀLVARO BARRETO - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR