

PROCESSO - A. I. Nº 281082.0021/12-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e INDAIÁ BRASIL ÁGUAS MINERAIS LTDA.
RECORRIDOS - INDAIÁ BRASIL ÁGUAS MINERAIS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0211-05/18
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 15/10/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0372-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. ENTRADAS DE MERCADORIAS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO. Infração 1 parcialmente subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) DIFERENÇAS ENTRE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. a.1) ATIVO FIXO. Infração 2 parcialmente subsistente; a.2) CONSUMO. Infração 7 parcialmente subsistente; b) RECOLHIMENTO A MENOR. b.1) ERRO NO VALOR DA PARCELA DILATADA. DESENVOLVE. Infração 4 insubsistente; b.1) ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE MERCADORIAS ESCRITURADAS. Infração 5 insubsistente; c) FALTA DE RETENÇÃO. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. Infração 9 parcialmente subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) DUPLICIDADE DE DOCUMENTOS. Infração 3 não contestada; b) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Infração 6 parcialmente subsistente; c) DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIOR. Infrações 8 subsistente e 10 parcialmente subsistente. Indeferidos os pedidos de diligência e/ou perícia. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/03/2012, no valor de R\$ 2.477.798,34, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 01.05.09: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram extraviadas, nos meses de março, agosto, novembro e dezembro de 2008, janeiro a abril, junho a agosto e outubro a dezembro de 2009 e abril, maio, julho, agosto, outubro e dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 3.481,74, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada Procedente em Parte e é objeto dos Recursos de Ofício e Voluntário.

Consta que decorreu do lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, CFOP 5927.

Infração 02 - 06.01.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a março, junho e agosto a dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, setembro e dezembro de 2009 e fevereiro e junho a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 240.544,34, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada Procedente e é objeto do Recurso Voluntário.

Consta que também se refere às aquisições de materiais de uso e consumo.

Infração 03 - 01.02.20: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento(s) fiscal(is) em duplicidade, no mês de junho de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 3.048,57, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96. Infração não foi contestada.

Infração 04 - 03.08.04: Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela

sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, no mês de dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 10.630,78, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada Improcedente e é objeto do Recurso de Ofício.

Infração 05 - 03.02.05: Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2008 a 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.071.737,55, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada Procedente em Parte e é objeto dos Recursos de Ofício e Voluntário.

Consta que foi constatado em operações interestaduais de transferências de mercadorias de produção própria, cuja base de cálculo utilizada foi inferior ao custo de produção.

Infração 06 - 01.02.02: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, abril, maio, julho, agosto e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, abril a junho e agosto a dezembro de 2009 e fevereiro a julho e setembro a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 25.015,39, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada Procedente e é objeto do Recurso Voluntário.

Consta que o Autuado classificou indevidamente como matéria prima utilizada no processo produtivo.

Infração 07 - 06.02.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, abril, maio, julho, agosto e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, abril a junho e agosto a dezembro de 2009 e fevereiro a julho e setembro a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 30.847,42, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada Procedente e é objeto do Recurso Voluntário.

Consta que o Autuado classificou indevidamente como matéria prima utilizada no processo produtivo.

Infração 08 - 01.02.40: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento(s) fiscal(is), nos meses de fevereiro e março de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 5.716,50, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada Procedente e é objeto do Recurso Voluntário.

Infração 09 - 07.02.03: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2008 a 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 71.592,63, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada Procedente em Parte e é objeto dos Recursos de Ofício e Voluntário.

Infração 10 - 01.02.41: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is), nos meses de fevereiro e dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 15.183,42, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada Procedente em Parte e é objeto dos Recursos de Ofício e Voluntário.

Consta que se refere aos retornos de mercadorias remetidas para vendas fora do estabelecimento.

A 5ª JfF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, em decisão não unânime, mediante o Acórdão JfF nº 0211-05/18 (fls. 2.880 a 2.917), com base nos votos a seguir transcritos:

"VOTO

Destaco inicialmente, que o Auto de Infração em análise, obedeceu às regras atinentes ao Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto 7.629/99, especificamente as ditadas no Cap. III, "Do Auto de Infração", Arts. 38 a 47, que contém a qualificação do autuado, a descrição dos fatos considerados infrações de obrigação tributária principal, o demonstrativo de débito tributário com a data de ocorrência dos fatos geradores do imposto exigível, e outros detalhes necessários para o perfeito entendimento da acusação fiscal.

Percebe-se que a descrição fática é suficiente para o entendimento da acusação imputada ao contribuinte feita de forma clara e com a indicação de dispositivos legais dados como infringidos, o que permitiu o conhecimento da acusação fiscal e a apresentação da impugnação por parte do sujeito passivo.

Quanto aos princípios da moralidade, da capacidade contributiva e da legalidade tributária, observo que foram estritamente obedecidos na presente autuação.

O princípio da legalidade tem como norteador o fato de que ninguém está obrigado a fazer ou a não fazer algo senão em virtude de lei, enfim a atividade processual tributária desenvolve-se, como não pode deixar de ser, nos termos em que prevista previamente em lei. E nessa esfera legal, o Auto de Infração fundamenta-se nas disposições da Lei que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, a Lei 7.014/96, e o Regulamento do ICMS, vigente à época dos fatos geradores do ICMS.

O princípio da moralidade administrativa, insculpido na Constituição Federal de 1988, como um princípio

geral de direito administrativo, é uma verdadeira garantia da constante legitimação da vontade do Estado, e, portanto, vinculado ao conceito de desvio de poder ou desvio de finalidade.

Conforme consta na Wikipédia, “Esse princípio evita que a Administração Pública se distancie da moral e obriga que a atividade administrativa seja pautada não só pela lei, mas também pela boa-fé, lealdade e probidade.”

O princípio da capacidade contributiva, é baseado em um conceito econômico e de justiça fiscal. Impõe uma tributação mais onerosa para aqueles que detêm uma maior concentração de riquezas. Visa tratar os iguais de maneira igualitária e os desiguais de maneira desigual.

Observe que esses princípios invocados pelo sujeito passivo não foram violados na presente autuação, posto que o lançamento tributário encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Quanto ao caráter confiscatório das multas aplicadas, destaco que estão tipificadas na Lei 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia.

Outrossim, consoante o Art. 167, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores deste CONSEF, a declaração de inconstitucionalidade, bem como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Feitas essas colocações passo à apreciação do mérito da autuação.

INFRAÇÃO 1 (01.05.09) – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram extraviadas, no valor de original de R\$ 3.481,74, com multa de 60%;

“Conforme lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, CFOP 5927, demonstrado no Relatório Resumo de Baixa de Estoque, Anexo I, acostado e entregue ao autuado em meio físico e Relatório de Baixa de Estoque por item de mercadoria, Anexo I A, apensado e entregue ao autuado em meio magnético devidamente criptografado”.

A infração refere-se aos meses de março, agosto, novembro, dezembro de 2008; janeiro a abril de 2009 e junho a dezembro de 2009, e de abril, maio, julho, agosto, outubro e dezembro de 2010.

Consoante o Art. 100, inciso V do RICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97, este reza que o contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, perecerem, forem sinistrados, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração.

O defendente aduz que, após uma análise minuciosa, há casos em que não há qualquer estorno de crédito fiscal, por não ter havido acúmulo de crédito na entrada.

Pontua que o artigo 352, II, c/c com o art. 353, II, item 29.3 do RICMS (Decreto nº 6.284/1997) traz a hipótese que foi desconsiderado pelo auditor fiscal no momento da fiscalização, pois a empresa ao adquirir a Amêndoa de Caju e a Castanha de Caju, pagou o ICMS antecipadamente, tanto que no livro Registro de Entrada, tais produtos não constam com crédito de ICMS. Assim, as saídas ocorrem sem tributação, e não tem como prevalecer a infração.

O autuante, prontamente, ao prestar a informação fiscal, reconhece os argumentos do defendente, haja vista que as mercadorias amêndoa de caju e castanha de caju, tiveram o tributo estadual pago na modalidade antecipação tributária, sem o devido creditamento nas entradas e consequentemente desobrigada de estorno quando das baixas por perda, roubo ou deterioração. Deste modo, fez os anexos I e I-A, excluindo as mercadorias supra, reduzindo o montante devido de R\$ 3.481,74 para R\$ 3.424,34, conforme demonstrativo de fl. 327, o qual reproduzo:

MÊS	ANO	ICMS DEVIDO
11	2008	71,20
2	2009	178,19
3	2009	48,07
4	2009	64,99
6	2009	184,07
7	2009	2.621,21
8	2009	3,52
10	2009	227,03
5	2010	6,26
7	2010	6,34
10	2010	13,46
TOTAL		3.424,34

Acompanho o entendimento do autuante, infração procedente em parte, no valor de R\$ 3.424,34.

INFRAÇÃO 2 (06.01.01) – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no valor de original de R\$ 240.544,34, com multa de 60%;

Complemento: “Bem como nas aquisições de material de uso e consumo, conforme Relatório Resumo Diferença de Alíquota Recolhida a Menor, Anexo II, acostado e entregue ao autuado em meio físico e Demonstrativo de Cálculo da Diferença de Alíquota, por nota fiscal, entregue ao contribuinte e anexado ao processo em meio magnético devidamente criptografado”.

O sujeito passivo nega o cometimento da infração sob a alegação de que “[...] O diferencial de alíquota devido no período fora recolhido integralmente”.

Aduz que a fiscalização não percebeu que parte das operações constantes na escrita fiscal se refere à mera circulação física da mercadoria, não envolvendo transferência de titularidade, portanto não caracteriza a presunção de riqueza apta a incidir o ICMS.

Exemplifica por meio das Notas Fiscais nº 105925 e 476257, que anexa, fls, e que se referem às remessas de mercadorias a título de empréstimo e mera movimentação física entre os seus estabelecimentos. Contudo, observo que essas notas fiscais não fazem parte da autuação, não estão listadas no Anexo II-A.

Acrescenta o defendente, que o Fiscal olvidou também de observar que a Indaiá, ora Impugnante, possui benefício fiscal para diferimento do recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS na aquisição de bens do ativo imobilizado e utilizados diretamente na produção, conforme Certificado de Habilitação de Diferimento, ora anexado.

Também argumenta que foi lançado parte do ICMS sobre a aquisição de motos da empresa Honda conforme se vê do anexo constante do lançamento, todavia, não há que se falar em responsabilidade pelo recolhimento do ICMS na referida aquisição, haja vista que todo o ICMS devido fora recolhido pela alienante, substituta tributária, que recolheu todo o ICMS da operação anteriormente, encerrando a tributação, senão vejam as Notas Fiscais anexadas. Verifico que as notas fiscais emitidas pela empresa Honda, trazidas pelo defendente às fls. 277 a 279, foram emitidas em 2007, e não fazem parte do rol de notas fiscais abrangidas pela fiscalização, e que estão listadas no Anexo II-A.

O autuante ao prestar a informação fiscal aduz que na Auditoria constatou que havia notas fiscais que não foram consideradas pelo defendente para o recolhimento do DIFAL, documentos esses que totalizam 3.250 itens, listados no Anexo II-A, declarados e escriturados no SINTEGRA e livros próprios, pelo próprio contribuinte.

Quanto ao argumento de que não teria ocorrido o fato gerador do ICMS, nas transferências entre seus estabelecimentos, o RICMS no Art. 2º, I, que trata da ocorrência do fato gerador nas operações internas, interestaduais e de importação, prevê que considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular.

Portanto, na entrada de mercadorias e na utilização de serviços oriundos de outras unidades da Federação e destinadas a contribuinte do ICMS, a alíquota a ser aplicada para as mercadorias procedentes dos Estados do Sul e Sudeste, exceto ES, é de 7%, e dos demais Estados a alíquota é de 12%.

Assim, nos casos de transferência interestadual de material de uso e consumo, e de ativo imobilizado, incide o diferencial de alíquotas.

Inconformado com a manutenção da infração pelo autuante em sua totalidade, o defendente ainda argui que houve remessas de mercadorias para empréstimo, que estão justificadas por meio de notas fiscais de devolução de empréstimo, notas que estariam relacionadas no Anexo II-A.

De fato, o defendente anexa demonstrativo e notas fiscais, fls. 451 a 474, na tentativa de elidir parcialmente a autuação, contudo mesmo que esses bens e materiais tenham saído do estabelecimento para empréstimo e posteriormente retornados, este fato não exime o contribuinte de recolher o ICMS sobre o DIFAL, pois este incide no momento em que as mercadorias adentram no território baiano, provenientes de outras Unidades da Federação.

A tributação do Diferencial de Alíquota está tipificada em nossa Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII. No Estado da Bahia, instituída a exigência na Lei nº 7.014/96 (art. 2º inciso IV). A norma esteve regulamentada no Decreto nº 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS /BA), vigente, na época dos fatos ocorridos, até 31.03.2012.

O art. 5º, I do RICMS-BA/97 define assim o momento da incidência, para efeito do pagamento:

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

A partir da vigência do RICMS-12 (Decreto nº 13.780/12), o ICMS diferencial de alíquotas está assim definido:

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

(...)

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;

b) nas utilizações de serviços de transporte ou de comunicação iniciados em outra unidade da Federação e não vinculados a operações ou prestações subsequentes sujeitas ao imposto;

Diante do exposto, mantenho a infração no valor originariamente exigido. Infração procedente.

INFRAÇÃO 3 (01.02.20) – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento (s) fiscal (is) em duplicidade, no valor de original de R\$ 3.048,57, com multa de 60%.

Esta infração não foi contestada e por não haver controvérsia quanto ao seu cometimento, fica mantida em sua totalidade.

INFRAÇÃO 4 (03.08.04) – Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, no valor de original de R\$ 10.630,78, com multa de 60%; Refere-se ao mês de dezembro de 2010.

Complemento: “Conforme Relatório Diferença na Aplicação do Desenvolve, Anexo IV, Relatórios de Créditos não Aplicado ao Desenvolve e Débitos não Aplicado ao Desenvolve, Anexos IV-A e IV-B, respectivamente, acostado ao processo e entregue ao autuado em meio físico e magnético devidamente criptografado”.

Em relação à infração 4, o defendente após uma análise percebeu que a cobrança desta infração não é devida, pois o auditor fiscal ao realizar a apuração não observou a apuração de créditos não aplicados ao DESENVOLVE, em “Outros Créditos” como, por exemplo, o valor de R\$ 28.422,69, referente ao pagamento do ICMS por **Antecipação Parcial**, conforme evidencia o Documento de Arrecadação Estadual - DAE nº de série 1003785668 pago em 23/12/2010 em anexo, fl. 253, – outros créditos na apuração final do ICMS.

Argui que este pagamento de ICMS a título de antecipação parcial, que se constitui pela antecipação do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas fora do Estado para comercialização, ocorrerá nas entradas interestaduais de mercadorias para comercialização, inclusive a título de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

Assim, conforme evidencia o Documento de Arrecadação Estadual – DAE nº de série 1003785668 pago em 23/12/2010 em anexo, houve outros créditos na apuração final do ICMS, fato que comprova o correto recolhimento do ICMS.

O autuante ao prestar a informação fiscal, reconhece como procedentes as razões da defesa. Esclarece que não foi considerado o lançamento escriturado em “outros créditos”, oriundo de pagamento de antecipação parcial, no valor de R\$ 28.422,69. Assim, ao acrescentar este valor nos créditos fiscais da apuração do DESENVOLVE, do mês de dezembro de 2010, não há diferença de ICMS a ser recolhida.

Diante da concordância e da verificação do equívoco cometido, no qual o autuante reconhece que o lançamento não está correto, voto pela improcedência da infração.

Infração improcedente.

INFRAÇÃO 5 (03.02.05) – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no valor de original de R\$ 2.071.737,55, com multa de 60%;

Complemento: “Em operações interestaduais de transferências de mercadorias de produção própria, cuja base de cálculo utilizada foi inferior ao custo de produção, conforme Relatório Resumo de Transferência Abaixo do Custo, Anexo V, acostado e entregue ao autuado em meio físico e Relatório Demonstrativo de Transferência Abaixo do Custo, por item de mercadoria transferida, Anexo V A, entregue ao contribuinte e anexado ao processo em meio magnético devidamente criptografado”.

O sujeito passivo ao defender a infração sustenta, que de fato, houve um erro material na indicação do valor do custo de produção, o qual correspondeu a valor que não reflete a realidade da atividade empresarial. Assim, teria indicado valor em muito superior ao efetivo custo. Afirma que o valor, inclusive, em muito superior à receita obtida na operação de venda (circulação de mercadoria), este como todos os acréscimos legalmente previstos, já com o intuito de lucro. Junta a planilha de fl. 255, explicitando o custo dos produtos nos meses de fevereiro, março e julho de 2009.

Assim, entende que o valor equivocadamente indicado de custo da produção, não pode vincular a tributação da empresa, sob pena de ofensa ao princípio da verdade material, ou da primazia da realidade.

Reprisa o defendente, que houve um equívoco na declaração dos valores de Custos de Produção, em alguns dos seus produtos no período lançado. Isto porque, os produtos estavam em fase de validação de linha e início de produção, quando ainda não há a formação do custo médio – o que implicou na indicação de valores superiores ao que refletiria, em custo para a fabricação, estes quando aplicados a toda a previsão de produção em longo prazo. Pontua que essas discrepâncias foram erros pontuais, na formação dos custos, e não refletiram aumento do valor do produto final, tampouco em incremento da receita da Impugnante com o resultado da venda de seus produtos. Por conseguinte, não pode implicar em aumento da tributação do ICMS, uma vez que sua base de cálculo deve corresponder, na transferência para estabelecimento situado em outra Unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, ao custo da mercadoria, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, nos termos do RICMS – art. 56 – reproduzido.

Afirma que é evidente o erro na indicação do custo de produção, e caso se considere o valor utilizado como preço final para revenda dos mesmos produtos no período, pode ser constatado que está em bases muito menores à informada como apenas o seu respectivo custo. Anexa planilha, a título exemplificativo, contendo os valores corretos, fl. 23.

Por derradeiro, e certo que não há nulidade sem dano, como se depreende do velho brocardo “pás de nultite sans grief”, corroborado no art. 18, § 2º, do RPAF/BA, impende seja cancelada a infração apontada para que seja exonerado o crédito tributário lançado.

Na informação fiscal o autuante ressalta, que o custo utilizado e que serviu de parâmetro para a autuação, foi fornecido pelo sujeito passivo durante o processo fiscalizatório. Ademais, refletiu os dados constantes nos livros próprios e na contabilidade, e consiste no custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, em harmonia com o art. 56, V, “b” do RICMS/97.

A alegação de que após a lavratura do Auto de Infração houve um erro material quando da apresentação do custo de produção, sem ao menos comprovar de forma inequívoca a alegação em tela, não tem o poder de afastar o cometimento da infração.

*Acrescenta que a empresa limitou-se a apresentar alguns dados dos meses de 2, 3 e 7 de 2009, que não representam a veracidade do seu custo, sendo acostado de forma aleatória, sem base em quaisquer fontes fidedignas. **Refuta as alegações da defendente, mantendo o lançamento de forma integral.***

*Para dirimir a controvérsia, a **4ª Junta Julgadora solicitou diligência à inspetoria de origem (autuante), fl. 1053**, no sentido de que o fiscal: a) analise a manifestação do contribuinte, bem como os documentos colacionados e preste informação fiscal, com observância do art. 127, § 6º do RPAF/99.*

O autuante ao analisar os argumentos da defesa, fl. 1055, ratifica a infração e pontua que não foram trazidos argumentos novos aos autos. No entanto, quanto às notas fiscais acostadas, fls. 475 a 109, as mesmas foram apensadas de forma aleatória e desconexas. Verificou que as notas fiscais de fls. 476 a 470, são de operações com CFOPs 5401 ou 5103, divergentes das operações autuadas, que são CFOPs 6151 ou 6408. Mantém o lançamento.

Inconformado com a sustentação da infração por parte do autuante, o sujeito passivo, mais uma vez, à fl. 1075, reitera os argumentos adrede mencionados, e reprisa que houve um equívoco na declaração dos valores de custos de produção em alguns dos seus produtos no período lançado. Isto porque os produtos estavam em fase de validação de linha e início de produção, quando ainda há a formação do custo médio, o que implicou na indicação de valores superiores ao que refletiria, efetivamente, em custo para a fabricação, estes aplicados a toda a previsão de produção em longo prazo. Destaca a discrepância do erro da indicação dos custos, especialmente em fevereiro e março de 2009 (fl. 1082).

Novamente o PAF foi diligenciado para que o autuante intimasse a empresa a apresentar o custo de produção, o qual teria sido fornecido com erro, observado o disposto na LC 87/96, Art. 13. Ademais, os custos de produção apresentados deveriam ser conferidos com a escrita contábil e fiscal do sujeito passivo.

No cumprimento da diligência, houve a intimação para apresentação de livros e documentos fiscais que sustentassem a alegação defensiva de erro material, no custo apresentado quando da realização da auditoria, conforme intimação enviada por email, datada de 18 de setembro de 2013, anexo doc. I. Em 23 de setembro de 2013, foi feito um aditivo na solicitação supra, acrescentado os livros razão, os livros registros de inventário e o plano de contas, em conformidade com email anexo doc. II.

Posteriormente, em 15 de outubro de 2013, foi realizada intimação complementar, conforme email e intimação anexo doc. III, reintimando a empresa por falta de apresentação dos documentos solicitados em 05/11/2013, 13/11/2013 e 19/11/2013, conforme emails doc. IV.

Explica o auditor fiscal, que apesar do contribuinte ter apresentado uma planilha em excel onde consta os novos valores do custo de produção, o mesmo não está revestido dos aspectos que garanta que os valores apresentados reflitam, fidedignamente, o custo da produção exigido pelo art. 13 da LC 87/96, além de não coincidirem com os valores lançados na escrita contábil, em especial na conta 1.1.3.01.00-7 (PRODUTOS ACABADOS) do Livro Razão, anexo em meio magnético, doc. VI.

Reitera que a empresa não apresentou o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, livro obrigatório, conforme dispõe o art. 314, VI do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, necessário para determinar se o custo anteriormente apresentado está com qualquer erro material.

Pontua que apesar da falta de consistência do novo custo apresentado, realizou um novo levantamento das transferências abaixo do custo, com utilização da nova planilha de custo entregue durante a diligência fiscal, conforme solicitado pela 4ª JJF, que resultou na redução do ICMS devido para R\$ 207.157,79, conforme planilha resumo anexo doc. V e planilha analítica acostada em meio magnético, doc. VII.

Informa ainda que a empresa solicitou a juntada de documentos fiscais intimados em meio físico e magnético anexo doc. VI.

Ao se manifestar a sociedade empresária mais uma vez mostra sua inconformação. Em seguida, o autuante ao prestar a informação fiscal, fl. 1590, aduz que, conforme informado na diligência fiscal, o autuado apresentou uma planilha em Excel, onde constam os novos valores do custo de produção, entretanto a mesma não estava revestida dos aspectos que garanta que os valores apresentados reflitam fidedignamente o custo de produção exigido pelo art. 13 da LC nº 87/96, além de não coincidirem com os valores lançados na escrita contábil – conta 1.1.3.01.00-7 (PRODUTOS ACABADOS) no Livro Razão – em anexo.

Acrescenta que apesar da falta de consistência do novo custo apresentado, foi realizado um novo levantamento das transferências abaixo do custo, com utilização da nova planilha de custo entregue durante a diligência fiscal, que resultou na redução do ICMS devido na infração 5 para R\$ 207.157,79, conforme doc. V em anexo da diligência fiscal. Contudo, a empresa em sua manifestação não traz nenhuma informação capaz de elidir as conclusões da diligência fiscal. Reitera as conclusões apresentadas na diligência.

Mais uma vez, concedida nova oportunidade à empresa, o PAF foi diligenciado à ASTEC, com vistas à elucidação da infração 05, especificamente, cujo resultado foi que o autuado não apresentou os Registros Contábeis, como solicitado, conforme intimação de fl. 1603, o que prejudicou a realização da diligência.

O sujeito passivo pontua que na data designada para a sua apresentação, trouxe arquivos contendo os custos de produção dos produtos em todos os meses autuados, relatórios de entradas e saídas, que demonstram, além do custo de produção, o custo médio, bem como o inventário final dos anos de 2008, 2009 e 2010. Salienta que a diligente, por meio do Parecer ASTEC nº 113/2016, concluiu que não foram elaborados novos demonstrativos da infração 5, haja vista que o autuado não apresentou os Registros Contábeis, para que fosse possível verificar o efetivo custo de produção.

Salienta que diversamente desta afirmação, a empresa, além dos inventários finais, apresentou também o Livro de Controle de Custos, embora em arquivo Excel. Por outro lado, ao longo do trâmite do presente processo, disponibilizou à fiscalização, na pessoa do Auditor Marcos Crisóstomo, o Livro de Registro de Inventário, o Plano de Contas, o Livro Razão, de forma a fundamentar o custo de produção apresentado desde a sua impugnação.

A título exemplificativo, cita o produto ÁGUA MINERAL 12X330 MMLC/GÁS PET INDAIÁ, CÓDIGO 9202080726. A empresa, em sede de defesa administrava, indica como custo de produção do referido produto, relativamente ao mês de janeiro de 2008, o valor de R\$ 2,20 (Dois reais e vinte centavos). Assim, do cotejo das informações constante no Livro de Controle de Produção/Custo, documento ora anexado novamente, constata-se, em relação ao citado produto, que teve um custo total de R\$ 10.446,08, para produzir 4.781 unidades; apresentando custo de produção no importe de R\$ 2,1849, conforme quadro fl. 1614.

Observa que a apuração do custo indicado no Livro de Controle de Produção/Custos se encontra em consonância com o que determina o art. 56 do RICMS, já que fora obtida mediante o somatório do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, dividida pela quantidade produzida.

Da análise da última página do Livro de Controle de Produção/Custos do mês janeiro, período do exemplo ora mencionado, consta o total geral das despesas incorridas no mês e que integraram a formação do custo: matéria-prima, subproduto, salários e encargos, despesa de frota, despesa gerais, despesas com imóveis, despesa de manutenção de máquinas e equipamentos. Mencionados valores se encontram contabilizados no Livro Razão, notadamente às fls. 136/140, nas contas 5.3.9.01.00-2, 5.3.9.02.00-9, 5.3.9.03.00-25, 5.3.9.05.00-8 e 5.3.9.06.00-4.

Salienta que o total do custo de produção dispendido no citado mês, que representa o somatório do custo de toda a linha de produção, no importe de R\$ 2.823.642,78, se encontra lançado na contabilidade da empresa, notadamente na conta 5.3.9.00.00-6, com a rubrica “Despesa a apropriar custo de produção”, constante no balancete do mês de janeiro, documento anexo.

Ressalta este fato se aplica para todos os produtos autuados, e em todos os períodos de fiscalização, e que apresentou registros contábeis e fiscais, que permitissem a verificação do efetivo custo de produção.

Sustenta que, quanto ao mérito relativo à infração nº 05, deve prosperar o levantamento constante nas planilhas de fls. 1458 a 1459 do PAF em que houve a redução do crédito tributário para R\$ 207.157,79.

O autuante fora intimado, conforme fl. 2874, no qual se manteve silente.

Da análise de tudo quanto apurado para o deslinde da presente infração, constato que o autuante, ao efetivar a diligência de fls. 1428 a 1433, concluiu quanto à infração 05 que “apesar da falta de consistência do novo custo apresentado, foi realizado um novo levantamento das transferências abaixo do custo, com utilização da nova planilha de custo entregue durante a diligência fiscal, conforme solicitado pela 4ª JJF, que resultou na redução do ICMS devido para R\$ 207.157,79, conforme planilha resumo anexo, doc. v e planilha analítica acostada em meio magnético, doc. VII.

Deste modo, acompanho o resultado a que chegou o auditor fiscal autuante, conforme a planilha de fl. 1458, cujo demonstrativo assume a seguinte feição, totalizando o valor da infração em R\$ 207.157,79.

MÊS	ANO	ICMS DEVIDO
1	2008	11.336,24
2	2008	1.900,42
3	2008	1.812,15
4	2008	1.727,88
5	2008	7.749,58
6	2008	964,88
7	2008	1.194,37
8	2008	1.217,68
9	2008	559,38
10	2008	11.607,15
11	2008	2.578,31
12	2008	819,57
1	2009	4.995,33
2	2009	6.141,32
3	2009	3.252,28
4	2009	1.547,53
5	2009	11.643,12
6	2009	14.479,87
7	2009	21.776,20
8	2009	2.313,25
9	2009	4.789,62
10	2009	7.275,77
11	2009	5.398,97
12	2009	650,30
1	2010	2.368,38
2	2010	16.334,22
3	2010	2.363,45
4	2010	7.488,89
5	2010	5.703,98
6	2010	7.439,51
7	2010	4.225,74
8	2010	6.191,85
9	2010	13.399,30
10	2010	6.802,37
11	2010	1.613,61
12	2010	5.495,33
TOTAL		207.157,80

Infração procedente em parte.

INFRAÇÃO 6 (01.02.02) – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no valor original de R\$ 25.015,39, com multa de 60%;

Complemento: “Classificado pelo contribuinte indevidamente como matéria prima utilizada no processo produtivo, em conformidade com o Demonstrativo de Crédito Indevido, Anexo VI, acostado ao processo e entregue ao autuado em meio físico e magnético devidamente criptografado”.

Constato que no Anexo VI, demonstrativo que se encontra na mídia, estão relacionados os produtos objeto da infração, tais como fita adesiva transparente, tinta para impressora, cola, Fita MPM, ou seja, materiais que se constituem, conforme a acusação fiscal, como de uso e consumo do estabelecimento. São provenientes dos Estados de São Paulo e do Paraná.

O defendente arguiu de forma veemente, que os produtos classificados como matéria-prima pela empresa INDAIÁ, não estão classificados incorretamente, haja vista que não foram adquiridos para simples uso e consumo interno da empresa.

Afirma nesse giro, que todos os materiais comprados são essenciais para a produção dos produtos, para que os mesmos se tornassem próprios para o consumo. Esses materiais, em sua grande maioria formam a embalagem longa vida, “Tetra Pak”, fornecidos pela empresa Tetra Pak Ltda (CNPJ 61.528.030/001-60), ou seja, tratam-se efetivamente de matéria prima, posto que indispensável para o acondicionamento e venda do produto, integrando a produção de forma a compor o produto final comercializado, nos termos da legislação de

regência, sem os quais a mercadoria ficaria imprópria para o consumo.

Informa que a embalagem da Tetra Pak é composta por várias camadas de materiais. Estas criam uma barreira que impede a entrada de luz, ar, água e micro-organismos e, ao mesmo tempo, não permitem que o aroma dos alimentos deixe a embalagem. A proteção contra luz é fundamental, pois evita a destruição de importantes vitaminas dos alimentos (Vitamina C e Vitamina B), principalmente no caso de leite e sucos. Já o oxigênio, presente no ar, poderia produzir nos alimentos uma reação de oxidação e causar uma redução das suas qualidades. Ademais, essas embalagens são feitas de papel (cartão), plástico (polietileno de baixa densidade) e alumínio.

Reporta que esses materiais adquiridos possuem a finalidade de acondicionar a bebida pronta, como por exemplo, a “Leve Néctar” de produção própria do estabelecimento. Segue em anexo algumas notas fiscais do fornecimento da Tetra Pak.

Acrescenta que esses materiais são essenciais para a colagem do rótulo e dos demais atributos da embalagem da bebida, pois elementos finalizadores da produção da bebida. Portanto, entram na elaboração do bem, contribuindo para a fabricação do produto, até o consumo final. Nessa linha, tratam-se de matéria-prima, uma vez que material secundário ou intermediário integralmente consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte.

Aduz que tais materiais são sim considerados como matérias-primas utilizadas no processo produtivo. Outrossim, o auditor fiscal também cobrou ICMS sobre outros produtos que possuem finalidade específica na produção da bebida, como o Gás Liquefeito de Petróleo - GLP, que possui a aplicação para a produção de bebidas prontas e com a finalidade de derreter o açúcar, bem como os Adesivos Krones, que aplica-se para a produção de todos os produtos e indispensáveis na colagem do rótulo. Ainda, as pré-formas (formas tipo PET), que possuem a finalidade de produzir as embalagens.

Na análise dos produtos autuados, constato que não participam diretamente do processo produtivo, mas se amoldam perfeitamente ao conceito de material de uso e consumo, logo impossível de serem utilizadas na conta corrente fiscal do contribuinte.

Reitera o autuante que o argumento lançado pelo contribuinte, de que tais aquisições seriam materiais de embalagem não deve prosperar, pois da simples análise dos materiais, verifica-se que os mesmos não são considerados materiais de embalagem e sim de uso e consumo, senão vejamos os principais itens:

- fita adesiva;
- tinta para impressora;
- cola;
- solução de limpeza etc.

Entendo que esses produtos são de uso e consumo, sendo impossível a utilização do crédito fiscal, podendo ainda ser tributado pela diferença de alíquota, quando originário de operações interestaduais.

Aduz a autuada ainda que: “Outrossim, o auditor fiscal também cobrou ICMS sobre outros produtos que possuem finalidade específica na produção da bebida, como o Gás Liquefeito de Petróleo - GLP, que possui a aplicação para a produção de bebidas prontas e com a finalidade de derreter o açúcar, bem como os Adesivos Krones, que aplica-se para a produção de todos os produtos e indispensáveis na colagem do rótulo. Ainda, as pré-formas (formas tipo PET), que possuem a finalidade de produzir as embalagens”.

Neste argumento o autuante destaca que, mais uma vez, a impugnante tenta levar a erro os julgadores da JJF, haja vista que os produtos mencionados (GLP e pré-formas PET), não fazem parte do rol de produtos que foram considerados como crédito indevido.

Diante dos produtos trazidos para a autuação, manifestamente de uso e consumo da sociedade empresária, por não se integrarem ao produto final, nem fazerem parte do processo produtivo, mantenho a autuação, nos valores originariamente apontados pela fiscalização.

Infração procedente.

INFRAÇÃO 7 (06.02.01) – 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, no valor de original de R\$ 30.847,42, com multa de 60%;

Complemento: “Classificado pelo contribuinte indevidamente como matéria prima utilizada no processo produtivo, em conformidade com o Demonstrativo de Crédito Indevido, Anexo VI, referente as aquisições interestaduais, acostado ao processo e entregue ao autuado em meio físico e magnético devidamente criptografado”.

Esta infração relaciona-se com a anterior, posto que as mesmas mercadorias fazem parte do rol da autuação, discriminadas no Anexo VI.

Efetivamente tratam-se de material de uso e consumo, pelo que mantenho a infração no valor originário.

Infração procedente.

INFRAÇÃO 8 (01.02.40) – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento (s) fiscal (is), no valor de original de R\$ 5.716,50, com multa de 60%;

Complemento: “Conforme Demonstrativo de Crédito a Maior, Anexo VII, acostado ao processo e entregue ao autuado em meio físico e magnético devidamente criptografado”.

As ocorrências datam de fevereiro de 2010 e de março de 2010.

O defendente alega que a declaração contida nesta infração não está em completa harmonia com a realidade, pois, após uma apreciação do ANEXO VII- DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO A MAIOR apresentado pela fiscalização, observou que o 3º item não procede, por se tratar de uma operação fiscal “Devolução total de venda”, referente ao DANFE (saída) de número 340598 emitido pela INDAIÁ em 10/02/2010, que segue em anexo. Documentos de fls. 1642 a 1650.

Ademais, sustenta a empresa que não utilizou indevidamente, no que tange a esta operação, o crédito de ICMS, pois o cliente devolveu, por meio da nota fiscal de saída de nº 6848 de 23/02/2010, as mercadorias que adquiriu.

Diante dos argumentos defensivos, verifico que a Nota Fiscal nº 6848 de devolução de venda realizada para outra unidade da Federação, utiliza o crédito fiscal com alíquota de 17%, ao invés de 12%, resultando num crédito a maior indevido de R\$ 297,40, ou seja, a empresa recebe uma devolução de venda do Estado de São Paulo, com alíquota de 17% e credita-se indevidamente também a 17%. Desse modo procede a autuação.

Infração procedente.

INFRAÇÃO 9 (07.02.03) – 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, no valor de original de R\$ 71.592,63, com multa de 60%;

Complemento: “Conforme Resumo de Saídas Sem Substituição Tributária, Anexo VIII, acostado ao processo e entregue ao autuado em meio físico e magnético e Demonstrativo de Cálculo da Substituição Tributária, por nota fiscal e item de mercadorias, Anexo VIII A, entregue ao contribuinte e anexado ao processo em meio magnético devidamente criptografado”.

O defendente aduz que no Auto de Infração não há qualquer indicação dos documentos fiscais em que teriam sido declarados valores de ICMS Substituição Interna, e que não foram integralmente recolhidos, requisito essencial para o efetivo exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa da Impugnante, razão pela qual o vergastado Auto de Infração, no tocante a esta Infração, se revela eivado de nulidade.

Reproduz decisões do Conselho de Contribuintes, de casos semelhantes que declara a Nulidade Absoluta (A-20090062; A-128/2007-I; A-331/2006-I; A-0021/2003).

Outrossim, juntamente com o auto de infração não foram apresentadas cópias de nenhum dos documentos fiscais e contábeis que teriam sido analisados pela autoridade fiscal, para corroborar seu entendimento quanto à lavratura do lançamento ora vergastado, e onde teriam sido verificadas as declarações dos valores de ICMS Substituição, que não teriam sido devidamente retidos.

Afirma ser imperioso o reconhecimento da nulidade do vergastado auto de infração, por ter sido lavrado sem observância dos requisitos de validade, não informando os documentos analisados pela autoridade autuante, e ainda, por ter sido lavrado em desrespeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Sustenta que todo o ICMS-ST do período fora recolhido, não havendo apenas a retenção nas operações sujeitas tão somente ao recolhimento do ICMS normal, haja vista que incidente sobre a venda de mercadorias para empresas que adquirem para consumo próprio ou distribuição gratuita.

Exemplifica alguns dos CNPJs dos destinatários de mercadorias, enquanto consumidoras finais, são elas:

Empresas consumidoras:

- BOM PREÇO BAHIA SUPERMERCADO LTDA - CNPJ: 97.422.620/0001-50.*
- MULTIPLUS RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA - PP - CNPJ: 01.682.650/0013-60.*
- NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA - CNPJ: 06.980.064/0045-01.*
- PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A - CNPJ: 34.274.233/0015-08.*
- PURAS DO BRASIL SOCIEDADE ANONIMA - CNPJ: 87.001.335/0499-77*
- SODEXHO DO BRASIL COMERCIAL LTDA - CNPJ: 49.930.514/0343-82*
- SODEXHO ENTREGA COMERCIAL LTDA - CNPJ: 05.057.949/0004-94*

Assevera que o Fiscal olvidou-se de observar as operações isentas, tanto do ICMS normal, quanto do ICMS Substituição.

Chama atenção para o DANFE de número 130380 de 12/05/2009 (anexo), emitido para a empresa J. DE JESUS COMERICO DE ÁGUA, cuja operação fiscal “Remessa de Vasilhame CFOP 5.920), tem amparo legal pela

isenção do imposto, tanto do ICMS NORMAL quanto do ICMS Substituição Tributária. Ocorreu um erro material na descrição da Nota Fiscal que indicou a venda de água com vasilhame, contudo, na verdade, se tratou apenas da devolução do vasilhame da própria empresa. J. DE JESUS COMERICO DE ÁGUA, que fora envasado com a água comercializada pela empresa. Sendo que, a venda da água sem o vasilhame está devidamente acobertada com o recolhimento do ICMS devido.

Sustenta que não há que se falar em descumprimento de exigências fiscais pela Impugnante, haja vista que o ICMS substituição incidente na operação supra, fora integralmente recolhido nos termos da legislação de regência.

Ressalta que o núcleo central dos dispositivos determina que, relativamente às operações interestaduais com água mineral ou potável fica atribuída ao estabelecimento engarrafador de água, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) relativo às operações subsequentes.

Aborda que fora recolhido o ICMS correlato à operação de venda da água mineral para distribuidores e revendedores relativo às operações subsequentes. Todavia, a remessa de vasilhame vazios não enseja incidência de qualquer das modalidades de ICMS, tampouco a venda da mercadoria diretamente a consumidor final, que enseja tão somente o recolhimento do ICMS normal.

Pugna pela observância dos comprovantes de pagamento complementar do ICMS substituição tributária que deixaram de ser retidos nas Notas Fiscais de origem, a exemplo dos constantes dos DANFES nºs 103133, 103135, 103141, 103142, 103196, 103226, 103326, 103329, 167424, 167426, 167430, 167432, 167452, 167453, 167517, 107865, 107867, 107908, 107920, 101272, 167428 e 107909, ora anexados.

Ao analisar as razões de defesa, o autuante ressalta que, mais uma vez, a empresa tenta induzir a erro a nobre junta de julgamento, haja vista que quando da ciência do lançamento fiscal, foi entregue ao contribuinte, além de outros documentos, o anexo VIII e VIII-A, contendo o resumo das saídas sem substituição tributária (anexo VIII) e demonstrativo de cálculo da substituição tributária (anexo VIII-A), este último com a relação de todas as notas fiscais, por item de mercadorias, com o respectivo destinatário, sua atividade e o cálculo detalhado do ICMS substituição tributária devido.

Registra que conforme descrito no corpo da infração, foi entregue ao contribuinte, cópia em meio físico do anexo VIII e cópia em meio magnético devidamente criptografado também do Anexo VIII e do Anexo VIII-A, isto porque o Anexo VIII-A contém 5.892 linhas de planilha em Excel.

Além da ciência na fl. 07 do Auto de Infração que comprova o recebimento dos anexos multicitados, constam também no PAF, a ciência de recebimento do próprio Anexo VIII, fl. 41, em meio físico, e ciência de recebimentos dos Anexos VIII e VIII-A em meio magnético devidamente criptografado, fl. 43.

Apona que no arquivo denominado "SAIDAS SEM ST ANEXO VIII", constante no CD fl. 44 entregue ao autuado, encontra-se arquivo em Excel com dois demonstrativos, Anexo VIII e VIII-A. Além das demonstrações inequívocas de entrega dos demonstrativos supra, o próprio contribuinte traz em sua peça defensiva alguns CNPJs dos destinatários das mercadorias objeto da autuação e cita o número de documento fiscal que teria sido tributado erroneamente. Neste sentido, fica comprovado que a impugnante teve acesso aos demonstrativos que comprovam o ilícito tributário, já que a mesma cita dados que somente constam nos respectivos anexos.

Quanto à alegação de que as vendas são realizadas para consumidores finais, e não estão sujeitas à substituição tributária, afirma que não deve prosperar, pois o Anexo VIII-A, detalha todas as saídas sem substituição tributária, e traz, além do destinatário, a sua atividade, os dados do documento fiscal, o cálculo do ICMS substituição tributária devido, dentre outras informações. Sendo assim, fica evidente com a simples análise do Anexo VIII-A, que todos os documentos, objeto da lide referem-se às saídas para revenda, logo sujeitas à tributação no regime de substituição tributária. Neste sentido faz análise dos CNPJs exemplificados na peça defensiva, no qual sustenta que fica totalmente evidenciada a procedência da infração, conforme quadro que demonstra atividade de cada contribuinte, fls. 323/324. São as seguintes sociedades empresárias: Bompreço Bahia Supermercados; Multiplus Restaurante de Coletividade Ltda EPP, Nacional Gás butano Distribuidora Ltda, Petrobrás Distribuidora S.A, Puras do Brasil S/A, Sodexho do Brasil Comercial Ltda, Sodexho Entrega Comercial Ltda.

No tocante aos DANFES nºs 130380 de 12/05/2009 citado pela defesa, afirma que não pode ir avante o argumento da defesa, pois ao analisar os dados da nota fiscal, verifica-se que houve uma saída de 672 unidades do produto "A. MINERAL 01 X 20L S/G INDAIÁ", sem substituição tributária. Fato este devidamente comprovado pelo contribuinte ao anexar o DANFE supra fl. 294, que faz prova a favor do autuante.

Quanto aos pagamentos complementares de ICMS substituição tributária apresentados através dos DANFE's fls. 286 a 293 e 295 a 305 do PAF, verifica-se no campo "Dados Adicionais" dos mesmos, que existe a informação complementar a qual nota fiscal se refere aquele débito complementar. Explica que ao confrontar o número das notas fiscais ao qual o débito complementar refere-se, com as notas fiscais objeto da lide listadas, no Anexo VIII-A, constata-se que os débitos complementares não se referem às notas fiscais objeto da infração

9.

Conclui assim, que o contribuinte anexou documentos com escopo de convencer os julgadores a elidir a infração, que não fazem parte do rol de documentos que alicerçam o lançamento fiscal, elaborado pelo autuante Anexo VIII-A. Diante do exposto, afasta todas as alegações da impugnante e mantém o lançamento na sua integralidade.

Em nova manifestação a empresa procede à juntada de duas declarações que, supostamente, os adquirentes atestam que as mercadorias não foram adquiridas para revenda, e o apontamento de uma nota fiscal cuja natureza da operação é remessa de vasilhame (5920).

O autuante ao analisar os documentos anexados, concorda que assiste razão ao autuado, pois a Nota Fiscal nº 130380 refere-se a remessa de vasilhame, não sujeita a tributação pelo ICMS, o que irá resultar numa redução do ICMS substituição tributária lançado na infração na ordem de R\$ 1.485,12.

Quanto às declarações acostadas das empresas Sodexo do Brasil Comercial Ltda. e Nacional Gás Butano Distribuidora Ltda., salienta que, em nenhum momento, a defendente comprovou a autenticidade de representação das pessoas que assinaram as declarações.

A respeito das razões meritórias, também não merecem guarita, haja vista que a Sodexo do Brasil, cuja atividade principal é o fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas e a Nacional Gás Butano, CNPJ 06.980.064/0045-01, que apresenta como atividade principal o comércio varejista de gás liquefeito de petróleo (GLP), são pela natureza de suas operações revendedoras dos produtos adquiridos da Autuada.

Frisa que mais uma vez a impugnante tentou induzir a erro os nobres julgadores, ao juntar uma declaração da Nacional Gás Butano, CNPJ 06.980.064/0030-017, enquanto as notas fiscais que foram autuadas e constam no anexo VIII-A, são da Nacional Gás Butano, CNPJ 06.980.064/0045-01, cuja atividade principal é o comércio varejista de gás liquefeito de petróleo (GLP).

Refez os anexos VIII, acostados fisicamente e em meio magnético e VIII-A, apensado em meio magnético, da infração 9, para excluir a Nota Fiscal nº 130380, cuja quantificação consta no demonstrativo de débito abaixo.

Acompanho as conclusões a que chegou o autuante, baseada no documento comprobatório trazido pela defendente, devendo ser excluída do levantamento fiscal a Nota Fiscal nº 130380, passando a infração a alcançar o valor de R\$ 70.107,49.

Infração procedente em parte.

INFRAÇÃO 10 (01.02.41) – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is), no valor original de R\$ 15.183,42, com multa de 60%;

Complemento: “Referente aos retornos de mercadorias remetidas para vendas fora do estabelecimento, conforme Demonstrativo de Crédito a Maior Indevido Retorno de Remessa, Anexo IX, acostado ao processo e entregue ao autuado em meio físico e magnético devidamente criptografado”.

Nesta infração, que abarca os meses de fevereiro e dezembro de 2008, o defendente, após analisar a infração aduz que o valor de R\$ 507,32, referente ao mês de fevereiro de 2008, foi escriturado erroneamente no livro fiscal Registro de Apuração do ICMS, com código fiscal diferente do que deveria, “5.415”, mas sem prejuízo para a arrecadação, pois o recolhimento do ICMS ocorreu de forma correta, e em sua integralidade.

Desse modo, o autuante concorda com as razões de defesa, expurga o valor da infração, que passa a ser de R\$ 14.676,10, relativo ao mês de dezembro de 2008. Diante da correção efetuada, acompanho o resultado do valor expurgado no levantamento original, pelo autuante, com a procedência parcial da acusação fiscal.

Infração procedente em parte, no valor de R\$ 14.676,10.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do auto de infração.

INFR.	VALORES LANÇADOS(R\$)	VALORES REMANESCENTES(R\$)	MULTA	RESULTADO
01	3.481,74	3.424,34	60%	PROCEDENTE EM PARTE
02	240.544,34	240.544,34	60%	PROCEDENTE
03	3.048,57	3.048,57	60%	PROCEDENTE
04	10.630,78	0,00	-----	IMPROCEDENTE
05	2.071.737,55	207.157,79	60%	PROCEDENTE EM PARTE
06	25.015,39	25.015,39	60%	PROCEDENTE
07	30.847,42	30.847,42	60%	PROCEDENTE
08	5.716,50	5.716,50	60%	PROCEDENTE
09	71.592,63	70.107,49	60%	PROCEDENTE EM PARTE
10	15.183,42	14.676,10	60%	PROCEDENTE EM PARTE
TOTAL	2.477.798,34	600.537,94		

VOTO DIVERGENTE (INFRAÇÕES 02 e 06)

Na INFRAÇÃO 2 (06.01.01) a imputação foi a seguinte: “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no valor de original de R\$ 240.544,34, com multa de 60%”. Em complemento foi acrescentado que: “Bem como nas aquisições de material de uso e consumo, conforme Relatório Resumo Diferença de Alíquota Recolhida a Menor, Anexo II, acostado e entregue ao autuado em meio físico e Demonstrativo de Cálculo da Diferença de Alíquota, por nota fiscal, entregue ao contribuinte e anexado ao processo em meio magnético devidamente criptografado”.

Restou comprovado que parte das operações constantes desse item da autuação se refere à mera circulação física da mercadoria, não envolvendo transferência de titularidade. A título de exemplo foram citadas, na defesa as Notas Fiscais nº 105925 e 476257, que se referem às remessas de mercadorias a título de empréstimo e de mera movimentação física entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte. Ademais, a empresa Indaiá ora Impugnante, possui benefício fiscal para diferimento do recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS na aquisição de bens do ativo imobilizado e utilizados diretamente na produção, conforme Certificado de Habilitação de Diferimento, ora anexado. Por outro lado, parte do imposto lançado se refere a ICMS sobre a aquisição de motos da empresa Honda, cuja responsabilidade é da empresa fabricante por todo imposto incidente na cadeia de circulação dessa espécie de mercadoria. Registre-se que o ICMS devido fora recolhido pela alienante, substituta tributária, que pagou o tributo das operações subsequentes, encerrando a fase de tributação, conforme Notas Fiscais anexadas neste PAF.

A defendente anexou ainda demonstrativo e cópias de notas fiscais, às fls. 451 a 474, visando elidir, ainda que parcialmente, a autuação. Reitero que a mera movimentação física de bens e materiais que tenham saído do estabelecimento para empréstimo e que posteriormente retornaram a origem configura fato que exime o contribuinte de recolher o ICMS/DIFAL, visto que nessas situações aplica-se a regra da suspensão do ICMS, que afasta a cobrança desse imposto.

Diante do exposto, mantenho apenas parte do valor lançado neste item da autuação, excluindo as meras movimentações físicas de bens e materiais com o posterior retorno ao estabelecimento de origem. Infração PROCEDENTE EM PARTE.

Outro ponto de divergência está relacionado à INFRAÇÃO 6 (01.02.02) com a imputação de “Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no valor de original de R\$ 25.015,39, com multa de 60%. Em complemento constou na peça acusatória a seguinte informação: “Classificado pelo contribuinte indevidamente como matéria-prima utilizada no processo produtivo, em conformidade com o Demonstrativo de Crédito Indevido, Anexo VI, acostado ao processo e entregue ao autuado em meio físico e magnético devidamente criptografado”.

No Anexo VI do Auto de Infração foi inserido demonstrativo que se encontra na mídia digital, onde foram relacionados os produtos objeto da infração, tais como fita adesiva transparente, tinta para impressora, cola, Fita MPM, ou seja, materiais que se constituem, conforme a acusação fiscal, como de uso e consumo do estabelecimento. Esses materiais, objeto da glosa de créditos de ICMS são provenientes do Estado de São Paulo e do Estado do Paraná.

Todos os materiais adquiridos pela empresa INDAIÁ, integrantes dessa infração, conforme restou provado nos autos, são essenciais para a produção das mercadorias fabricadas pelo contribuinte. Esses materiais, em sua grande maioria formam a embalagem longa vida, “Tetra Pak”, fornecidos pela empresa Tetra Pak Ltda (CNPJ 61.528.030/001-60). Ou seja, tratam-se efetivamente de matéria-prima, posto que indispensável para o acondicionamento e venda do produto, integrando a produção de forma a compor o produto final comercializado, nos termos da legislação de regência, sem os quais a mercadoria ficaria imprópria para o consumo. A embalagem da Tetra Pak é composta por várias camadas de materiais. Estas criam uma barreira que impede a entrada de luz, ar, água e microrganismos e, ao mesmo tempo, não permitem que o aroma dos alimentos deixe a embalagem. A proteção contra luz é fundamental, pois evita a destruição de importantes vitaminas dos alimentos (Vitamina C e Vitamina B), principalmente no caso de leite e sucos. Já o oxigênio, presente no ar, poderia produzir nos alimentos uma reação de oxidação e causar uma redução das suas qualidades. Ademais, essas embalagens são feitas de papel (cartão), plástico (polietileno de baixa densidade) e alumínio.

Reporta a defesa que os materiais adquiridos possuem a finalidade de acondicionar a bebida pronta, como por exemplo, a “Leve Néctar” de produção própria do estabelecimento. Foram anexadas na impugnação algumas notas fiscais de fornecimento, originárias da empresa Tetra Pak.

As colas, por exemplo, são materiais essenciais para a colagem do rótulo e dos demais atributos da embalagem da bebida, pois elementos finalizadores da produção da bebida. Portanto, entram na elaboração do bem, contribuindo para a fabricação do produto, até o consumo final. Nessa linha, tratam-se de matéria-prima, uma vez que material secundário ou intermediário integralmente consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte. As tintas, por sua vez, são utilizadas na impressão dos rótulos.

Os referidos materiais, conforme restou evidenciado nos autos, são considerados matérias-primas aplicados no

processo produtivo da empresa autuada. Registro ainda, que o auditor fiscal autuante também cobrou ICMS, a título de estorno de crédito, sobre outros produtos que possuem finalidade específica na produção da bebida, como o Gás Liquefeito de Petróleo - GLP, que possui a aplicação para a produção de bebidas prontas e com a finalidade de derreter o açúcar, bem como os Adesivos Krones, que aplica-se para a produção de todos os produtos e indispensáveis na colagem do rótulo. Ainda, as pré-formas (formas tipo PET), que possuem a finalidade de produzir as embalagens.

Na análise dos produtos autuados, constato que os mesmos participam diretamente do processo produtivo, de forma direta ou indireta, a exemplo dos itens que compõem as embalagens/vasilhames que acondicionam os produtos fabricados (fita adesiva; tinta para impressora; cola; solução de limpeza), razão pela qual julgo este item da autuação totalmente IMPROCEDENTE.”

A 5ª JJF recorreu de ofício da referida Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 2.933 a 2.957), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, após breve relato dos fatos, aduziu que a autuação não merece prosperar, haja vista que não causou quaisquer prejuízos ao erário Estadual.

Quanto à Infração 01, afirmou que parte das mercadorias extraviadas (amêndoa e castanha de caju) já foi reconhecida em 1ª Instância, e que os demais itens estavam submetidos à substituição tributária com recolhimento antecipado, inexistindo crédito a estornar, citando, como exemplo, o produto *ÁGUA MINERAL 12X500ML S/G PET INDAÍÁ*.

Na Infração 02, sustentou que o diferencial de alíquotas foi recolhido quando devido e que foi confundida circulação física com circulação jurídica, invocando o Art. 155, II da CF/88, e a Súmula nº 166 do STJ para afirmar que deslocamentos, comodatos e retornos não geram ICMS, bem como apontou a existência de isenções para vasilhames e benefício de diferimento para o ativo imobilizado, além de operações já alcançadas por substituição tributária (como compras de motos Honda) e itens destinados ao processo produtivo.

Sobre a Infração 05, relativa à base de cálculo em transferências interestaduais, a empresa asseverou que utiliza o custo de produção apurado em seus controles contábeis e de estoque, como determina a legislação, e que erros materiais ocasionais não aumentaram receitas nem subavaliaram custos, sendo que a própria Decisão de 1ª Instância reduziu o débito de cerca de R\$ 2.071.737,55 para R\$ 207.157,79, o que evidencia que não houve transferências abaixo do custo, pois não há justificativa plausível para a realização de transferência por valor inferior ao custo, principalmente por ser empresa beneficiária de incentivo fiscal no Estado da Bahia.

Nas Infrações 06 e 07, rebateu a tese de crédito indevido e de diferencial de alíquotas sobre materiais de uso e consumo, argumentando que os referidos materiais, notadamente componentes de embalagens “TETRA-PAK” e insumos correlatos (fitas, colas, tampas), integram o produto final ou são consumidos no processo fabril, assegurando o creditamento pela não-cumulatividade, e colacionou legislação setorial de bebidas e precedentes administrativos e judiciais.

Frisou que as suas alegações estão consentâneas com o Voto Divergente, o qual suscitou que a infração não poderia se sustentar, pois algumas notas não estavam enquadradas na tipificação, já que alguns produtos não poderiam ser enquadrados em material de consumo, pois integrariam o conceito de embalagem do produto.

Quanto à Infração 08, explicou que se trata de devolução total de venda, efetuada pelo cliente mediante a Nota Fiscal nº 6.848, de 23/02/2010, referente ao DANF-e nº 340.598, emitido em 10/02/2010, em que o crédito deve espelhar o débito original, mesmo porventura equivocado, e que se houvesse erro de alíquota, seria caso de glosa parcial, não total.

Na Infração 09, aponta nulidade por falta de identificação dos documentos que embasaram a cobrança, que o ICMS-ST foi recolhido e que remessas de vasilhames e vendas a consumidor final não se sujeitam ao regime de substituição tributária, além de que o fornecimento de refeições estava à época acobertado pelo diferimento.

Em relação à Infração 10, embora parte mínima tenha sido acolhida, no valor de R\$ 507,32, pediu a realização de perícia para demonstrar a improcedência total da infração.

Discorreu sobre o caráter confiscatório das multas, invocando princípios constitucionais de proporcionalidade e vedação ao confisco, e requereu a aplicação do princípio da verdade material no processo administrativo, com análise completa da realidade fática, além de perícia suplementar com quesitos específicos que apresentou, além da possibilidade de juntar documentos adicionais e realizar sustentação oral.

Ao final, pugnou pelo provimento integral do Recurso Voluntário, com a declaração de improcedência de todas as infrações indicadas.

Submetido a Pauta Suplementar, a 1ª CJF decidiu converter o feito em Diligência ao Autuante para que fosse elaborado *“novo levantamento da Infração 02, com a exclusão do imposto referente às operações de entradas a título de empréstimo e comodato de bens e materiais, bem como os ingressos de bens do ativo imobilizado em relação aos quais goze o sujeito passivo do benefício do diferimento (‘‘Conforme Certificado de Habilitação de Diferimento anexado’’)* (fls. 2.970 e 2.971).

O Autuante relatou que inexistiam CFOPs de entradas por empréstimo ou consignação, que os itens das notas fiscais evidenciam que se referem a bens do ativo imobilizado não vinculado ao processo produtivo, não incluídas no benefício fiscal do Autuado, ou aquisições classificadas como ativo permanente, mas que na verdade são materiais de uso e consumo, e que as notas fiscais acostadas pelo Autuado (fls. 451 a 474) e citadas no Voto Divergente do Acórdão recorrido são notas fiscais de saídas, não sendo objeto da autuação (fls. 2.974 a 2.976).

O Autuado apresentou manifestação (fls. 2.981 a 2.986), onde afirmou existirem diversas operações de remessas de mercadorias, no caso vasilhames (garrações) a título de empréstimo e movimentação física, conforme notas fiscais que relacionou, as quais gozam da isenção prevista no Art. 6º, XIV, “a” e 19, I, “a” do RICMS/97, além de:

- a) bens do ativo imobilizado utilizados diretamente na produção, conforme Notas Fiscais nºs 285, 12.472, 462, 27.349, 13.497, 27.349, 3, 164, 22.205 e 31.137;
- b) bens tributados integralmente pelo regime de substituição tributária, tal como nas aquisições de *“MOTOS HONDA”*, Notas Fiscais nºs 22.098, 488.712, 488.713, 488.711, 148.857, 243.680, 243.925, 148.905, 4.915, 4.914, 477.230, 477.229 e 111.809, e do produto *“HIPERCAL”*, Nota Fiscal nº 96;
- c) entrada de bens considerados como insumos utilizados no processo produtivo, nos termos dos Arts. 2º, IV e 10 do Decreto nº 6.871/09, e Arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, Notas Fiscais nºs 18.829, 88.321, 33.672, 72.169, 4.510, 28, 33.672, 391 e 468.726;
- d) remessas decorrentes de locação de paletes de propriedade da empresa MATRA DO BRASIL LTDA, Notas Fiscais nºs 39.353, 39.721, 39.720, 39.718 e 39.719.

O Autuante apresentou manifestação (fls. 2.989 a 2.993), destacando que:

- a) das dezenas de notas fiscais relacionadas como correspondentes a bem destinado ao acondicionamento, apenas consta no demonstrativo a Nota Fiscal nº 5.417, com materiais de uso e consumo como *“MOBILF”*, *“RETIFICADOR”* e *“SEPARADOR DE GÔNDOLAS”*;
- b) que não há operações de comodato ou empréstimo, sendo que, por exemplo, a Nota Fiscal nº 2.055 contém materiais de uso e consumo como *“MANGUEIRA”* e *“CONEXÃO”*;
- c) que as notas fiscais relacionadas como bens do ativo imobilizado não estão vinculadas ao processo fabril, sendo que a Nota Fiscal nº 31.137 sequer integra o lançamento;
- d) que nas aquisições na condição de consumidor final, mesmo sendo contribuinte do ICMS, de produtos enquadrados na substituição tributária, não deverá ocorrer a antecipação, já que não haverá a ocorrência do fato gerador presumido do imposto, além de ser devido o diferencial de alíquota ao Estado de destino, sendo que a Nota Fiscal nº 22.098 contém material de uso e consumo, *“DIVOVAP”*, *“DETERGENTE”* e *“SABONETE”*, não sujeitos à substituição tributária;
- e) que apenas as Notas Fiscais nºs 468.726, 18.829 e 88.321, entre as citadas como matérias-primas, constam da autuação, mas também configuram uso e consumo;

f) que notas indicadas como referentes a locação não integram o demonstrativo.

Concluiu que todas as justificativas foram afastadas, pugnando pela manutenção do lançamento da Infração 02, conforme decidido no Acórdão JF nº 0211-05/18.

Submetido a Pauta Suplementar, a 2ª CJF decidiu converter o feito em Diligência, agora à CONSEF/ASTEC, com o mesmo pedido, ou seja, para que fosse elaborado *“novo levantamento da Infração 02, com a exclusão do imposto referente às operações de entradas a título de empréstimo e comodato de bens e materiais, bem como os ingressos de bens do ativo imobilizado em relação aos quais goze o sujeito passivo do benefício do diferimento (‘‘Conforme Certificado de Habilitação de Diferimento anexado’’)*” (fls. 2.997 e 2.998).

O Diligente emitiu o Parecer ASTEC nº 22/2022 (fls. 3.003 a 3.016 e mídia à fl. 3.017), após analisar as notas fiscais e documentos, concluindo que:

- a) não foram encontradas notas fiscais com CFOPs 1.908 e 1.909, correspondentes a comodato ou empréstimos, mas as Notas Fiscais nºs 4.914, 4.915, 477.229 e 477.230 se referem a motos usadas em empréstimos/devoluções com mais de um ano de uso, não gerando imposto conforme Art. 624 do RICMS/97;
- b) foi confirmada a existência de bens do ativo imobilizado utilizados diretamente na produção, os quais foram excluídos do débito, em razão do benefício fiscal do Programa Desenvolve;
- c) foi verificado que as Notas Fiscais nºs 488.711, 488.712 e 488.713 são referentes a aquisição de motos novas em 2008 e, apesar da impossibilidade de consulta das referidas notas fiscais nos sistemas da SEFAZ, as referidas notas fiscais foram excluídas, pela aplicação do Convênio ICMS 51/00, que encerra a tributação em faturamento direto ao consumidor;
- d) foram retiradas do demonstrativo original as operações entre estabelecimentos da mesma titularidade (mesmo CNPJ base), pela falta de circulação jurídica de mercadorias;
- e) com as exclusões e ajustes, o valor da Infração 02 foi reduzido de R\$ 240.544,34 para R\$ 78.760,81, conforme demonstrativo.

O Autuado apresentou manifestação à Diligência (fls. 3.023 a 3.032), onde afirmou que persistem no levantamento a cobrança sobre as operações onde ocorreram os respectivos retornos, no valor de R\$ 61.041,56, bem como as que tiveram o destaque de ICMS ST nas respectivas notas fiscais de aquisição, CFOP 2.407, no valor de R\$ 696,65, além de não terem sido excluídas todas as notas fiscais de transferência, no valor de R\$ 6.531,47, restando um saldo devido de R\$ 10.491,24.

O Autuante se declarou ciente do Parecer ASTEC nº 22/2022 (fls. 3.045 e 3.046).

O Autuado apresentou aditamento à sua manifestação para efetuar a juntada das Notas Fiscais nºs 102.239, 228.234, 285.245, 316.332, 336.400, 476.257, 569.775 e 578.949, alegando que comprovam meras movimentações físicas de bens e materiais para posterior retorno ao estabelecimento de origem (fls. 3.051 e 3.052).

Após, o Autuado efetuou a juntada de substabelecimento, requerendo que todas as publicações sejam efetuadas em nome do novo causídico, Sr. Felipe Barreira Uchoa, inscrito na OAB/CE sob o nº 12.639, sob pena de nulidade, pedindo a sua intimação para realização de sustentação oral.

O Conselheiro João Vicente Costa Neto se declarou impedido.

Registro a presença da advogada do Autuado, que exerceu o seu direito regimental à sustentação oral, Sra. Liliane Freire Araújo Evaristo Barbosa, inscrito na OAB/CE sob o nº 25.467.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS e multa em relação a 10 (dez) infrações, relacionadas no Relatório, sendo objeto do Recurso de Ofício as Infrações 01, 04, 05, 09 e 10 e do Recurso Voluntário as Infrações 01, 02 e 05 a 10.

Constatando que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 4.745.429,34, conforme extrato (fl. 2.921), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Segundo a Decisão recorrida, a desoneração parcial em relação à Infração 01 decorreu da revisão efetuada pelo Autuante, após acatar o argumento do Autuado de que as mercadorias *AMÊNDOA* e *CASTANHA DE CAJU* tiveram o ICMS pago por antecipação tributária e, após as respectivas exclusões, o valor exigido reduziu de R\$ 3.481,74 para R\$ 3.424,34, o que reputo ter sido efetuado corretamente, não havendo motivo para modificação da Decisão recorrida.

No tocante à Infração 04, a desoneração decorreu do reconhecimento pelo Autuante do equívoco cometido, tendo em vista que não havia sido considerado o lançamento escriturado em “*outros créditos*”, oriundo de pagamento de antecipação parcial, no valor de R\$ 28.422,69, e, ao acrescentar este valor nos créditos fiscais da apuração do Programa DESENVOLVE do mês de dezembro de 2010, não restou diferença de ICMS a ser recolhida.

Portanto, não há motivo para modificação da Decisão recorrida em relação à Infração 04.

A desoneração parcial em relação à Infração 05 decorreu da revisão efetuada pelo Autuante, utilizando o novo custo apresentado pelo Autuado e, após as respectivas exclusões, o valor exigido reduziu de R\$ 2.071.737,55 para R\$ 207.157,79, o que reputo ter sido efetuado corretamente, também não havendo motivo para modificação da Decisão recorrida.

Em relação à Infração 09, a desoneração parcial decorreu da exclusão da Nota Fiscal nº 130.380, efetuada pelo Autuante, por se referir a remessa de vasilhames, operação não sujeita a tributação pelo ICMS, tendo o valor exigido reduzido de R\$ 71.592,63 para R\$ 70.107,49, o que reputo ter sido efetuado corretamente, também não havendo motivo para modificação da Decisão recorrida.

Quanto à Infração 10, a desoneração decorreu do reconhecimento pelo Autuante que o equívoco cometido pelo Autuado não resultou em falta de recolhimento do imposto, não havendo motivo para modificação da Decisão recorrida que reduziu o valor exigido de R\$ 15.183,42 para R\$ 14.676,10, relativo ao mês de dezembro de 2008.

Neste diapasão, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, e passo a analisar o Recurso Voluntário.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Ademais, o processo foi submetido a intenso contraditório com manifestações do Autuante e do Autuado exatamente em busca da verdade material.

Afasto as nulidades suscitadas.

No que concerne à solicitação do Autuado de que as intimações sejam enviadas ao seu advogado, para fins de recebimento das comunicações no presente feito, inexistente óbice ao seu atendimento, mas ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Informo que a participação e a sustentação oral na sessão de julgamento realizada através de videoconferência pela internet é um direito do Autuado, mas depende de seu requerimento ser efetuado até às 17 (dezessete) horas do dia útil imediatamente anterior ao da realização da sessão, nos termos do § 1º, do Art. 64-A do Decreto nº 7.592/99 (Regimento Interno do CONSEF), o que ocorreu.

Indefiro o pedido pela realização de diligência e/ou perícia, nos termos do Art. 147, I, “a” e II, “a” e “b” do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para formar a minha convicção e a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Não há como acolher o argumento do Autuado de que todos os produtos que remanesceram na Infração 01 estavam submetidos à substituição tributária com recolhimento antecipado, inexistindo crédito a estornar, já que o Autuado é o sujeito passivo por substituição tributária dos referidos produtos, como no exemplo citado pelo Autuado, o produto *ÁGUA MINERAL 12X500ML S/G PET INDAÍÁ*, cujo imposto é devido somente nas suas operações de saídas.

Logo, mantenho a Decisão recorrida, sendo a Infração 01 parcialmente subsistente.

Segundo a Decisão recorrida, a Infração 02, relativa à falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas aquisições de bens para o ativo fixo e para uso e consumo do estabelecimento, foi julgada procedente, mas houve Voto Divergente para excluir as meras movimentações físicas de bens e materiais com o posterior retorno ao estabelecimento de origem.

No Recurso Voluntário, o Autuado sustentou que o diferencial de alíquotas foi recolhido quando devido e que foi confundida circulação física com circulação jurídica, invocando o Art. 155, II da CF/88, e a Súmula nº 166 do STJ para afirmar que deslocamentos, comodatos e retornos não geram ICMS, bem como apontou a existência de isenções para vasilhames e benefício de diferimento para o ativo imobilizado, além de operações já alcançadas por substituição tributária (como compras de motos Honda) e itens destinados ao processo produtivo.

Esta 2ª CJP converteu o processo em Diligência, primeiro ao Autuante, e posteriormente ao CONSEF/ASTEC, que emitiu o Parecer ASTEC nº 22/2022, concluindo que:

- a) não foram encontradas notas fiscais com CFOPs 1.908 e 1.909, correspondentes a comodato ou empréstimos, mas as Notas Fiscais nºs 4.914, 4.915, 477.229 e 477.230 se referem a motos usadas em empréstimos/devoluções com mais de um ano de uso, não gerando imposto conforme Art. 624 do RICMS/97;
- b) foi confirmada a existência de bens do ativo imobilizado utilizados diretamente na produção, os quais foram excluídos do débito, em razão do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE;
- c) foi verificado que as Notas Fiscais nºs 488.711, 488.712 e 488.713 são referentes a aquisição de motos novas em 2008 e, apesar da impossibilidade de consulta das referidas notas fiscais nos sistemas da SEFAZ, as referidas notas fiscais foram excluídas, pela aplicação do Convênio ICMS 51/00, que encerra a tributação em faturamento direto ao consumidor;
- d) foram retiradas do demonstrativo original as operações entre estabelecimentos da mesma titularidade (mesmo CNPJ base), pela falta de circulação jurídica de mercadorias;
- e) com as exclusões e ajustes, o valor da Infração 02 foi reduzido de R\$ 240.544,34 para R\$ 78.760,81, conforme demonstrativo.

O Autuado contestou o resultado da Diligência, afirmando que persistem no levantamento a cobrança sobre as operações onde ocorreram os respectivos retornos, no valor de R\$ 61.041,56, anexando as Notas Fiscais nºs 102.239, 228.234, 285.245, 316.332, 336.400, 476.257, 569.775 e 578.949, bem como que permaneceram operações que tiveram o destaque de ICMS ST nas respectivas notas fiscais de aquisição, CFOP 2.407, no valor de R\$ 696,65, além de não terem sido excluídas todas as notas fiscais de transferência, no valor de R\$ 6.531,47, restando um saldo devido de R\$ 10.491,24.

O Autuado não apresentou demonstrativo elencando as notas fiscais a que estava se referindo.

Diante disso, a partir do demonstrativo original, considere as exclusões já efetuadas pelo Parecer ASTEC nº 22/2022, indicadas acima, e acatei todos os argumentos do Autuado, efetuando as seguintes exclusões:

- a) operações de entradas de mercadorias que, posteriormente saíram em retorno: Notas Fiscais nºs 230.589, 236.955, 242.918, 337.568, 2.055, 2.877, 1.895, 4.914, 4.915, 6.813, 477.229, 477.230, 598, 772.604, 16.836, 796.678, 38.887, 795.558, 429, 406, 40.981 e 111.605 - algumas notas fiscais já haviam sido excluídas pela Diligência efetuada e as Notas Fiscais nºs 388 e 12.570 não constam do levantamento original;

- b) bens do ativo imobilizado utilizados diretamente na produção, conforme Notas Fiscais nºs 285, 12.472, 462, 13.497, 3 e 164 - algumas notas fiscais já haviam sido excluídas pela Diligência efetuada, as Notas Fiscais nºs 27.349 (ar-condicionado) e 22.205 (condutele) não se referem a bens utilizados diretamente na produção e a Nota Fiscal nº 31.137 não consta do levantamento original;
- c) bens tributados integralmente pelo regime de substituição tributária, tal como nas aquisições de “*MOTOS HONDA*”, Notas Fiscais nºs 488.712, 488.713, 488.711, 148.857, 243.680, 243.925, 148.905, 4.915, 4.914, 477.230 e 477.229, e do produto “*HIPERCAL*”, Nota Fiscal nº 96 - a Nota Fiscal nº 96 não consta do levantamento original, mas todas as notas fiscais que constam o produto “*HIPERCAL*” foram excluídas por terem sido recebidas em transferência, e as Notas Fiscais nºs 22.098 (detergentes) e 111.809 (peças) são referentes a materiais de uso e consumo;
- d) entrada de bens considerados como insumos utilizados no processo produtivo, nos termos dos Arts. 2º, IV e 10 do Decreto nº 6.871/09, e Arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, Notas Fiscais nº 18.829 e 88.321 - as Notas Fiscais nºs 33.672, 72.169, 4.510, 28, 33.672, 391 e 468.726 não constam do levantamento original;
- e) remessas decorrentes de locação de paletes de propriedade da empresa MATRA DO BRASIL LTDA - as Notas Fiscais nºs 39.353, 39.721, 39.720, 39.718 e 39.719 não constam do levantamento original;
- f) nenhuma das notas fiscais relacionadas como sendo de bens destinados exclusivamente para acondicionar o produto nos veículos constam do levantamento original.

Desta forma, o valor devido na Infração 02 ficou reduzido para R\$ 48.459,01, conforme demonstrado abaixo:

MÊS	ANO	DIFAL APURADA	DIFAL DECLARADA	DIFAL DEVIDA
1	2008	5.773,40	5.343,05	430,35
2	2008	14.683,03	11.665,97	3.017,06
3	2008	8.626,40	7.611,97	1.014,43
6	2008	9.643,73	0,00	9.643,73
8	2008	7.386,37	7.179,69	206,68
9	2008	7.371,21	9.133,15	-
10	2008	6.661,14	8.290,99	-
11	2008	19.235,39	19.270,89	-
12	2008	21.912,57	84.086,27	-
1	2009	10.871,69	10.135,55	736,14
2	2009	12.380,49	13.138,67	-
4	2009	29.486,89	33.125,79	-
5	2009	36.903,73	37.953,55	-
7	2009	20.762,59	26.419,05	-
9	2009	18.796,55	52.894,21	-
12	2009	20.913,59	23.067,74	-
2	2010	11.906,94	14.713,72	-
6	2010	14.891,36	0,00	14.891,36
7	2010	41.576,69	46.164,60	-
8	2010	25.255,04	25.611,90	-
9	2010	25.292,26	22.542,86	2.749,40
10	2010	16.192,26	15.073,27	1.118,99
11	2010	23.369,29	16.426,31	6.942,98
12	2010	32.195,55	24.487,66	7.707,89
TOTAL				48.459,01

Saliento que os valores não se coadunam com os apresentados pelo Autuado em razão de diversas notas fiscais não terem sido relacionadas no levantamento original, bem como outras notas fiscais indicadas como indevidas já haviam sido excluídas por outros motivos, tendo sido relacionadas mais de uma vez pelo Autuado.

Diante do exposto, o Recurso Voluntário deve ser parcialmente provido em relação à Infração 02, sendo a mesma parcialmente subsistente no valor de R\$ 48.459,01.

Não há lide quanto à Infração 03, em que não houve contestação, sendo mantida a sua procedência, nem em relação à Infração 04, em que deve ser mantida a sua improcedência, declarada pela Decisão recorrida.

Sobre a Infração 05, relativa à base de cálculo em transferências interestaduais, após a tese fixada pelo STF no julgamento do Tema 1.099 da Repercussão Geral, ocorrido após a data do julgamento de piso, de acordo com a Súmula nº 166 do STJ, restou patente que não há incidência do ICMS nas operações de transferência de bens e mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, motivo pelo qual deve ser provido o Recurso Voluntário, não havendo porque se discutir a base de cálculo, para julgar improcedente a referida Infração 05.

As Infrações 06 e 07 devem ser avaliadas em conjunto, pois tratam das mesmas operações de aquisição interestadual de mercadorias para uso e consumo, em que está sendo exigido o imposto referente ao crédito indevido e a diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

O Autuado argumentou que os referidos materiais, notadamente componentes de embalagens “TETRA-PAK” e insumos correlatos (fitas, colas, tampas), integram o produto final ou são consumidos no processo fabril, assegurando o creditamento pela não-cumulatividade.

Verifico que a maioria dos produtos realmente são materiais para embalagens “TETRA-PAK” dos produtos, bem como fitas e tintas para impressora industrial, devendo ser excluídos da autuação, mas ainda restaram alguns produtos que não podem ser classificados como insumos: FRIGOBAR VITRINE VB, BORNE PARA FUSIVEL 2, ANTI-ESPUMANTE FG10 (utilizado no tratamento de efluentes), SUPORTE PARA PROJETO [PROJETOR] e REQUISICÃO DE MATERIAL.

Diante do exposto, concluo que o Recurso Voluntário deve ser parcialmente provido quanto a este item, reduzindo os valores das Infrações 06 e 07, de R\$ 25.015,39 e R\$ 30.847,42, respectivamente, para R\$ 3.171,73 e R\$ 1.934,23, conforme demonstrado abaixo:

Data Ocorrência	Valor Auto de Infração / 5ª JJF		Valor 2ª CJF	
	Créd. Indevido	Dif. Alíquotas	Créd. Indevido	Dif. Alíquotas
31/01/2008	229,96	328,51	-	-
30/04/2008	129,47	53,95	-	-
31/05/2008	403,20	576,00	-	-
31/07/2008	173,80	248,28	-	-
31/08/2008	173,80	517,44	-	-
31/12/2008	403,20	248,28	-	-
31/01/2009	142,80	204,00	-	-
28/02/2009	615,92	783,63	-	-
30/04/2009	735,30	1.050,43	-	-
31/05/2009	995,70	1.422,43	-	-
30/06/2009	2.193,39	3.133,41	-	-
31/08/2009	119,88	171,25	-	-
30/09/2009	4.556,29	3.912,17	2.566,26	1.069,28
31/10/2009	14,70	21,00	14,70	21,00
30/11/2009	12,45	17,78	12,45	17,78
31/12/2009	799,84	1.142,63	-	-
28/02/2010	118,32	166,60	-	-
31/03/2010	928,51	1.326,45	-	-
30/04/2010	275,32	393,31	-	-
31/05/2010	3.855,91	4.415,48	-	-
30/06/2010	1.840,97	2.629,96	-	-
31/07/2010	1.640,99	2.344,27	136,71	195,30
30/09/2010	2.245,83	2.297,53	441,61	630,87
31/10/2010	103,19	147,42	-	-
30/11/2010	939,43	1.342,04	-	-
31/12/2010	1.367,22	1.953,17	-	-
Valor Total	25.015,39	30.847,42	3.171,73	1.934,23

Quanto à Infração 08, na qual foi exigido imposto pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, explicou que se trata de devolução total de venda, efetuada pelo cliente mediante a Nota Fiscal nº 6.848, de 23/02/2010, referente ao

DANF-e nº 340.598, emitido em 10/02/2010, em que o crédito deve espelhar o débito original, mesmo porventura equivocado, e que se houvesse erro de alíquota, seria caso de glosa parcial, não total.

Mesmo a Nota Fiscal nº 6.848 se referindo a uma devolução, o Autuado não poderia se creditar em valor superior ao destacado no documento fiscal, utilizando a alíquota interna de 17% ao invés da alíquota interestadual de 12%.

Analisando o demonstrativo, constatei que não foi efetuada a glosa total, sendo exigido apenas o percentual de 5%, correspondente ao valor do crédito fiscal efetuado a maior.

Entendo que a Infração 08 está caracterizada, não devendo ser provido o Recurso Voluntário quanto a este item.

Na Infração 09, foi exigido o imposto relativo à substituição tributária não retido pelo Autuado, que alegou que não era devido por se tratar de operações destinadas a consumidores finais, bem como suscitou a nulidade por falta de identificação dos documentos que embasaram a cobrança.

Analisando o demonstrativo, verifiquei que os documentos estão plenamente identificados constando os dados dos documentos fiscais, tais como número, data de emissão, alíquota e valor da base de cálculo e do imposto, além de identificação dos destinatários e das suas atividades econômicas.

Não acolho a alegação defensiva de que os destinatários são consumidores finais, tendo em vista as grandes quantidades vendidas em cada operação, às vezes até 300 (trezentos) garrafas de água, como no caso da empresa IRMAOS NEVES REVENDA DE GAS LTDA, cuja atividade econômica principal é a de comércio varejista de gás liquefeito de petróleo (GLP).

Quanto à alegação de existência de diferimento, verifico que não se aplica às operações objeto da autuação, mas somente às operações de saídas efetuadas pelas empresas fornecedoras de alimentos preparados preponderantemente para empresas.

Portanto, mantenho a Decisão recorrida pela subsistência parcial da Infração 09, que excluiu apenas a Nota Fiscal nº 130.380, referente a operação de remessa de vasilhames, CFOP 5.920, reduzindo o seu valor de R\$ 71.592,63 para R\$ 70.107,49.

Em relação à Infração 10, na qual foi exigido imposto pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, uma pequena parcela foi acolhida, no valor de R\$ 507,32, por ter sido comprovado que o erro de escrituração não resultou em falta de recolhimento do imposto, não tendo o Autuado trazido aos autos nenhum argumento para justificar a improcedência das demais operações ou a necessidade de deferimento de perícia.

Sendo assim, mantenho a Decisão recorrida pela subsistência parcial da Infração 10, que reduziu o seu valor de R\$ 15.182,43 para R\$ 14.676,10, com data de ocorrência de 31/12/2008.

Ademais, esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo certo que as multas aplicadas estão previstas no Art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Ante ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor de R\$ 150.537,97, conforme demonstrado abaixo:

Infração	A. de Infração	5ª JJF	2ª CJF	Multa	Resultado
Infração 01	3.481,74	3.424,34	3.424,34	60%	Recursos Não Providos / Proc. em Parte
Infração 02	240.544,34	240.544,34	48.459,01	60%	Rec. Voluntário Parc. Provido / Proc. em Parte
Infração 03	3.048,57	3.048,57	3.048,57	60%	Infração Não Contestada / Procedente
Infração 04	10.630,78	0,00	0,00	-	Rec. de Ofício Não Provido / Improcedente
Infração 05	2.071.737,55	207.157,79	0,00	-	Rec. de Ofício Não Provido / Rec. Voluntário Provido / Improcedente
Infração 06	25.015,39	25.015,39	3.171,73	60%	Rec. Voluntário Parc. Provido / Proc. em Parte
Infração 07	30.847,42	30.847,42	1.934,23	60%	Rec. Voluntário Parc. Provido / Proc. em Parte
Infração 08	5.716,50	5.716,50	5.716,50	60%	Rec. Voluntário Não Provido / Procedente
Infração 09	71.592,63	70.107,49	70.107,49	60%	Recursos Não Providos / Proc. em Parte

Infração 10	15.183,42	14.676,10	14.676,10	60%	Recursos Não Providos / Proc. em Parte
Valor Total	2.477.798,34	600.537,94	150.537,97		

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281082.0021/12-0, lavrado contra **INDAIÁ BRASIL ÁGUAS MINERAIS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 150.537,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, incisos II, alíneas “e” e “f”, e VII, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS