

**A. I. N°** - 269200.0889/10-6  
**AUTUADO** - CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A  
**AUTUANTE** - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 27.07.2011

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACORDÃO JJF N° 0213-04/11**

**EMENTA: ICMS. 1.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS EM VALOR INFERIOR AO DAS SAÍDAS. **c)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. MERCADORIAS ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. **d)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Não comprovado por meio de documentos fiscais devidamente escriturados que as omissões de saída de mercadorias apuradas pela fiscalização decorrem de perdas na comercialização. Infrações 1, 2, 3, 4 subsistentes. **2.** PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. USO INDEVIDO DE INCENTIVO FISCAL. Restou comprovado que o sujeito passivo utilizou benefício fiscal de dilação do prazo para recolhimento do imposto relativo a operações não contempladas na Resolução do Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE (próprias). Refeitos os cálculos relativos a quantidades em unidades que foram computadas equivocadamente em dúzias. Infração elidida em parte. **3.** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. MULTA. Infração reconhecida. **4.** DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. Reduzido o débito em função da exclusão dos produtos intermediários identificados na infração 8. Infração procedente em parte. **5.** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Diligência fiscal identificou e relacionou produtos intermediários que se desgastam diretamente com a matéria prima ou produtos fabricados, os quais foram excluídos da infração. Mantida a exigência fiscal em relação aos materiais adquiridos que não se constituem produtos intermediários e sim destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, cuja utilização do crédito fiscal é vedada. Infrações 8 e 9 caracterizadas em parte. **b)** DOCUMENTO FISCAL LANÇADO EM DUPLICIDADE. **c)** FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE BAIXADO ANTES DE 48 MESES. Infrações reconhecidas. Não acolhidas às arguições de nulidades. Indeferido o pedido

de dilação de prazo da defesa. Auto de Infração  
**PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 11/05/10, e exige ICMS no valor de R\$926.174,29, acrescido de multas de 60%, 70% e 100%, além de multa por descumprimento de obrigações acessórias totalizando R\$17.241,84 referente às seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2008) - R\$2.684,11.
2. Falta de recolhimento do ICMS relativo à omissão de saída de mercadorias tributáveis efetuada sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis (2007 e 2009) - R\$11.114,48.
3. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados, multa (2007, 2008 e 2009) - R\$150,00.
4. Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados – (2007, 2008 e 2009) R\$17.443,14.
5. Recolhimento a menos do ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal – dilação de prazo para pagamento do imposto – relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando, assim o seu pagamento - R\$430.804,44.
6. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal (CFAMT) sendo aplicada multa de 10% sobre o valor não registrado - R\$17.091,84.
7. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquota entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento (Anexo 8) - R\$465,00.
8. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (Anexo 16) - R\$161.202,10.
9. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquota entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento (Anexo 16) - R\$23.981,21.
10. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquota entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento (Anexo 17) - R\$163.626,33.
11. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento fiscal em duplicidade - R\$12.386,92.
12. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Consta, na descrição dos fatos que deixou de efetuar o

estorno de crédito do ICMS no CIAP por conta de baixa de ativo imobilizado (garrafas) ocorridas antes do prazo de 48 meses da data da sua aquisição, continuando a apropriar-se da parcela de 1/48 do crédito do ICMS baixado no CIAP – R\$102.466,56.

O autuado, no requerimento à fl. 1204 informa que reconhece as infrações 6, 7, 10, 11 e 12 e promoveu o seu pagamento conforme DAE juntado à fl. 1200.

Na defesa apresentada (fls. 1224/1253) o autuado discorre sobre as infrações, o reconhecimento de parte delas e que a impugnação reporta-se às infrações 1 a 5 e 8 e 9.

Preliminarmente diz que o Auto de Infração acusa omissão de saída de mercadorias com fundamento em diferenças apuradas relativas à movimentação de estoques por constatar entrada maior que saída de produtos, conduzindo a presunção de venda de mercadorias sem a emissão de notas fiscais. Contesta que as diferenças constatadas referem-se a perdas ocorridas no processo de recebimento, estocagem e distribuição de mercadorias comercializadas, vinculados a sua atividade, que não foram consideradas, conduzindo a uma presunção arbitrária, afastando do princípio da estrita legalidade e da tipicidade, sem comprovar a ocorrência do ilícito fiscal.

Ressalta que os artigos 2º e 18 do RPAF/BA estabelecem a obrigação de instruir o lançamento com provas do ilícito praticado e diante da falta de fundamentação, deve ser declarado nulo o Auto de Infração. Transcreve parte de texto de doutrinadores e decisões contidas no Acórdão nº 101-92394, da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes e julgamento do Processo n.º 210365.0026/01-4, julgado em 25/04/02, pela 4ª JJF, do CONSEF para reforçar o seu posicionamento.

No mérito, admitindo a remota hipótese de não ser acatada a nulidade suscitada, salienta que as perdas são normais no processo de produção e distribuição de mercadorias, fato reconhecido pela legislação tributária que admite perdas razoáveis na produção e na atividade operacional.

Transcreve o art. 66 da Port. SECEX 36/2007, que trata do Regime Drawback, admitindo perdas razoáveis no processo produtivo de até 5% do valor dos produtos importados, bem como o art. 291 do Regulamento do Imposto de Renda que dispõe integrar o custo de produção, as quebras e perdas razoáveis ocorridas no transporte e no manuseio de bens. Da mesma forma, salienta que a jurisprudência admite perdas com percentuais razoáveis a exemplo da decisão contida nos Acórdãos nº 107-06484/2002 e 107-06373/2002 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da mesma forma o provimento de Recurso Voluntário do julgamento do Auto de Infração n.º 01752400/92/2000 e outras decisões deste Conselho de Fazenda.

Argumenta que além das decisões transcritas acerca da normalidade das perdas em qualquer atividade operacional, o art. 356 do RICMS/BA, reconhece a existência de perdas nas operações das empresas, e nos casos de imposto antecipadamente pago, permite, inclusive, a utilização do crédito fiscal do imposto, conforme transcreveu à fl. 1237.

Afirma que reconhecida as perdas com percentuais razoáveis e normais para o tipo de insumo e ramo de atividade, tais perdas não podem ser alvo da tributação estadual, já que não caracterizam circulação jurídica de mercadorias. Por fim, diz que o Auto de Infração deve ser cancelado, por entender que as diferenças apuradas pela fiscalização devem ser aceitas como perdas normais e não omissão de saídas sejam elas tributadas ou isentas (infrações 1 a 4).

No tocante à infração 5, que trata de suposta utilização indevida do incentivo fiscal do programa DESENVOLVE, pela inclusão de valores de venda de mercadorias adquiridas de terceiro na base de cálculo do benefício e erros na apuração do valor incentivado não podem prosperar, em razão dos argumentos que passou a expor.

Transcreve parte da legislação do DESENVOLVE (Lei 7.980/01 e Dec. 8.205/02) e diz que a legislação estadual autorizou a concessão da dilação do prazo para pagamento do ICMS, impondo, como única condição para fruição do benefício fiscal, “que o saldo devedor do imposto seja relativo às **operações próprias**, gerado em decorrência dos investimentos constantes do projeto aprovado”.

Esclarece que a Res. 45/2003 do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE concedeu dilação do prazo para pagamento do saldo devedor do ICMS, impondo como única condição para usufruir do benefício fiscal, que o saldo devedor do ICMS seja relativo a operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no seu projeto aprovado.

Entende que agiu corretamente ao incluir no saldo devedor do ICMS abrangido pelo DESENVOLVE os débitos relativos à venda de mercadorias adquiridas de terceiros.

Transcreve parte de texto de doutrinadores acerca do conceito de circulação de mercadorias, “operação de circulação de mercadorias”, como um negócio jurídico de natureza mercantil (operação), por meio do qual um bem móvel (mercadoria) muda de titularidade (circulação), sendo que o titular desse bem deve ter por atividade habitual o exercício de atos de mercancia.

Afirma que no caso concreto, a Res. 45/03 estabeleceu como exigência para fruição do benefício fiscal que o débito de ICMS seja relativo a “operações próprias” e devem ser compreendidas como operações realizadas por ele relativas à circulação de mercadorias e é equivocada a interpretação da fiscalização da expressão “operações próprias” como as de operações de industrialização de produtos, ao invés de circulação de mercadorias.

Aduz que a segunda exigência para usufruir o DESENVOLVE é que o débito de ICMS seja gerado em razão dos investimentos que foram feitos em sua planta industrial e no sistema de distribuição, que permitiram o crescimento da sua produção, aumento das vendas e, conseqüentemente, aumento do ICMS devido ao Estado.

Com relação às mercadorias adquiridas, entende que constituem circulação de mercadorias e atende às regras do DESENVOLVE, visto que os débitos apurados decorrem dos investimentos do projeto aprovado (Res. 45/03) e é irrelevante se as mercadorias foram ou não industrializadas no estabelecimento, “uma vez que as mercadorias adquiridas para revenda (industrializadas por terceiros) são operações próprias (realizadas pela Impugnante) tributadas pelo ICMS”.

Pondera que o cálculo efetuado pela fiscalização, além de obscuro, não esclarece os critérios utilizados, padece de flagrantes inconsistências, como por exemplo:

- a) Foi considerado “o crédito total dos insumos para o cálculo do incentivo, não excluindo os insumos aplicados na fabricação de cervejas *long neck*, as quais não estão abrangidas no incentivo, contudo, por outro lado, foi mantido no cálculo o valor dos débitos relacionados às *long neck* nas saídas de produtos”;
- b) Mês de fevereiro/09 - estornou o débito referente à aquisição de cerveja Kaiser lata na quantidade de 234.432 DÚZIAS, quando o correto é 234.432 UNIDADES;

Afirma que o cálculo apresentado pela fiscalização apresenta sérias e inadmissíveis impropriedades, erros crassos, o que torna inquestionável a nulidade deste item do AI.

Diante das constatações e complexidade da matéria envolvida, requer dilação de prazo por 30 (trinta) dias para que possa comprovar todos os erros cometidos pela fiscalização.

Relativamente às infrações 8 e 9, decorrentes dos creditamentos indevidos de ICMS na aquisição de material para uso e consumo e falta de recolhimento do ICMS da diferença de alíquotas, afirma que não merece prosperar, por entender que o material objeto da autuação destina-se ao processo industrial conforme atesta o laudo técnico de avaliação acostado às fls. 185/191.

Afirma que os materiais indicados como de uso e consumo são produtos intermediários, que integram seu processo produtivo, nele se desgastando o que torna indevida a exigência fiscal tanto quanto a glosa de créditos como do ICMS da diferença de alíquota.

Ressalta que o art. 93, V, “b” do RICMS/BA estabelece se destinar ao uso e consumo “as mercadorias que não forem destinadas à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação” e

não podem ser considerados “materiais de uso e consumo”, aqueles que são utilizados no processo de industrialização, que exigem renovação a cada processo produtivo.

Salienta que o conceito de produtos intermediários é ratificado no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI) no seu artigo 519, II que considera bens de produção: “os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial”.

Afirma que na situação presente, o material é consumido no processo produtivo das bebidas industrializadas e se desgastam durante a industrialização, o que por si só já é suficiente para descaracterizar estas infrações.

Pondera que ainda que procedesse a acusação de que tais materiais destinam-se a consumo da empresa, como argumento suplementar, diz que não se pode deixar de considerar tal vedação ao crédito como inconstitucional, por afronta ao princípio da não-cumulatividade previsto na CF (art. 155, §2º, I), de acordo com posicionamento de doutrinadores, limitando sua amplitude às operações beneficiadas pela isenção ou não incidência, que não é o caso, padecendo de inconstitucionalidade a legislação estadual.

Afirma que a LC 87/96, no seu art. 20, §1º tentou manipular o princípio da não-cumulatividade, impondo restrições ao direito ao crédito e da mesma forma, o art. 93, V, “b”, do RICMS/BA, inclusive admitindo o crédito de material destinado ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, mas só autorizado a partir de janeiro/11 (art. 33, I da Lei nº 87/1996 alt. p/LC 122/06).

Conclui afirmando que a função da referida lei complementar é de apenas definir critérios operacionais para a implementação do princípio da não-cumulatividade, e ao exercer limitações ao direito de crédito, fere os preceitos constitucionais sobre a matéria e indevida a exigência fiscal.

Por fim, requer que seja declarada a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de direito de defesa, eis que fundado em meras presunções, se não acolhida, a improcedência das infrações 1, 2, 3, 4, 5, 8 e 9, e dilação de prazo por trinta dias para poder comprovar o equívoco no valor da matéria tributável da infração relativa ao DESENVOLVE.

O autuante presta informação fiscal (fls. 1551/1560), onde ressalta que o recorrente reconheceu parte das infrações, discorre sobre as infrações defendidas e sintetiza os argumentos defensivos apresentados na defesa.

Quanto à nulidade suscitada contesta dizendo que a presunção de omissão de saída de mercadorias apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque de mercadorias é previsto no art. 23-A da Lei 7.014/96 cuja tipificação é indicada no art. 42, III, “g” do mencionado diploma legal. Ressalta que a presunção é relativa, admite prova em contrário por parte do acusado mediante apresentação de elementos de prova suficientes para elidir a acusação, o que afasta a pretensão da nulidade suscitada.

Quanto às infrações 1 a 4, contesta a alegação de que as diferenças apontadas sejam consideradas como perda normal do seu “processo operacional” afirmando que a legislação do ICMS do Estado da Bahia não contempla perda desta natureza e sim trata da situação de forma genérica, obrigando a estornar o imposto creditado pela entrada da mercadoria que foi perdida.

Argumenta que as perdas precisam ser comprovadas mediante registro fiscal-contábil, fato que não ocorreu na situação presente, além de que o levantamento quantitativo abarcou apenas mercadorias produzidas por terceiros e nenhuma mercadoria de produção própria.

Afirma que não tendo comprovado que a diferença apurada se refere a perdas decorrentes de operações de comercialização, deve ser mantida integralmente a exigência destas infrações.

No tocante à infração 5, quanto ao conceito de “operação própria” afirma que a Secretaria da Fazenda já consolidou entendimento de que contempla apenas e tão somente as operações com mercadorias produzidas no âmbito do estabelecimento do contribuinte beneficiário situado dentro do limite do território deste Estado. Pondera que é coerente este entendimento visto que o

objetivo do programa é desenvolver a atividade produtiva de bens para contribuir com o desenvolvimento sócio-econômico da região, propiciando o incremento de emprego e renda.

Com relação à consideração do crédito do insumo para fabricação da cerveja long neck (não abrangida pelo DESENVOLVE) e consideração do débito correspondente, afirma que não cometeu nenhum equívoco, já que os créditos dos insumos dos produtos fabricados devem ser computados para efeito de cálculo do benefício e da mesma forma deve ser o tratamento com relação ao débito incidente sobre as saídas dos produtos fabricados.

Relativamente ao argumento de que considerou aquisição de 234.432 dúzias de cervejas Kaiser ao invés da mesma quantidade de unidades (latas), reconhece que o equívoco efetivamente existiu em decorrência de informação incorreta no arquivo magnético que lhe foi fornecido.

Afirma que retificou os demonstrativos originais conforme planilhas acostadas às fls. 1561/1564 e diz que considerando os valores corretos constatou “que não houve diferimento a maior do imposto devido” e “este item da infração 05 [deve] ser abatido do valor total anteriormente apurado”.

Destaca que o equívoco cometido não é passível de nulidade e também não há complexidade que justifique a concessão de dilação do prazo requerido, podendo o mesmo juntar provas antes da ocorrência do julgamento do Auto de Infração em obediência ao princípio da verdade material.

Quanto às infrações 8 e 9, contesta as alegações defensivas, visto que os materiais são empregados em laboratórios para tratamento de efluentes ou servem como elementos filtrantes em diversos estágios de produção não podendo ser considerados pelo fato de não serem consumidos e não integrarem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à produção, composição ou prestação como determinado pela legislação estadual.

Em relação à alegada inconstitucionalidade, diz que não lhe compete avaliar no âmbito do processo administrativo fiscal, mas os tribunais superiores têm consolidado entendimento de que a vedação do direito do crédito do ICMS de bens destinados ao uso e consumo é constitucional.

Conclui dizendo que acata em parte os documentos e argumentos apresentados, requer a procedência integral das infrações 1 a 4, 8 e 9, bem como procedente em parte a infração 5.

A empresa foi intimada para tomar conhecimento da informação fiscal (fls. 1565/1569) e manifestou-se às fls. 1575/1588 quanto à informação fiscal nos termos que passou a expender.

Inicialmente faz uma síntese da autuação, argumentos defensivos, contestação do autuante. Quanto às infrações 1, 2, 3 e 4, comenta o argumento do autuante de que a presunção de omissão de saídas tem fundamento legal (art. 23-A da Lei nº 7.014/96) e que não há previsão de perdas normais das atividades operacionais, além de exigir estorno dos créditos de ICMS.

Contesta dizendo que as perdas presumidas como omissões de saídas tributadas decorrem de quebras normais de produtos acabados, ocorridas durante o manuseio de estoques, que envolve manuseio de garrafas de vidro, que são frágeis e relevantes na sua atividade.

Ressalta que a legislação estadual prevê tratamento de quebra de produtos, impondo o estorno de créditos de ICMS apenas nos casos de quebras anormais (art. 100 do RICMS/BA), mas as quebras relativas à situação presente ocorreram em percentuais razoáveis, condizentes com seu ramo de atividade, a exemplo do Demonstrativo de Cálculo de Omissões (fls. 68 e 69) que apurou quebras de estoque inferiores a 1%, que entende ser normal no seu ramo de atividade:

Nome do Produto	Universe de mercadorias	Omissões imputadas	% de vendas supostamente omitidas
Sol Shot 250ml	8.739	5	0,057%
Kaiser Gold 600ml	504	2	0,37%
Kaiser Gold Long Neck	3.262	23	0,7%

Argumenta que o art. 23-A da Lei 7.014/96 determina que na apuração de omissão de entrada e omissão de saídas de mercadorias a base de cálculo da primeira é presumida e da segunda deve

ser apurada, e tendo sido constatado diferença de estoques, deveria ter sido investigada a verdade material, questionando o autuado acerca das diferenças apuradas como previsto no art. 2º do RPAF/BA. Requer o cancelamento das infrações 1 a 4, que decorrem de quebras normais.

Com relação à infração 5, afirma que os débitos resultantes de vendas de mercadorias de terceiros foram incluídos corretamente no saldo devedor do DESENVOLVE, além de erro do cálculo efetuado pela fiscalização. Entende que a condição para fruição do benefício fiscal resume-se a que o débito de ICMS: (i) seja relativo a operações próprias; e (ii) seja gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, o que foi feito mediante investimentos na planta industrial, no sistema de distribuição, propiciando crescimento da produção, aumento de vendas e do ICMS, pertinente às operações próprias de circulação de mercadorias.

Quanto às infrações 8 e 9, sustentou na impugnação que a glosa dos créditos refere-se a produtos intermediários e não de uso e consumo como equivocadamente classificado pela fiscalização, mediante comprovação por meio de laudo técnico e também devem ser canceladas tais infrações. Reitera os termos da defesa inicial, requer nulidade do Auto de Infração e se não acolhida, seja julgado improcedente no mérito.

A Secretaria do CONSEF juntou às fls. 1591/1601 cópia do detalhamento do pagamento de parte do débito conforme consta no banco de dados do sistema SIGAT.

Na assentada do julgamento em 10/02/11, o autuado requereu na sustentação oral e foi deferida a realização de diligência fiscal no sentido de identificar produtos classificados como filtros que se desgastam no contato direto com a matéria-prima ou produto fabricados (infrações 8 e 9).

O autuante presta nova informação fiscal (fls. 1609/1610) dizendo que intimou o estabelecimento autuado para apresentar uma listagem de mercadorias que entram em contato direto com o processo produtivo com indicação da periodicidade de reposição. Esclarece que apesar de ter sido indicado apenas filtro achou por bem, solicitar a totalidade dos produtos.

Informa que diante do que foi apresentado elaborou demonstrativos às fls. 1611/1612 no qual relacionou os produtos que entram em contato direto com a matéria-prima e se desgastam no processo de produção de cervejas.

## VOTO

O impugnante suscitou a nulidade da autuação, sob o argumento de que não foram consideradas as perdas de produtos vinculados a sua atividade e que a exigência formulada com base em presunção é arbitrária, afasta-se do princípio da legalidade e tipicidade, inexistindo ilícito fiscal.

Observo que o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos, com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos), em conformidade com os artigos 38 a 41 do RPAF/BA. O contribuinte entendeu e se defendeu do que foi acusado e não vislumbro inobservâncias formais que conduzam à sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal, motivo pelo qual rejeito o pedido de nulidade.

O autuado solicitou dilação do prazo de defesa por mais trinta dias, sob o argumento de complexidade da matéria envolvida na infração 5. Indeiro o pedido de dilação de prazo tendo em vista que a defesa inicial foi protocolada em 14/06/10 (fl. 1223), na informação fiscal foi acatada parte da argumentação e documentos, tendo sido dado conhecimento ao autuado que se manifestou em 20/07/10 e não foi apresentado qualquer documento ou argumento que demonstrasse outros erros cometidos pela fiscalização.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS relativo à omissão de saída de mercadorias apuradas em levantamento quantitativo de estoques, falta de retenção do ICMS-ST, utilização indevida de crédito fiscal, recolhimento a menos do ICMS com benefício DESENVOLVE, do ICMS da diferença de alíquota, além de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Na defesa apresentada o autuado reconheceu as infrações 6, 7, 10, 11 e 12 e promoveu o seu pagamento (fl. 1200). Portanto, inexistindo questionamento relativo a estas infrações, as mesmas devem ser mantidas na sua integralidade. Infrações procedentes.

No mérito, quanto às infrações 1 a 4, o autuado argumentou que as diferenças apuradas pela fiscalização no levantamento quantitativo de estoques decorreram de perdas normais no processo de produção e distribuição de mercadorias, que entendeu serem razoáveis de acordo com a legislação tributária e jurisprudência.

Observe que embora o estabelecimento autuado exerça atividade de produção, o autuante esclareceu que o levantamento quantitativo de estoques abarcou apenas mercadorias produzidas por terceiros e nenhuma produção própria. Logo, tendo em vista que as mercadorias objeto da autuação não foram produzidas no estabelecimento autuado, é desprovido de fundamento o citado art. 66 da Port. SECEX 36/07 (perdas processo produtivo de até 5%) e do custo de produção resultante de quebras e perdas (art. 291 do RIR). Nestas situações, a literatura contábil prevê lançamento no custo normal de produção, sempre que as perdas forem normais e inerentes ao processo produtivo o que é acompanhado pela legislação tributária.

Na situação presente, apesar da generalização da defesa quanto às quatro primeiras infrações, na primeira foi apurada omissão de saída de mercadorias (2008), na segunda, omissão de saída maior que a omissão de entrada (2007 e 2009), na terceira, aplicado multa por descumprimento de obrigação acessória (falta de emissão de notas fiscais de saída de mercadorias com fase encerrada de tributação do ICMS) e na quarta infração ICMS-ST vinculado às omissões de saídas de mercadorias das infrações 1 e 2, apurada em levantamento quantitativo de estoques.

Na aplicação deste roteiro de auditoria, a fiscalização adiciona as quantidades adquiridas ao estoque inicial, do montante disponível para comercializar deduz o estoque final para encontrar a quantidade das saídas reais. Em seguida, confronta as saídas reais com as quantidades saídas mediante emissão de documentos fiscais. Constatado omissão de saídas de mercadorias tributáveis, é facultado ao contribuinte, comprovar quais quantidades foram indicadas de forma incorreta nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, quer sejam relativas aos estoques, entradas ou saídas.

Em se tratando de comercialização de mercadorias, se porventura ocorrer perdas e avarias no ato da comercialização, a literatura contábil preconiza que a empresa efetue ajuste entre o estoque físico e o estoque contábil, mediante lançamento para promover a baixa ou provisão para perdas. Consequentemente, as quantidades reais existentes fisicamente ficam ajustadas ao estoque contábil escritural, o que não causa repercussão no levantamento quantitativo dos estoques. Como o autuado não apresentou provas materiais de suas alegações, não pode ser acolhida a argumentação defensiva de que o autuante deixou de considerar as perdas e avarias.

Quanto ao argumento de que os produtos Sol Shot 250ml; Kaiser Gold 600ml e Kaiser Gold Long Neck tiveram percentuais de omissão apurados pela fiscalização menor que 1% e deveria ser considerado como perda normal, observe que estes três produtos com códigos 7448, 8782 e 9967 constituem a menor base de cálculo apurada pela fiscalização, conforme demonstrativo à fl. 68-A totalizando R\$782,96 (R\$70,15; R\$646,99 e R\$65,82). Já o produto com código 6709 (CXPL DE KAIS 600 PEÃ) teve omissão de saída de 22.615 cx para uma quantidade de saídas com notas fiscais de 72.350 cx, o que representa 31,25% de omissão em relação aos documentos fiscais emitidos, situação mais ou menos aproximada que ocorre em outros exercícios, conforme pode se inferir nos demonstrativos às fls. 120 e 165.

É certo que o art. 100, V do RICMS/BA, prevê estorno do crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, quando as mercadorias forem objeto de **quebra anormal**, e caso isso tivesse ocorrido e o contribuinte promovido o estorno de crédito mediante emissão de nota fiscal com indicação das quantidades, estas não poderiam ser computadas no levantamento quantitativo



de estoques. Como nenhuma prova neste sentido tenha sido acostada ao processo, deixo de acolher o argumento de que as quantidades omitidas apuradas pela fiscalização decorram de quebras.

Também é verdadeira a alegação defensiva de que o art. 356, §5º do RICMS/BA prevê que na hipótese de perda, extravio ou quebra anormal de produtos adquiridos com ICMS pago por antecipação, a empresa pode utilizar como crédito fiscal o valor do imposto pago antecipadamente. Entretanto, o mencionado dispositivo legal determina que deve “a Nota Fiscal a ser emitida para esse fim especificar, resumidamente, além dos demais elementos exigidos, as quantidades e espécies de mercadorias, seu valor e o imposto recuperado, e conter observação do motivo determinante desse procedimento”.

Da mesma forma que apreciado anteriormente, o autuado não carrou ao processo qualquer nota fiscal emitida para utilizar crédito fiscal de produtos adquiridos com imposto pago por antecipação que foram objetos de quebra no manuseio de produtos que são frágeis e relevantes na sua atividade. Caso isso tivesse ocorrido, as quantidades constantes da nota fiscal de recuperação dos créditos do ICMS-ST deveriam ser computadas no levantamento fiscal, mas isto não foi provado.

Por fim, quanto ao argumento de que o art. 23-A da Lei nº 7.014/96 determina que na apuração de omissão de entrada e omissão de saídas de mercadorias a base de cálculo da primeira é presumida e a segunda deve ser provada. Ao contrário do que foi afirmado na defesa, o imposto exigido por meio de presunção ocorre quando apurada omissão de entrada, que remete para a omissão de receita empregada no pagamento das entradas não registradas, fato que não ocorreu neste lançamento.

Em se tratando de omissão de saída, a base de cálculo foi apurada com fundamento nas quantidades existentes dos estoques registrados no livro Registro de Inventário, quantidades de entradas e de saídas registradas nos documentos fiscais emitidos e escriturados pelo contribuinte. Uma vez apurada omissão de saída de quantidades de mercadorias comercializadas e sendo o estabelecimento autuado detentor dos documentos fiscais que deram suporte a sua escrituração, mediante demonstrativos elaborados pela fiscalização, constitui prova suficiente de omissão de saídas de mercadorias. Cabe ao autuado apresentar provas de erros ou equívocos cometidos pela fiscalização para desconstituir o lançamento de ofício e não o tendo feito, implica em simples negativa de cometimento da infração, que não o desonera da responsabilidade pelo pagamento do imposto ora exigido.

Com relação à infração 3, verifico que foi aplicada multa de R\$ 50,00 (cinquenta reais) por cada exercício. Como o dispositivo da tipificação prevê que em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressa é aplicada a multa, neste caso a multa relativa aos três exercícios deve ser reduzida para o valor de R\$50,00.

Pelo exposto, deve ser mantida a exigência integral do ICMS relativo às infrações 1 e 2, multa por descumprimento de obrigação acessória da infração 3 e ICMS-ST da infração 4, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques. Infrações procedentes, sendo a terceira procedente em parte.

No tocante à infração 5, o autuado alegou que:

- a) O benefício fiscal do programa DESENVOLVE contempla a venda de mercadorias adquiridas de terceiros, por entender que engloba as **operações próprias**, gerado em decorrência dos investimentos constantes do projeto aprovado;
- b) No mês de fevereiro/09 – a fiscalização estornou o débito referente à aquisição de cerveja Kaiser lata na quantidade de 234.432 DÚZIAS, quando o correto é 234.432 UNIDADES;

Na informação fiscal o autuante acatou a segunda alegação, refez os demonstrativos originais, tendo sido cientificado o autuado do seu resultado o que não foi contestado.

Portanto, a questão que se apresenta é se as mercadorias produzidas por terceiros devem ou não ser contempladas na apuração da parcela com prazo dilatado previsto no DESENVOLVE.

Verifico que a Res. 45/03 do CD DESENVOLVE (fl. 1241) concedeu benefício de dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para “pagamento do saldo devedor do ICMS relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado” por um prazo de noventa meses de acordo com o disposto no art. 3º do Dec. 8.205/02 que regulamenta o DESENVOLVE.

Objetivando orientar quanto aos procedimentos a serem adotados na apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo do DESENVOLVE a Superintendência de Administração Tributária editou a Instrução Normativa 27/09 a qual apresenta a seguinte fórmula:  $SDPI \text{ (Saldo devedor passível de incentivo)} = SDM - DNVP \text{ (Débitos fiscais não vinculados ao projeto)} + CNVP \text{ (créditos fiscais não vinculados ao projeto)}$ . Indicou nos itens 2.1.1 a 2.1.14 com débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (DNVP) os decorrentes das operações de venda ou transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros com diversos códigos fiscais.

Portanto, ao contrário do que argumentou o defendente, o termo operações próprias está vinculado aos investimentos realizados na planta industrial com objetivo de fomentar a diversificação da matriz industrial, formação de adensamento industrial nas regiões econômicas, integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda. Como definido nos artigos 1º e 3º da Lei nº 7.980/01 os incentivos concedidos tem como finalidade estimular a instalação de novas indústrias, expansão, reativação ou modernização com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos ou processos.

Portanto, ao contrário do que afirmou o impugnante na sua defesa (fl. 1242) “os débitos relativos à venda de mercadorias adquiridas de terceiros para comercialização” não configuram “operações próprias”, e não devem ser considerados como débitos fiscais vinculados ao projeto, não podendo ser levados em conta na apuração da parcela incentivada.

Com relação aos créditos fiscais da cerveja long neck (não abrangida pelo DESENVOLVE), a fórmula indica  $SDPI = SDM - DNVP + CNVP$ , onde: SDPI = saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE; SDM = saldo devedor mensal do ICMS a recolher; DNVP = débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado e CNVP = créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.

Logo, está correto o procedimento da fiscalização em considerar na apuração dos benefícios fiscais os créditos dos insumos destinados à fabricação de produtos não vinculados ao projeto aprovado.

Com relação ao valor exigido no mês de fevereiro/09, conforme apreciado inicialmente, a fiscalização estornou o débito referente à aquisição da quantidade de 234.432 DÚZIAS de cervejas Kaiser em lata quando o correto é 234.432 UNIDADES.

No demonstrativo às fls. 1561/1564 o autuante refez o demonstrativo original de débito à fl. 577 no qual apurou ICMS devido de R\$110.179,08 e apresentou demonstrativo às fls. 1562/1563 no qual consolidou no demonstrativo à fl. 1564, o que considerando os valores corretos constatou “que não houve diferimento a maior do imposto devido” com recolhimento naquele mês favorável ao impugnante. Assim sendo, considero improcedente o valor exigido de R\$110.179,08 com data de ocorrência de 28/02/09 e data de vencimento em 09/03/09 constante do item 20 do demonstrativo de débito (fl. 08).

Por tudo que foi exposto, concluo que está correto em parte o procedimento adotado pela fiscalização e considero procedente em parte esta infração, com valor devido de R\$320.625,36.

Quanto às infrações 8 e 9, que acusam utilização indevida do crédito de ICMS destinado a uso ou consumo do estabelecimento e o ICMS da diferença de alíquotas correspondente, na defesa apresentada o autuado argumentou que se trata de produtos intermediários destinados ao processo industrial que tem previsão de utilização de crédito na legislação do imposto.

Na informação fiscal o autuante contestou afirmando que os materiais são empregados em laboratórios, para tratamento de efluentes, filtragem em diversos estágios de produção, mas não são consumidos e não integram o produto final na condição de elemento indispensável.

Inicialmente com relação ao argumento de inconstitucionalidade da LC 87/96, que em seu art. 20, §1º impõe restrições ao direito ao crédito e da mesma forma, o art. 93, V, “b”, do RICMS/BA, o crédito de material destinado ao uso ou consumo do próprio estabelecimento só está autorizado a partir de 01/01/11 (art. 33, I da Lei 87/1996 alterado pela LC 122/06). Ressalto que conforme disposto no art. 167, I do RPAF/BA, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual.

Quanto ao laudo técnico de avaliação acostado às fls. 1287/1290, coerente com o conceito de produtos intermediários indicado à fl. 1288 como “bens materiais que se utilizam no processo de industrialização, exigindo sua renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo, embora não se integrem ao produto acabado, exceto seus resíduos de modo indesejado”. Com base nestes conceitos a 4ª JJF converteu o processo em diligência, tendo o autuante relacionado no demonstrativo às fls. 1611/1612 os produtos que se desgastam no processo produtivo em decorrência do contato direto com a matéria-prima ou produto fabricado (predominantemente filtros e elementos filtrantes). Assim sendo, acato os produtos relacionados no citado demonstrativo como produtos intermediários nos termos do art. 93, I, b do RICMS/BA.

Com relação ao demais produtos relacionados pelo autuado (fls. 1292/1547), com base no seu laudo técnico, verifico que se tratam de: inibidor de incrustação e corrosão, lubrificantes, amortecedores, amplificadores, anéis diversos, arruelas, cabos diversos, conexões, correias, disjuntores, escovas, esferas, peças de válvulas, papel, papelão, niples, abraçadeiras, flanges e outros, bem como os relacionados pelo autuante (fls. 822/836) como detergente, papel, sulfato de zinco, hidróxidos de sódio, soluções, tratam-se de material de uso/consumo. Tais produtos não atendem ao disposto no art. 93, I, “b” do RICMS/BA, por não configurarem matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, de acordo com as condições estabelecidas no § 1º do mesmo dispositivo legal, por não serem consumidos no processo, nem integrem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização.

Logo, ao contrário do que foi afirmado na defesa não são produtos intermediários, pois mesmo que integre o processo produtivo, o seu desgaste ocorre paulatinamente sendo repostos na medida em que são desgastados e não há “renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo”. A condição para utilização do crédito fiscal é que estejam vinculados à produção, sejam consumidos no processo produtivo de forma imediata ou que integrem o produto final na condição de elemento indispensável ao processo.

Pelo exposto, o mencionado Laudo Técnico ora apresentado não se coaduna com os pressupostos de utilização de crédito estabelecido na legislação do ICMS. Acato o demonstrativo elaborado em atendimento à diligência fiscal (fls. 1611/1612), e faço as deduções dos valores relativos aos produtos classificados como intermediários nos demonstrativos originais (fls. 822/831) o que resulta em redução do valor original de R\$161.183,96 para R\$56.177,24 na infração 8 e de R\$23.981,21 para R\$14.030,02 na infração 9, conforme consolidação no demonstrativo abaixo.

Infrações procedentes em parte.

Infração 8 - Crédito Indevido					Infração 9 - Diferença de alíquota			
Data Ocorr	Data Venc	R\$ Autuado	Deduções	Valor Devido	R\$Autuado	Deduções	Valor Devido	Fl.
31/01/07	09/02/07	668,26	0,00	668,26	954,66	0,00	954,66	1611
31/03/07	09/04/07	1.649,82	1.314,09	335,73	73,90		73,90	
30/04/07	09/05/07	224,24		224,24	320,34		320,34	
31/05/07	09/06/07	617,60		617,60	882,29		882,29	
30/06/07	09/07/07	77,09		77,09	110,13		110,13	
31/07/07	09/08/07	1.152,21		1.152,21	1.382,37		1.382,37	
31/08/07	09/09/07	156,61	1,72	154,89			0,00	
30/09/07	09/10/07	471,61		471,61	198,08		198,08	
31/10/07	09/11/07	1.248,41		1.248,41	1.223,89		1.223,89	

30/11/07	09/12/07	263,86		263,86	264,60		264,60	
31/12/07	09/01/08	2.167,50		2.167,50	2.466,30		2.466,30	
31/01/08	09/02/08	33.310,69	31.950,53	1.360,16	48,41		48,41	
29/02/08	09/03/08	1.265,51	370,26	895,25	103,46		103,46	
31/03/08	09/04/08	3.287,64	2.236,18	1.051,46	146,18		146,18	
30/04/08	09/05/08	4.271,87	3.287,89	983,98	50,00		50,00	
31/05/08	09/06/08	4.242,35	1.430,24	2.812,11	87,28		87,28	
30/06/08	09/07/08	5.204,53	4.741,20	463,33	24,58		24,58	
31/07/08	09/08/08	15.411,83	12.424,25	2.987,58			0,00	
31/08/08	09/09/08	6.978,38	5.442,56	1.535,82	202,54		202,54	
30/09/08	09/10/08	3.774,15	2.657,71	1.116,44	3.400,07	3.400,07	0,00	
31/10/08	09/11/08	4.869,13	1.080,42	3.788,71	169,52		169,52	
30/11/08	09/12/08	5.581,92	3.337,13	2.244,79			0,00	
31/12/08	09/01/09	5.237,34	3.643,91	1.593,43			0,00	
31/01/09	09/02/09	8.653,63	4.621,84	4.031,79	175,18		175,18	1612
28/02/09	09/03/09	4.840,14	3.109,41	1.730,73	184,56		184,56	
31/03/09	09/04/09	672,92	149,23	523,69	206,61		206,61	
30/04/09	09/05/09	5.033,64	1.722,19	3.311,45			0,00	
31/05/09	09/06/09	3.751,68	2.152,95	1.598,73			0,00	
30/06/09	09/07/09	2.557,13	1.446,03	1.111,10	70,80		70,80	
31/07/09	09/08/09	2.340,96	991,28	1.349,68			0,00	
31/08/09	09/09/09	3.975,13	1.294,91	2.680,22	178,40		178,40	
30/09/09	09/10/09	2.010,51	775,20	1.235,31			0,00	
31/10/09	09/11/09	4.453,52	1.876,63	2.576,89			0,00	
30/11/09	09/12/09	5.596,33	1.438,77	4.157,56			0,00	
31/12/09	09/01/10	15.183,96	11.528,33	3.655,63	11.057,06	10.629,95	427,11	
Total		161.202,10	105.024,86	56.177,24	23.981,21	14.030,02	9.951,19	

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores já pagos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269200.0889/10-6**, lavrado contra **CERVEJARIAS KAISER S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$696.940,33**, acrescido das multas de 60% sobre R\$362.516,38, 70% sobre R\$13.798,59 e 100% sobre R\$320.625,36, previstas no art. 42, II, “e”, “f”, VII, “a”, III e IV, “j” da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias totalizando **R\$17.141,84**, previstas no art. 42, XXII e IX da citada Lei e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de julho de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR

PAULO DANILO REIS LOPES - JULGADOR