

A. I. Nº - 269200.0940/11-0  
AUTUADO - CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A  
AUTUANTE - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA  
ORIGEM - IFEP NORTE  
INTERNET - 15.12.2011

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0319-04/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS EM VALOR INFERIOR AO DAS SAÍDAS. **b)** 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 e 2, subsistentes. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO E DETERIORADAS. FALTA DE ESTORNO. **b)** BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. **c)** MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Refeições os demonstrativos originais fazendo a exclusão dos produtos intermediários que se desgastam diretamente com a matéria-prima ou produtos fabricados. 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 5 e 6 caracterizadas em parte. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. Reduzido o débito em função da exclusão dos produtos intermediários identificados na infração 5. Infração procedente em parte. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL COMO NÃO TRIBUTÁVEL. FALTA DE DESTAQUE DO ICMS. Infração reconhecida. 5. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. USO INDEVIDO DE INCENTIVO FISCAL. Infração reconhecida. Não acolhidas às argüições de nulidades. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 12/05/11, exige ICMS no valor de R\$409.271,97, acrescido de multas de 60% e 100% referentes às seguintes infrações:

1. 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 (2010) - R\$18.464,12.

2. Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados – (2010) R\$24.027,25.
3. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente deterioradas - R\$7.340,52.
4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Consta na descrição dos fatos que deixou de efetuar o estorno de crédito de ICMS no CIAP por conta de baixa de ativo imobilizado (garrafas e garrafeiras) ocorrida antes de 48 meses da aquisição - R\$105.839,31.
5. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento - R\$119.808,90.
6. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento (Anexo 17) - R\$110.458,09.
7. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (Anexo 18) - R\$841,23.
8. Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta na descrição dos fatos que fez uso indevido de incentivo fiscal – dilação de prazo para pagamento do imposto – relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE, resultando em erro na determinação do valor da parcela incentivada (Anexos 1-A, 1-B, 2 a 7) - R\$22.492,55.

O autuado, no requerimento à fl. 68 informa que reconhece as infrações 3, 4, 7 e 8 e promoveu o seu pagamento conforme cópia do DAE juntado à fl. 151, requer a extinção do débito.

Na defesa apresentada (fls. 78/117) inicialmente ressalta a tempestividade da defesa, discorre sobre as infrações, reconhecimento de parte delas e que reporta-se às infrações 1, 2, 5 e 6.

Preliminarmente suscita a nulidade das infrações 1 e 2, sob alegação de que a metodologia adotada é equivocada visto que utilizou informações de movimentação de entradas e saídas no roteiro de auditoria de estoque para acusar venda de mercadorias sem nota fiscal, presumindo omissão sem aprofundar o procedimento fiscal para identificar a natureza das referidas diferenças constatadas. Alega que o procedimento fiscal encontra-se eivado de nulidade, por basear-se em mera presunção e parte de conclusões arbitrárias e injustificadas.

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 de que falta embasamento para justificar o fato gerador e nula a autuação.

Suscita nulidade ainda, sob o argumento de incerteza e liquidez na apuração da base de cálculo por falta de indicação do critério e metodologia para obter o preço médio, tanto na apuração da base de cálculo do ICMS da operação própria e da substituição tributária. Argumenta que tais omissões configuram cerceamento do direito de defesa.

Alega que a grande maioria dos preços médios supera o valor unitário real. Requer retificação dos valores unitários com base em seus livros fiscais, por carecerem de embasamento legal.

No mérito, diz que na remota hipótese de não acatar as nulidades suscitadas das infrações 1 e 2 passa a tecer argumentos de mérito para tentar demonstrar a necessidade de seu cancelamento.

Esclarece que exerce atividade de indústria, comércio, importação e exportação de produtos alimentícios e bebidas em geral, e que no processo de produção e distribuição de mercadorias ocorrem perdas do estoque com danificação durante o transporte, manuseio e armazenamento.

Argumenta que diante das diferenças apuradas a fiscalização deveria aprofundar a investigação para identificar a realidade dos fatos ao invés de presumir omissão de saídas.

Transcreve os artigos 356, §5º do RICMS/BA; art. 66 da Port. SECEX 36/2007, que trata do Regime Drawback; art. 291 do Regulamento do Imposto de Renda que trata de custo de produção, quebras e perdas com porcentuais razoáveis admitidos na legislação tributária.

Da mesma forma, salienta que a jurisprudência admite perdas com percentuais razoáveis a exemplo da decisão dos Acórdãos nº 107-06484/2002 e 107-06373/2002 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e provimento de Recurso Voluntário do Auto de Infração nº 01752400/92/2000 e outras decisões deste Conselho de Fazenda.

Ressalta que conforme demonstrativo à fl. 153, os produtos com código 244, 605 tiveram omissão de saída de entre 1 e 3 caixas, quantidade irrisória se comparado com o volume comercializado. Argumenta que ainda que se entenda que as quantidades maiores de omissões apuradas não sejam consideradas perdas, sendo reconhecidas como porcentuais razoáveis e normais as que atingiram limite de 5% do total comercializado.

Conclui afirmando que as diferenças apuradas pela fiscalização devem ser aceitas como perdas normais e não omissão de saídas sejam elas tributadas ou isentas, motivo pelo qual devem ser declaradas improcedente as infrações 1 e 2.

Como argumento suplementar, se mantida a exigência fiscal, requer a exclusão das penalidades aplicadas considerando as circunstâncias da autuação baseada em presunção, existência de dúvidas acerca das circunstâncias materiais, que nos termos do art. 112 do CTN, deve ser interpretado de maneira favorável ao acusado conforme textos de doutrinadores.

Relativamente às infrações 5 e 6, referentes a creditamento indevido 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 trata-se de aquisição de produtos intermediários que integram seu processo produtivo, 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 como 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 art. 519, II do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPÍ) que considera bens de produção: “os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial”, ratificado no item 11 do Parecer Normativo 65/79 da Coordenação do Sistema Tributário (fl. 101).

Argumenta que diante da inexistência de uma definição normativa do que é produto intermediário, recorre a IN 01/86 da SEFAZ do Estado de Minas Gerais que conceitua produtos intermediários para fins de aproveitamento de crédito do ICMS: produto individualizado; consumido na linha principal de produção e que seja essencial na fabricação do produto final.

Alega que na situação presente, o material é consumido no processo de produção de bebidas, se desgastam durante a industrialização, o que é suficiente para descharacterizar estas infrações.

Pondera que se procedente a acusação de que é material de consumo, como argumento suplementar, afirma que a vedação ao crédito é inconstitucional, afronta ao princípio da não-cumulatividade previsto na CF (art. 155, §2º, I), de acordo com posicionamento de doutrinadores, visto que se limita às operações beneficiadas pela isenção ou não incidência, que não é o caso, padecendo de inconstitucionalidade a legislação estadual.

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

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

Em seguida descreve o processo da fabricação de cerveja, resumindo que é obtida por meio da fermentação alcoólica da infusão de uma mistura de lúpulo e malte de cevada em água, com as etapas principais de: produção do mosto; tratamento do mosto; fermentação e maturação. Destaca que no processo são utilizados materiais em diversas etapas que preenchem os requisitos previstos na legislação para se enquadrarem como produtos intermediários:

- GLP/combustível para empiladeiras - utilizadas na linha de produção, movimentação de produto acabado, transporte interno de insumos e deslocamento de mercadorias.
- Filtração: Cerveja (Filtro de carvão ativado, Metabissulfito de Potássio e PVPP descartável); Água/envasamento (Microwind DPPB1N), e mosto (Membrana FIP ZLS 02995.12.952.1M).
- Produtos utilizados em análise de laboratório: Empregados na análise e tratamento de efluentes gerados no processo produtivo e na fábrica, em atendimento a legislação ambiental.
- Limpeza de equipamentos: produtos utilizados na sanitização interna e externa de equipamentos, tanques, máquinas, caldeiras, integrantes do processo produtivo, em atendimento às normas procedimentais e de higiene determinadas pela ANVISA.
- Filtros utilizados no processo de tratamento da água para produção e na filtração da cerveja.
- Produtos utilizados no tratamento de água/refrigeração (Continum AEC 3111, Corrshield NT4230, Flogard MS6208 e Spectrus OX 1276) resfria a cerveja na fabricação e envase.
- Produto utilizado na pasteurização com finalidade de eliminar os microorganismos (anti-espumante Foamtrol AF2051).

Conclui afirmando que os créditos glosados pela fiscalização não levaram em consideração (i) a essencialidade destes no processo produtivo, e (ii) o desgaste, exaurimento pela aplicação na linha de produção, sendo legítimo o direito ao crédito de ICMS, por se enquadrarem no conceito de produto intermediário. Requer a improcedência das infrações 5 e 6.

Por fim, requer a nulidade das infrações 1 e 2, caso não acolhida, excluídas as perdas até o limite de 5% do total e de forma acessória, afastada a cobrança das penalidades. Com relação às infrações 5 e 6, julgadas improcedentes por ser legítima a utilização dos créditos.

O autuante na sua informação fiscal (fls. 218/233) ressalta que o autuado reconheceu as infrações 3, 4, 7 e 8, efetuando o recolhimento dos valores correspondentes.

Discorre sobre as infrações, alegações defensivas e quanto ao argumento de nulidade de que as infrações 1 e 2 são fundamentadas em presunção não admitida pela legislação tributária, contesta dizendo que o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias é previsto no art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96, que ainda tipifica tais omissões como infração à legislação tributária estabelecida no art. 42, III, “g”, imputando multa de 100% do valor do imposto omitido.

Destaca que a omissão detectada é baseada nos documentos fiscais de entradas e saídas, estoques inicial e final relativo ao período de apuração configurando omissão de saídas, de acordo com o que determina a legislação tributária, devendo ser afastada a nulidade pleiteada.

No tocante a nulidade suscitada sob o argumento de que o crédito tributário não se reveste de certeza e liquidez, ressalta que ao ser constatada omissão de saída de mercadorias não se pode precisar a data exata em que ocorreu, muito menos o preço praticado. Afirma que a apuração do preço médio foi feita tomando a média ponderada do preço praticado no último mês do exercício conforme demonstrativos às fls. 196 a 207, não podendo se cogitar de falta de certeza e liquidez do crédito tributário, e, portanto, de nulidade decorrente de tal alegação.

No mérito, quanto às infrações 1 e 2, 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, não há porque aplicar o disposto no art. 112 do CTN, devendo ser mantida integralmente a exigência destas infrações.

Quanto às infrações 5 e 6 (crédito indevido e falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas), diante das alegações defensivas de que se trata de materiais intermediários e não destinados ao uso ou consumo, por serem realidades distintas no direito tributário, diz ser necessário estabelecer fronteiras entre eles ou que não tem sido tarefa fácil.

Aduz que o fato de os materiais listados serem utilizados na área industrial não é suficiente para se caracterizar como materiais intermediários, a exemplo de um rolamento, mancal, peça de máquina cujo desgaste ocorre ao longo do tempo.

Para dirimir as controvérsias, entende que a distinção entre material intermediário e o destinado ao uso ou consumo, com base nos textos normativos referidos pelo impugnante, pode-se admitir como material intermediário aquele que, embora não integre o produto final, participe de sua produção, desgastando-se e inutilizando-se a partir do contato direto com o produto produzido ou de seus insumos ou embalagens.

Com relação aos materiais utilizados pelo estabelecimento autuado, manifesta que deve atender cumulativamente os seguintes requisitos:

Partindo-se dos parâmetros acima estabelecidos, afirma que acata os itens abaixo:

- a) Filtração de água, cerveja e mosto – utilizado no processo de filtração da água que constitui matéria-prima na produção da cerveja ou para filtração de produtos em processo, que irão culminar no produto acabado (FILTRO AP117 PB CARVÃO ATIVADO, METABISSULFITO DE POTASSIO, PVPP DESCARTÁVEL, MEMBRANA FIP ZLS 02995.12.952.1 M e MICROWIND DPPB1N);
- b) Tratamento de água industrial e filtração de cervejas (ELEMENTO COMPR 1 CMP ACP 1616585181-J M, ELEMENTO COMPR 3 CMP ACP 1616580381-J M, ELEMENTO FIL. 5M DPPSB4 4ALT NÚCLEO ACO, ELEMENTO FILTRANTE 1MICRA 3ALT DPPPY 3N, ELEMENTO FILTRANTE 1MICRA 4ALT DPPPY 4N, ELEMENTO FILTRANTE 5 MIC. DPPB 4N 4ALT e ELEMENTO FILTRANTE 5 MICR. DPPB 3N 3ALT).

Não acata os itens abaixo, conforme fundamentos acima, por não preencher os requisitos:

- 1) Combustível para empiladeiras: faz parte da linha de produção, no transporte de insumos e produtos acabados, mas não tem contato direto com o produto fabricado e não se desgasta em

função deste contato, o combustível serve à empilhadeira (ativo immobilizado) e o gás não tem contato direto com o produto;

- 2) Análise laboratorial: Não faz parte da linha de produção, mas do laboratório da fábrica; não se desgasta em contato direto com o produto produzido;
- 3) Sanitização de equipamentos: Serve à limpeza externa e interna de equipamentos, que mesmo utilizados nas linhas de produção, não tem contato direto com produtos fabricados;
- 4) Produtos relacionados ao sistema de refrigeração: Não tem contato direto com os produtos produzidos, nem se desgastam pelo contato direto. Os materiais constantes deste grupo somente participam indiretamente da produção da cerveja;
- 5) Tratamento de água do processo de pasteurização: Estes materiais têm participação indireta no processo produtivo.

Com base nestes parâmetros, refez os demonstrativos originais o que resultou em redução do valor exigido de R\$119.808,90 para R\$44.789,52 na infração 5 e de R\$110.458,09 para R\$18.745,54 na infração 6, conforme demonstrativo de débito à fl. 232 e demonstrativos analíticos às fls. 234/241. Requer a procedência em parte do Auto de Infração.

O autuado foi cientificado da informação fiscal e se manifestou (fls. 249/277). Comenta as infrações, reitera as nulidades suscitadas e razões de mérito apresentadas na defesa inicial.

Com relação aos itens reconhecidos pelo autuante como produtos intermediários (filtração, tratamento de água industrial e filtração de cervejas), ressalta que a premissa utilizada é de que cumulativamente integrem a linha de produção, tenham contato direto com o produto produzido e se desgastem até a sua inutilidade em função deste contato direto.

Contesta dizendo que apesar de reconhecer como intermediário parte dos produtos objeto da autuação, não há previsão obrigatória de que os “produtos tenham contato direto com o produto produzido ou com suas embalagens ou insumos” e de forma equivocada não tenha reconhecido os demais produtos objeto da glosa.

Em seguida reitera os argumentos apresentados na defesa inicial, com ênfase no Regulamento do ICMS, RIPI, Imposto de Renda, Parecer Normativo 65/79 CST, IN 01/86 da SEFAZ/MG para reforçar o seu posicionamento de que os produtos objeto da autuação são produtos intermediários e **inexistência** de previsão regulamentar de contato direto com o produto final.

Destaca a essencialidade dos produtos cujos créditos fiscais foram glosados:

Combustível para empilhadeira (gás GLP): é utilizado no abastecimento de empilhadeiras usadas no transporte de insumo na linha de produção e movimento interno do produto final;

Análise laboratorial: empregados na análise e tratamento de efluentes gerados no processo produtivo, corrigindo o PH da água e dejetos industriais, evitando poluição do meio ambiente;

Sanitização de equipamentos: utilizados na limpeza química interna e externa dos equipamentos utilizados no processo produtivo, para atender a normas da ANVISA;

Sistema de refrigeração: utilizado na fase de tratamento de águas utilizadas no sistema de refrigeração, para resfriar o produto acabado que é essencial ao processo produtivo;

Tratamento de água do processo de pasteurização: utilizado no tratamento da água utilizada no sistema de pasteurização, é essencial e tem consumo integral com reposição periódica.

Por fim, requer a nulidade das infrações 1 e 2, de forma suplementar, excluídos os produtos com perdas inferior a 5%, caso não acatada, afastamento das penalidades. Com relação às infrações 5 e 6, além do reconhecimento dos produtos feitos pelo autuante, também os demais produtos glosados.

O autuante manifestou-se dizendo que ratifica os termos da informação fiscal anterior (fl. 280).

A Secretaria do CONSEF acostou às fls. 282/284 cópia do detalhamento de pagamentos constantes no sistema SIGAT.

#### 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 exigência formulada com base em presunção é arbitrária, contraria os princípios da legalidade e tipicidade.

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 lançamento foi feito com base na aplicação do roteiro de auditoria de estoques, no qual foram computadas quantidades de mercadorias constantes na escrituração dos estoques no livro Registro de Inventário (inicial e final) e das notas fiscais de entrada e saída registradas nos livros de Registro de Entrada e de Saídas. O contribuinte entendeu e se defendeu do que foi acusado e não vislumbrou inobservâncias formais que conduzam à sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal, motivo pelo qual rejeito o pedido de nulidade.

Suscitou nulidade ainda, sob o argumento de incerteza e liquidez na apuração da base de cálculo por ter sido aplicada metodologia para obter o preço médio que não foi entendida, configurando cerceamento do direito de defesa.

Observo que em se tratando de constatação de omissão de saída de mercadorias apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques (infração 5), para efeito de definição do valor unitário, o art. 61, II do RICMS/BA prevê que é o preço médio das saídas praticadas no último mês em que a mercadoria foi comercializada no período fiscalizado. Este procedimento foi adotado pela fiscalização, conforme arquivos contidos no arquivo “SAFA\_estq\_calculo\_preco\_medio\_saidas.rpt” gravado no CD juntado à fl. 65 cuja cópia foi entregue ao autuado e foi impresso e juntado com a defesa às fls.197/207.

Da mesma forma, em se tratando de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, a base de cálculo foi apurada em conformidade com adição da margem de valor adicionado (MVA) prevista no art. 61 do RICMS/BA relativo às operações subsequentes conforme demonstrativos contido no arquivo “demonstrativo\_infração\_04.05.11”, cuja cópia também foi entregue ao estabelecimento autuado. Logo, a base de cálculo foi constituída em conformidade com o que determina a legislação do ICMS e correto o critério adotado pela fiscalização, motivo pelo qual não acato a nulidade pretendida.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS relativo à omissão de saída de mercadorias, falta de retenção do ICMS-ST (estoques), de estorno de crédito fiscal, utilização indevida de crédito fiscal (ativo e consumo), falta de recolhimento do ICMS da diferença de alíquota, operações tributáveis como não tributáveis e erro na apuração do ICMS com benefício DESENVOLVE.

Na defesa apresentada o autuado reconheceu as infrações 3, 4, 7 e 8 e promoveu o seu pagamento conforme cópia do DAE juntado à fl. 151. Portanto, inexistindo questionamentos relativos a estas infrações, as mesmas devem ser mantidas na sua integralidade. Infrações procedentes.

No mérito, quanto às infrações 1 e 2, 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.

Observo que embora o estabelecimento autuado exerça atividade de produção, porém os produtos objeto do levantamento quantitativo de estoques abarcaram apenas produtos acabados. Logo, considerando que se trata de levantamento quantitativo relativo a produtos acabados 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 aos processos produtivos o que é acompanhado pela legislação tributária.

Na situação presente, apesar da generalização da defesa quanto às duas primeiras infrações, na primeira foi apurada omissão de saída de mercadorias maior que a omissão de entrada (2010) e na segunda, ICMS-ST vinculado às omissões de saídas de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, apuradas em levantamento quantitativo de estoques.

Na aplicação deste roteiro de auditoria, a fiscalização adicionou as quantidades adquiridas ao estoque inicial, do montante disponível para comercializar, deduziu o estoque final para encontrar as quantidades das saídas reais. Em seguida, confronta as saídas reais com as quantidades consignadas nas 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 ocorrerem 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 HEIN PIL NR 600 12; EDELWEISS HEFETRUB 500ml 12 un e MURPHYS IRISH RED 300ml 24 un tiveram percentuais de omissão apurados pela fiscalização menor que 5% e deveria ser considerado como perda normal, observo que estes produtos com códigos 244 e 605 constitui a menor base de cálculo apurada pela fiscalização, conforme demonstrativo juntado com a defesa (fl. 153) juntamente com o produto KAI GOLD 600 24, código 996, representando ICMS no valor de R\$73,97 valor este pouco relevante em relação ao exigido de R\$18.464,12 na primeira infração.

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”.

Ressalto ainda que as ementas de julgamentos colacionadas à defesa (fls. 93/95) referem-se a perdas normais ocorridas no processo produtivo, que não foram consideradas no levantamento fiscal (AI 0198.602//97 e 206898.0070/05-5b) e não tem pertinência com a situação presente que trata de omissão de saída apurada no roteiro de auditoria de estoques de produto acabado.

Da mesma forma que apreciado anteriormente, o autuado não carreou ao processo qualquer nota fiscal emitida para demonstrar utilização de 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.

Quanto ao argumento de que o imposto foi exigido com base em presunção, observo que o art. 23-A da Lei nº 7.014/96 determina que na apuração de omissão de entradas 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, o imposto foi exigido não por meio de presunção e sim com base na omissão de saída, apurando a base de cálculo 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, o que não o desonera da responsabilidade pelo pagamento do imposto ora exigido.

Pelo exposto, deve ser mantida a exigência integral do ICMS relativo às infrações 1 e 2. Infrações procedentes.

Quanto às infrações 5 e 6, que acusa utilização indevida do crédito de ICMS relativo a material adquirido destinado a uso ou consumo do estabelecimento e do ICMS da diferença de alíquotas correspondente, o autuado argumentou que se trata de produtos intermediários destinados ao processo industrial com previsão legal de utilização de crédito.

Na informação fiscal o autuante, utilizando como premissa que os produtos participem do processo produtivo, desgastando-se e inutilizando-se a partir do contato direto com o produto produzido ou de seus insumos ou embalagens:

- a) Acatou os materiais utilizados na filtração de água, cerveja e mosto, tratamento da água utilizada na produção de cerveja;
- b) Não acatou os materiais utilizados como combustível para empilhadeiras, para análise laboratorial, sanitização de equipamentos e máquinas, usados no sistema de refrigeração e tratamento de água de pasteurização, sob justificativa de que estes materiais não se desgastam em contato direto com o produto fabricado, participando indiretamente do processo produtivo.

O autuado contestou alegando que a previsão legal para utilizar o crédito fiscal é que o material seja integralmente consumido e seja essencial ao processo produtivo, além do que, qualquer limitação à vedação de utilização de crédito fiscal é inconstitucional.

Inicialmente com relação ao argumento de inconstitucionalidade da legislação, verifico que a LC 87/96, em seu art. 20, §1º impõe restrições ao uso de crédito fiscal e da mesma forma, o art. 93, V, “b”, do RICMS/BA, em relação ao período fiscalizado (2010), vedava a utilização de crédito fiscal de material destinado ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, naquele período só estava autorizado fazer uso 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 incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Com relação aos demais produtos utilizados, ressalto que o CONSEF em diversas decisões, tem mantido o entendimento de que para que uma mercadoria seja definida como produto intermediário (insumos e matéria-prima), e assegure o direito ao crédito fiscal, exige-se que, ou integre o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo, a exemplo das seguintes decisões: Acórdão CS Nº 0312/00, 0196-21/02, CJF Nº 0067-11/04, 0215-11/04, 0266-11/04, JJF Nº 0518-04/04, dentre outras.

Na situação presente, concordo com o posicionamento do autuante que na informação fiscal fez as exclusões dos materiais utilizados no processo de tratamento da água utilizada como matéria-

prima na produção da cerveja, elementos utilizados na filtração da água, cerveja e mosto, os quais são consumidos em contato direto com o produto fabricado ou integram o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, que se constituem produtos intermediários (FILTRO DE CARVÃO ATIVADO, METABISSULFITO DE POTÁSSIO, PVPP DESCARTÁVEL, MEMBRANA FIP ZLS, MICROWIND DPPB1N, ELEMENTOS FILTRANTES DIVERSOS).

No tocante aos produtos, combustível para empilhadeiras, análise laboratorial, sanitização de equipamentos, sistema de refrigeração e tratamento de água utilizada no processo de pasteurização, embora sejam utilizados na linha de produção, para transporte de insumos e produtos acabados, análise de produtos e correção de dejetos industriais para atender determinações da vigilância sanitária, limpeza química interna e externa de máquinas e equipamentos, tratamento de água utilizada no resfriamento de correntes de produção e do processo de pasteurização, estes materiais não podem ser considerados produtos intermediários, conforme descrição de cada produto, efetuada pelo autuado, e sua explicação da participação dos mesmos no seu processo produtivo (fls. 209/212), pois não têm contato direto com o produto fabricado, não se desgastam em função deste contato e não integram o produto final na condição de elemento indispensável.

Esse entendimento pode ser observado nas decisões deste Conselho nos Acórdãos CJF nºs 0067-11/04, 0100-11/06, 0201-11/06 e 0324-12/04, 0129-11/07, 0046-11/09, 0096-12/09, ressaltando que algumas decisões são específicas em relação à utilização de GLP como combustível em empilhadeiras na movimentação de insumos e produtos acabados.

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 parágrafo 1º do mesmo dispositivo legal, devendo ser mantida a exigência relativa à utilização indevida de crédito fiscal (infração 5) e consequentemente, falta de pagamento do ICMS da diferença de alíquota em relação às aquisições interestaduais (infração 6).

Por tudo que foi exposto, acato os demonstrativos refeitos pelo autuante no momento que prestou a informação fiscal original, reduzindo o débito de R\$119.808,90 para R\$44.789,52 na infração 5 e de R\$110.458,09 para R\$18.745,54 na infração 6, conforme demonstrativos à fl. 232 e 234/241. Infrações procedentes em parte.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados 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 269200.0940/11-0, lavrado contra **CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$242.540,04** acrescido das multas de 60% sobre R\$224.075,92 e 100% sobre R\$18.464,12 previstas no art. 42, II, “a” “e”, “f”, VII, “a”, “b” e III da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados 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, 01 de dezembro de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR

PAULO DANILLO REIS LOPES - JULGADOR